

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna
UCL - Université catholique de Louvain

DOTTORATO DI RICERCA IN

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo XX

L'OBBLIGAZIONE DOGANALE

LA DETTE DOUANIÈRE ET LES OBLIGATIONS DOUANIÈRES

Presentata da: Diego Modonesi

Coordinatore del Dottorato e Relatore

Chiar.mo Prof. Adriano di Pietro- Università di Bologna

Relatore

**M. Jacques Autenne, Prof. Extraordinaire Emérite- Université
Catholique de Louvain-la-Neuve**

Esame finale anno 2011/2012 - Università di Bologna

Esame finale anno 2012/2013 - Université Catholique de Louvain-la-Neuve

LA DETTE DOUANIÈRE ET LES OBLIGATIONS DOUANIÈRES

INTRODUCTION - MÉTHODOLOGIE DE L'ÉTUDE	4
SECTION I – DISTINCTION DES CONCEPTS	6
SECTION II - LA DETTE DOUANIÈRE ET LES DISPOSITIONS QUI LA REGISSENT DIRECTEMENT ET INDIRECTEMENT	8
1 La source	8
1.1 Objectifs de la réglementation douanière	8
1.2 Source et caractère polyvalent (et fiscal) de l'administration douanière	9
1.3 L'union douanière comme « point de cristallisation » des autres politiques européennes	10
2 Les assujettis	11
3 L'objet	12
4 La condition d'existence des droits de douane	14
4.1 En général	14
4.2 La tension entre structure et application	15
5 La base imposable	16
5.1 En général	16
5.2 La valeur en douane : la différence avec les lignes directrices de l'OCDE	17
5.3 La tension entre structure et application	18
6 Le taux	19
6.1 En général	19
6.2 Le tarif	20
6.3 Les informations données par l'autorité douanière	21
6.4 La tension entre structure et application	21
7 Le fait générateur	22
7.1 En général	22
7.2 Le fait générateur et les formalités douanières	23
7.2.1 Les formalités « substantielles »	23
7.2.2 La volonté du contribuable contenue dans la déclaration douanière	23

7.2.3	Acceptation, prise en compte et fait générateur	24
7.3	Le caractère original de la dette douanière	25
SECTION III – LES OBLIGATIONS DOUANIÈRES ET LES DISPOSITIONS QUI LES REGISSENT DIRECTEMENT OU INDIRECTEMENT		25
8	La vérification de la déclaration	25
9	La mise à disposition de la marchandise	26
10	La protection du contribuable	27
11	Le principe de la confiance légitime	28
11.1	L’erreur des autorités douanières	29
11.2	Le caractère raisonnablement décelable ou non d’une erreur	30
11.3	La nature de l’erreur	30
11.4	L’expérience professionnelle de l’opérateur	30
11.5	La diligence de l’opérateur	30
11.6	La charge de la preuve de la bonne foi	31
12	Les recours en matière de douanes	31
SECTION IV - ASPECTS DE COMPARAISON ENTRE LES SYSTÈMES NATIONAUX BELGE ET ITALIEN		32
13	L’existence des législations nationales en matière de douane	32
14	Constats des difficultés de l’application de la réglementation douanière	33
14.1	La source	33
14.2	L’objet	34
14.3	Les assujettis	34
CONCLUSIONS		34

INTRODUCTION - MÉTHODOLOGIE DE L'ÉTUDE

Bien que la fiscalité soit traditionnellement liée à la souveraineté des états membres la législation européenne (Traité de l'UE et droit dérivé) contient certaines dispositions fiscales. Le "*corpus*" de prévisions en matière des droits de douane rentre parmi ces dispositions. Le droit de l'UE est apte à créer directement dans le chef des particuliers des droits et des obligations, que ceux-ci peuvent faire valoir devant le juge national. Pour cette raison une étude de l'étude du lien obligatoire douanière est nécessaire.

Pour expliquer le lien de droit douanier qui uni le débiteur ou les débiteurs à l'administration douanière et le rapport entre la dette douanière et les obligations douanières il faut analyser le modèle fiscal d'imposition douanière.

Ainsi, avant de commencer cette étude il est nécessaire de préciser certaines définitions et aspects terminologiques relatifs à la « dette » et à l'« obligation ». L'étude de l'obligation douanière, en tant que lien juridique, doit se distinguer de la dette à payer et des autres obligations complémentaires. Le but de cette étude est d'éclaircir l'extension et les conséquences juridiques du lien obligatoire entre législation européenne et législations nationales. Cependant, ce lien doit être aussi précisé par rapport aux autres obligations complémentaires qui, par leur nombre et importance ont un rôle très particulier dans le contexte du droit fiscal. Pour cette raison, une clarification au début de cette étude s'est révélée nécessaire à la lumière de la théorie générale de l'obligation.

L'étude du modèle d'imposition comporte l'analyse de la dette et de la structure de l'impôt, notamment du fait générateur, c'est-à-dire le fait économique duquel l'impôt dépend. Pour les droits de douane, ces aspects sont réglés, pour la plupart, par le droit de l'Union Européenne (UE). Cependant, la base juridique du modèle d'imposition doit être élaborée par l'interprète en tenant compte du droit national, qui règle l'application et la collecte des droits de douane de la part des administrations nationales.

L'originalité de cette étude consiste tout d'abord dans l'élaboration d'un modèle fiscal d'imposition. L'obligation et la dette douanière ne pourraient être expliquées exclusivement sur la base d'une étude qui se limite à la définition et à la description des éléments techniques du droit de douane (tarif, valeur, origine).

Au contraire il est nécessaire d'analyser l'obligation douanière à deux moments clé de son existence. Il s'agit d'une part de la naissance de la dette, ou comme la doctrine italienne l'appellerait, l'aspect « *statique* » de l'obligation et d'autre part des aspects liés à sa « *vie* » c'est-à-dire le démarche d'ordre juridique constitutif de la « *dynamique* » de l'obligation.

Au cours de cette analyse, sont aussi abordés la description des différents éléments techniques du droit de douane (tarif, valeur, origine) et surtout l'impact de la jurisprudence de la Cour de Justice sur leur application concrète. Cependant, l'étude de ces éléments ne peut pas être un but en soi. Au contraire, cet étude doit être « inscrit » dans le contexte soit du moment « *statique* » ou « *dynamique* » du droit de douane. C'est seulement de cette façon que l'étude des éléments techniques qui déterminent le montant de la dette peut permettre d'expliquer le lien obligatoire douanier. Autrement dit, les

aspects techniques du droit de douane doivent être expliquées par le biais de l'étude du modèle d'imposition douanière.

L'analyse théorique du modèle d'imposition douanière est extrêmement intéressante dans la mesure où ses particularités contribuent à le différencier des modèles d'impositions des autres impôts. Ces particularités sont surtout dues à l'existence d'une source européenne qui régit les droits de douane. La source ne se limite pas à donner une discipline juridique, par exemple en réglant les aspects techniques de la naissance de l'obligation (tarif, valeur, origine). Au contraire, elle régit un véritable modèle d'imposition qui inclut l'extinction de la dette, la protection du contribuable et les recours.

Le rôle de la source est extrêmement important car il explique l'originalité de l'obligation douanière dans le contexte du droit fiscal européen. Par conséquent, il a fallu analyser le rapport entre le droit douanier de l'UE et les droits douaniers nationaux. L'analyse de ce rapport constitue un autre des aspects originaux de cette étude.

Sur la base de cette analyse, il s'est révélé nécessaire de vérifier si pour chaque aspect de la structure des droits de douane et de leur application des moments de tension entre le droit de l'UE et les droits nationaux apparaissent. L'étude a permis de vérifier l'existence de ces tensions et de constater qu'elles sont dues aux différents principes juridiques applicables, soit à niveau de l'UE, soit à niveau national.

L'application des droits de douane, s'opère sur la base de principes et de règles d'origine nationale. Cela entraîne une dualité entre le modèle national d'application et la structure européenne du droit de douane. Une tension constante existe notamment entre le principe de la libre circulation des marchandises et l'intérêt financier c'est-à-dire la collecte de ressources financières pour le budget de l'UE. Par exemple, le droit de l'UE a réglé un système de protection du contribuable. Cependant, ces dispositions sont mises en place à niveau national. Dans ce contexte, le droit douanier est probablement le seul domaine fiscal où la protection et la sanction sont régies par le droit de l'UE. Par conséquent, il existe plusieurs divergences latentes entre la législation européenne et la législation nationale pour ce qui concerne l'application des dispositions de l'UE à des cas concrets.

La coexistence du droit de l'UE face au droit national n'entraîne donc pas de tensions directes au niveau de l'interprétation nationale des dispositions juridiques nationales spécifiques, mais plutôt des tensions entre les principes juridiques nationaux et les principes qui régissent en amont les dispositions européennes spécifiques. L'existence de ces tensions peut être trouvée dans plusieurs aspects du droit douanier. .

L'examen de l'obligation douanière et de son originalité dans le cadre de l'analyse de son modèle d'imposition comporte surtout l'analyse de la tension entre droit européen et le droit national. L'examen de la comparaison des certains aspects du droit national belge et italien confirme ultérieurement l'existence de cette tension.

Cette étude se propose donc d'expliquer aussi les raisons de cette tension, qui est due à des buts différents propres, soit de la législation nationale, soit européenne.

A travers l'étude de l'obligation dans le contexte des législations européenne et nationale, il est possible d'expliquer ce qu'est l'obligation douanière et pourquoi son étude est importante.

Pendant cette analyse, les difficultés rencontrées ont été de plusieurs natures. En premier lieu, au niveau du droit douanier national des pays membres puisque les modèles d'imposition de droit de douane sont parfois différents du modèle d'imposition national traditionnel prévu pour les autres impôts. En deuxième lieu, le modèle d'imposition national de droit de douane doit être élaboré en prenant en considération des dispositions du droit de l'UE. En troisième lieu, la législation de l'UE règle la structure du droit de douane sur la base des dispositions très techniques et détaillées, plutôt que sur la base de règles générales et abstraites.

L'élaboration des concepts et des buts retenus à la base de l'imposition douanière doit être plus lié à la conception théorique de la dette douanière plutôt que à celle de ses éléments techniques. Toutefois, l'analyse des éléments techniques du droit douanier peut être utile à cette réflexion.

A travers cette étude, il est possible d'éclaircir deux aspects essentiels:

- 1) L'intérêt financier est le véritable et principal but de la réglementation douanière au niveau européen. En revanche, les systèmes nationaux ont pour objectif d'autres principes, comme par exemple la cohérence de système, la sécurité juridique ou la protection du contribuable.
- 2) En théorie, la protection du contribuable est uniforme car elle est garantie par la législation européenne. Toutefois, en concret cette protection est limitée par l'exigence de l'intérêt financier.

Dans la conclusion de cette étude, se pose la question de savoir s'il est possible de parler effectivement d'obligation douanière, ou si la législation européenne a pour effet de limiter ou de neutraliser l'application nationale des droits de douane. En d'autres termes, un droit douanier national existe-t-il toujours ? La réponse doit être positive car l'application de droit de douane est une compétence des administrations douanières nationales qui sont libres de l'organiser dans le respect des buts fixés par le droit de l'UE. Pour intervenir à un niveau législatif ou administratif sur la tension existant entre la législation européenne ou nationale, il faudrait agir d'une part, sur le lien entre la structure et l'application et d'autre part sur l'administration de l'impôt de l'autre. C'est seulement par le biais d'une administration douanière davantage européenne qu'il serait possible d'affaiblir ou d'éviter les tensions existantes entre législations européenne et nationale.

SECTION I – DISTINCTION DES CONCEPTS

De façon générale, l'obligation est un lien de droit qui unit deux ou plusieurs personnes par lequel une personne s'oblige envers une autre à faire (ou à ne pas faire) ou à donner. Les parties à l'obligation sont :

- un créancier, titulaire d'un droit de créance sur le débiteur, à savoir le bénéficiaire d'une prestation ;
- un débiteur, titulaire d'une dette envers le créancier, et qui doit répondre de cette dette sur l'intégralité de son patrimoine.

Dans le droit fiscal, le créancier est normalement l'administration fiscale et le débiteur, le contribuable. En outre, l'objet est toujours une valeur économique et donc patrimoniale.

Cette définition et ces caractéristiques sont communes à la plupart des systèmes de droit de « *civil law* » et recouvrent la définition classique de l'obligation provenant des Institutes (533) de l'empereur Justinien: "L'obligation est le lien de droit par lequel nous sommes astreints d'une manière nécessaire à payer quelque chose à quelqu'un conformément au droit de notre cité" ¹

Ainsi, le NCDC donne la définition de dette douanière. Il s'agit de « *l'obligation de payer les droits à l'importation ou les droits à l'exportation qui s'appliquent à des marchandises déterminées selon les dispositions en vigueur* » (article 4.13 NCDC).

Le NCDC éclaire les faits qui font naître une dette douanière:

- a) l'introduction régulière : la mise en libre pratique d'une marchandise passible de droits à l'importation ou le placement d'une telle marchandise sous le régime de l'admission temporaire en exonération partielle des droits à l'importation, (art. 44 NCDC); ou
- b) l'introduction irrégulière de la marchandise sur le territoire de l'UE, par exemple la soustraction d'une marchandise passible de droits à l'importation à la surveillance douanière (art. 46 NCDC).

Dans les cas d'introduction régulière le fait générateur de la dette est constitué par la mise en libre pratique régulière, et donc par un changement de statut régulier, de la marchandise visée.

Le droit douanier règle plusieurs autres obligations juridiques complémentaires, comme par exemple, la présentation de la marchandise à la douane, l'obligation de la surveillance douanière ou la déclaration douanière. Certaines obligations sont ramenées à la situation factuelle de l'introduction de la marchandise dans le territoire douanier de l'UE. Ces obligations ont la particularité d'être liées par une unique connexion téléologique, c'est-à-dire l'attribution de la position « communautaire » à la marchandise, susceptible de circuler librement dans le territoire de l'UE.

Pour éviter le risque d'une confusion terminologique il faut distinguer :

- la dette douanière, c'est-à-dire le lien entre l'administration financière et le contribuable, mais aussi la créance fiscale éventuelle au profit de l'administration fiscale résultant d'un fait matériel porté ou non à la connaissance des autorités douanières au moment de l'introduction (ou de la sortie) de la marchandise dans le territoire de l'union douanière. Si ce fait est porté correctement à la connaissance des autorités douanières, la mise en libre pratique sera régulière, dans le cas contraire, non.
- l'imposition à travers les obligations douanières, en revanche, sont régies par un ensemble de règles qui doit être respecté par un ou plusieurs assujettis. Ces derniers sont la personne (ou les personnes) à laquelle (ou auxquelles) le paiement de la dette est imputable suite à l'introduction (ou la sortie) de la marchandise. Les obligations pèsent sur l'importateur, le redevable et d'autres personnes telle que le transporteur pour les formalités à respecter en vue d'assurer une exacte perception de la dette douanière. Les dispositions en matière d'obligations douanières règlent aussi les cas d'exonération de la perception de droit, la détermination du débiteur et la solidarité.

¹ : « *Obligatio est iuris vinculum quo necessitate astringimur alicujus solvendae rei secundum nostrae civitatis iura* » (Inst. Just., 3, 13, pr. 1).

A la lumière des définitions de la dette et des obligations douanières, il appartient donc à l'interprète de trouver la relation entre les différents éléments de l'impôt, la nature juridique de la déclaration douanière et de la destination douanière y afférente. Il importe de souligner les différences entre les systèmes belge et italien, mais surtout le modèle d'imposition douanière pour démontrer que dans le système européen le but fondamental du législateur européen est essentiellement de garantir les ressources du budget plutôt que d'atteindre d'autres résultats, tels que la libre circulation des marchandises.

SECTION II - LA DETTE DOUANIÈRE ET LES DISPOSITIONS QUI LA REGISSENT DIRECTEMENT ET INDIRECTEMENT

1 La source

Dans les pays de l'UE le droit fiscal est un droit d'origine législative. Cette-à-dire le législateur a le pouvoir d'édicter les règles relatives à la détermination, l'assiette et le recouvrement des impositions.

En générale, la loi constitue donc la source première du droit fiscal. Cependant, elle n'en constitue pas pour autant la source exclusive. Le pouvoir réglementaire ne peut intervenir que dans des cas limités, par exemple sur renvoi de la loi. En outre, d'autres normes comme les conventions internationales, peuvent être invoquées à l'occasion d'un litige entre administration fiscale et contribuable.

Dans ce contexte général, les droits de douane constituent une exception, car c'est le droit de l'UE, au lieu de la loi nationale, qui constitue la source première en matière de détermination, d'assiette et de recouvrement des impositions.

1.1 Objectifs de la réglementation douanière

La source de droit européen qui régit les droits de douane a une double fonction. D'une part, elle règle la collecte des ressources financières indispensables au budget de l'UE. D'autre part, la source douanière qui organise les droits de douane permet de fournir les instruments juridiques nécessaires à la défense de l'espace économique unique.

L'espace actuel du droit douanier est celui de l'union douanière, formée par les Etats membres de l'UE. L'union douanière est instituée par les dispositions du Traité relatives à la libre circulation des marchandises (articles 28 à 36 du TFEU).

Les lignes directrices de l'union douanière relèvent d'une vision caractérisée par le libre-échange des biens au niveau mondial. Par ailleurs, le libre-échange peut être empêché par plusieurs facteurs, surtout ceux qui gouvernent la production de documents d'accompagnement des marchandises, les vérifications, l'attribution d'un régime douanier, le paiement des droits, etc. Les changements du code douanier européen dans les dernières décennies sont allés en direction de la résolution de ces problèmes.

Cependant, l'union douanière ne peut pas se limiter à fournir un cadre stable aux échanges commerciaux internationaux. Le droit de douane est aussi lié à plusieurs politiques de l'UE dont la portée s'étend au-delà de ses frontières (politique commerciale, politique agricole, relations extérieures, etc.).

L'union douanière pourrait donc être examinée sous ses dimensions extérieure et interne. La dimension extérieure est relative à l'existence d'une politique commerciale commune dont dérive l'application des droits de douane. La dimension interne est liée à la libre circulation des marchandises originaires des pays de l'UE et des pays tiers, qui sont successivement mises en libre pratique (c'est-à-dire que les droits de douane ont été payés, car l'importation inclut le paiement de la TVA). Les deux aspects constituent différentes manières d'apprécier l'importance du principe de la libre circulation des marchandises par rapport au droit de douane.

Par rapport à la dimension interne, sur laquelle cette étude va se concentrer, les droits de douane constituent une des seules ressources propres de la UE. Cependant, ils ne constituent pas un véritable instrument de finances publiques de l'UE. En revanche, les droits de douane sont « empreints » d'une absence de relation formelle ou institutionnelle avec l'exercice des compétences de l'UE. Les montants des droits de douane bien que régis par une source européenne dépendent très souvent des accords internationaux entre l'UE et les pays tiers. Pour cela ils ne peuvent pas être augmentés librement.

1.2 Source et caractère polyvalent (et fiscal) de l'administration douanière

Au niveau des principes juridiques qui règlent les droits de douane, la législation européenne est la source d'une dichotomie de fonctions au sein de l'administration douanière entre l'exigence fiscale et la protection du marché. Cette dichotomie se retrouve dans les systèmes juridiques nationaux, en particulier dans le système belge et italien. Il y a donc une polyvalence de compétences de l'administration douanière, qui revêt une mission à la fois: économique et fiscale juridique.

L'administration douanière, dans le cas d'application du droit de douane, est directement chargée du contrôle de la conformité des biens à toute une série de réglementations européennes comme les droits de l'environnement, la protection du consommateur ou la santé publique².

En outre, la source européenne du droit douanier permet de protéger l'espace économique déterminé contre certaines atteintes extérieures. Donc, il y a des techniques relevant de la politique commerciale, telles des mesures restrictives (contingents quantitatifs) et des interdictions (prohibitions), ainsi que des mesures visant le respect de loyauté commerciale (mesures anti-dumping, lutte contre la contrefaçon) ou la mise en vigueur d'embargos prononcés à l'encontre de certains pays³.

Par contre, dans les dernières années, l'"arme tarifaire"⁴ s'est fortement émoussée. Le niveau des droits de douane n'est plus, dans la plupart des cas, de nature à interdire l'accès sur le territoire de l'Union aux marchandises étrangères, mais il a une fonction essentiellement fiscale.

Dans sa dimension fiscale, la source (législation européenne) fixe les règles d'imposition et celles régissant la protection du contribuable par rapport aux principes généraux du

² Ces aspects – pourtant très importants – ne font pas objet de cette étude car ils mériteraient de constituer seul un sujet d'étude.

³ Ces aspects ne font pas objet de cet étude, qui regarde les aspects fiscaux du droit de douane.

⁴ J. C. Berr, *Douanes*, Encyclopédie Dalloz.

droit fiscal. Il s'agit de la fonction traditionnelle du droit de douane. En outre, l'administration douanière perçoit même certaines autres impositions fiscales qui frappent les marchandises au moment de l'importation (la TVA sur les importations par exemple). Ces aspects constituent l'objet principal de cette étude.

1.3 L'union douanière comme « point de cristallisation » des autres politiques européennes

La raison juridique d'une source européenne de droit de douane est liée aux objectifs poursuivis par le droit de l'Union Européenne.

Comme la jurisprudence de l'UE a considéré « *si, dès l'origine, les objectifs de la Communauté allaient au-delà de l'instauration d'une union douanière entre les États membres, l'importance de celle-ci ressort clairement du fait qu'elle figure toujours au premier rang des politiques (de l'UE). Elle constitue le point de cristallisation de la quasi-totalité des autres objectifs et politiques* »⁵. L'union douanière s'est intégrée au marché intérieur et à la politique commerciale, ce qui est considéré comme un signe de l'avancement de l'intégration. Par exemple, sans union douanière, une politique commune des transports ou une politique agricole commune ne sont possibles. De même il ne peut y avoir de libre circulation des personnes et des services. En outre, c'est la libre circulation des marchandises qui impose la libre circulation des capitaux, tout au moins dans la mesure où les livraisons de marchandises doivent être payées.

Une application non uniforme du droit douanier entraîne une altération des flux commerciaux et nuit ainsi aux intérêts financiers de la UE, d'autant plus que les droits de douane et les droits d'effet équivalent ne sont plus encaissés au niveau national, mais sont affectés à la UE en vue du financement de ses missions. Cela explique pourquoi les droits de douane sont réglementés par une source unique.

Par ailleurs « *l'application uniforme du droit douanier est non seulement nécessaire, en raison de la grande importance de l'union douanière pour la Communauté en matière d'intégration politique et d'économie, mais elle est également capitale pour préserver les principes de l'État de droit dans la relation entre les autorités et le citoyen* »⁶. Par exemple, la forclusion et les délais de prescription visent à garantir la sécurité juridique et à protéger tant le redevable que les autorités.

Les règlements de l'UE ont systématisé plusieurs aspects concrets liés à la structure (tarif, origine, valeur) et à la procédure d'application du droit de douane (régimes douaniers). Face à l'existence d'une législation européenne de droit de douane, il faut ainsi vérifier jusqu'à quel niveau la réglementation douanière permet de définir l'existence d'un modèle d'imposition cohérent par rapport aux principes des législations nationales. Donc, le moment d'application de la dette douanière et son effet, qui constituent les aspects les plus importants de l'application du droit de douane, doivent également être examinés par rapport à l'existence du droit national. A ce propos, c'est le droit national qui s'occupe de régler la collecte sur base nationale des droits de douane.

⁵ Conclusions de l'avocat général Mme Verica Trstenjak présentées le 3 mai 2007, C-62/06, *Fazenda Pública – Director Geral das Alfândegas contre ZF Zefeser -Importação e Exportação de Produtos Alimentares Lda*, Rec. 2007 I-11995.

⁶ Conclusions de l'avocat général dans le cas C-62/06, cit.

En outre, il faut remarquer que pour les droits de douane le niveau de détail de la source est telle que les normes de l'Union Européenne ne se limitent pas à imposer aux législations nationales un modèle d'imposition. En revanche, le législateur européen a créé un système de norme de détail qui règle tous les aspects d'application des droits de douane. Ce système, est destiné essentiellement à collecter les moyens de financement pour le budget de l'UE, et ne s'occupe que marginalement d'autres buts, notamment la cohérence du système fiscal ou juridique en général. Les provisions destinées à renforcer et garantir la collecte des droits de douane, comme par exemple la multiplication des assujettis à la dette douanière, l'importance des obligations (complémentaires) douanières de type formel par rapport aux substantielles, l'importance de la déclaration douanière ont le but de garantir la collecte des moyens de financement pour le budget de l'UE. Cependant, ces provisions de la législation européenne ne sont pas coordonnées d'une façon cohérente dans le cadre des système de normes nationaux. Cet aspect sera examiné dans les prochains paragraphes.

2 Les assujettis

En premier lieu, l'art. 44 du NCDC définit la naissance de la dette douanière en raison de l'introduction régulière de la marchandise. Dans ce cas, sur la base de l'article 44.3 *« le déclarant est le débiteur. En cas de représentation indirecte, la personne pour le compte de laquelle la déclaration en douane est faite est également débiteur »*.

En outre, si les droits à l'importation ne sont pas perçus en totalité ou en partie, *« la personne qui a fourni les données nécessaires à l'établissement de la déclaration et qui savait ou devait raisonnablement savoir que ces données étaient fausses est également débiteur »*.

Sur la base du NCDC le sujet passif dans le cas d'introduction régulière de la marchandise est individualisé avant le moment de la naissance de la dette douanière et sur la base de la déclaration douanière. Celle-ci est une des obligations complémentaires qui doit être accomplie par le sujet passif de la dette.

Ainsi, l'article 28 n. 4 du NCDC reconnaît des droits au détenteur : *« le "détenteur des marchandises" est la personne qui a qualité de propriétaire des marchandises ou qui est titulaire d'un droit similaire d'en disposer ou encore qui exerce un contrôle physique sur ces marchandises »*. Par exemple, le détenteur des marchandises faisant l'objet d'une surveillance douanière peut à tout moment, avec l'autorisation des autorités douanières, examiner ces marchandises ou les échantillonner, afin notamment d'en déterminer le classement tarifaire, la valeur en douane ou le statut douanier.

Pourtant, pour la naissance de la dette douanière la législation de l'UE se réfère directement au déclarant. De cette façon, elle essaye d'éviter les problèmes de définition concernant la relation entre le bien et le sujet passif de la dette douanière (par exemple propriété, autre droit réel, possession, détention, etc.). L'objectif est ici d'atteindre une simplification juridique à travers une individuation facile des assujettis. Pour assurer la collecte des ressources propres c'est plus effective et simple d'individualiser le débiteur sur la base du sujet responsable pour la présentation de la déclaration à l'administration douanière, plutôt que de se référer à des notions juridiques (par exemple propriétaire, détenteur) qui pourraient avoir une signification/interprétation hétérogène dans les différents systèmes nationaux. Le but primaire du législateur européen est donc de

faciliter la collecte des ressources douanières nécessaires pour le financement du budget de l'UE. Au cours de cette étude il faudra vérifier si cette « simplification » a cependant créé des tensions avec les législations nationales.

Ensuite, l'article 46 du NCDC définit la naissance de la dette douanière en raison d'une introduction irrégulière de la marchandise et donc d'une inobservation du droit douanier. Il donne donc une série de définitions ponctuelles⁷. Par rapport à ces définitions, le NCDC établit aussi les assujettis du droit de douane. Le débiteur est donc:

« a) toute personne appelée à remplir les obligations considérées;

b) toute personne qui savait ou devait raisonnablement savoir qu'une obligation découlant de la législation douanière n'était pas remplie et qui a agi pour le compte de la personne qui était tenue de remplir l'obligation ou qui a participé à l'acte ayant donné lieu à l'inexécution de l'obligation;

c) toute personne qui a acquis ou détenu les marchandises en cause et qui savait ou devait raisonnablement savoir, au moment où elle a acquis ou reçu ces marchandises, qu'une obligation découlant de la législation douanière n'était pas remplie ».

Les dispositions relatives aux assujettis dans le cas d'introduction irrégulière de la marchandise sont très générales car elles se proposent d'individualiser un nombre très étendu de débiteurs potentiels. Il est évident que les dispositions de l'UE ne se limitent pas à fournir aux législations nationales un modèle d'imposition. Au contraire, elles énoncent une série des provisions qui sont directement applicables par les administrations douanières nationales.

La nécessité d'individualiser les assujettis est donc liée encore une fois à l'exigence financière. Les Etats Membres n'ont aucun espace pour régler avec leur législation cette matière, indépendamment de leur tradition juridique ou de la cohérence de leur système fiscal. On peut donc confirmer que l'objectif de la législation de l'UE est l'intérêt financier. Ce dernier constitue le but principal de la réglementation douanière.

3 L'objet

Les droits de douane ne sont pas applicables aux services, mais seulement aux marchandises. L'union douanière s'étend à l'ensemble de marchandises qui circulent sur le territoire douanier. La définition de "marchandises" est donc très importante.

Les "marchandises communautaires" sont les marchandises entièrement obtenues dans le territoire douanier, celles entrant dans le territoire douanier de l'UE en provenance de pays ou territoires situés hors de ce territoire et mises en libre pratique et les marchandises obtenues ou produites dans le territoire douanier. La législation de l'UE effectue donc la distinction entre marchandises « communautaires » et « non communautaires » (article 4 p.18 NCDC). Ces définitions sont utilisés surtout pour certain procédures douanières par exemple dans le cas d'abandon de la marchandise.

En outre, les arrêts de la Cour de Justice ont clarifié plusieurs aspects ponctuels de l'application de l'objet du droit douanier, en intervenant indirectement aussi en matière de TVA. Par exemple, la jurisprudence de l'UE a développé une interprétation de

⁷ « Une dette douanière naît à l'importation, dans la mesure où les marchandises sont passibles de droits à l'importation, par suite de l'inobservation » des points a), b) et c).

marchandise utilisée pour soustraire les stupéfiants livrés illégalement aux droits de douane⁸.

La Cour de Justice a aussi clarifié⁹ que les biens de « *caractère artistique, historique, archéologique ou ethnographique, quelles que soient par ailleurs les qualités qui les distinguent des autres biens du commerce, partagent cependant avec ces derniers la caractéristique d'être appréciables en argent et de pouvoir ainsi former l'objet de transactions commerciales* ». Par marchandises il faut donc entendre les produits appréciables en argent et susceptibles, comme tels, de former l'objet de transactions commerciales.

La catégorie de « *bien qui peut former l'objet de transactions commerciales* » n'est pas une création jurisprudentielle récente. Elle peut trouver un point de référence dans la tradition juridique du droit romain (*res communes omnium naturali iure* et *res communes omnium*) et national. Au niveau du droit national (en droit belge, comme en droit italien) un bien peut être défini comme "une valeur économique" et donc patrimoniale, dont un sujet de droit est titulaire. Un bien est une chose (ou un intérêt) dont on peut disposer et donc s'approprier. Ce principe a une pertinence au niveau du droit de douane, car la déclaration douanière inclut une évaluation économique.

Cependant, plusieurs autres distinctions de biens qui appartiennent aux traditions juridiques nationales communes des États Membres ne sont pas utilisées directement par la législation européenne, ou par la jurisprudence de la Cour de Justice.

On peut considérer par exemple depuis le droit romain l'existence de la « *summa divisio* » des biens entre les biens meubles et les biens immeubles. Cette distinction traditionnelle est reprise par l'ancien droit, et se retrouve dans les codes civils modernes. Cette catégorisation est très pertinente pour les droits de douane, car seulement les biens meubles peuvent être l'objet des droits de douane. Cependant la distinction entre biens meubles et immeubles n'est pas utilisée directement par le NCDC.

Une autre distinction du droit civil a des effets sur le droit de douane : celle entre les biens corporels et incorporels. Ces derniers sont les droits sur des objets sans existence matérielle cette-à-dire les valeurs économiques qui n'ont pas d'existence matérielle (par exemple droits d'auteur, marques, droit de créance). Cependant, les biens corporels sont ceux qu'il est possible de saisir physiquement, ainsi que le droit de propriété sur ces biens (par fiction légale). Les biens incorporels ne sont pas soumis aux droits de douane. En revanche, l'énergie ou l'électricité sont des biens corporels et peuvent être soumis aux droits de douane.

⁸ Arrêt du 28 février 1984, *Einberger II* (294/82, Rec. p. 1177). Cet arrêt visait l'importation en Allemagne de plusieurs lots de morphine. Arrêt du 5 juillet 1988, *Mol* (269/86, Rec. p. 3627), concernant la cession d'amphétamines; du 5 juillet 1988, *Happy Family* (289/86, Rec. p. 3655), concernant la vente de haschisch; et du 29 juin 1999, *Coffeeshop «Siberië»* (C-158/98, Rec. 3971), concernant la mise à disposition d'un comptoir pour la vente de drogues douces.

⁹ Arrêt de la Cour du 10 décembre 1968. *Commission des Communautés européennes contre République italienne*. C-7/68. Recueil page 00617

Il existe d'autres distinctions. Certains biens sont consommables c'est-à-dire destructibles lorsqu'ils sont utilisés (aliments). D'autres sont des corps certains, en opposition aux choses de genre, appelés également biens fongibles. Cette distinction est aussi importante pour le droit de douane en cas d'importation et exportations temporaires.

Il faut donc observer que la définition de la législation européenne de marchandise est liée d'une part à la résolution de cas concrets par la jurisprudence de la Cour de Justice et d'autre part à la classification du tarif douanier. Pourtant, cette classification et son interprétation jurisprudentielle, n'utilise qu'occasionnellement les catégories générales de la tradition juridique occidentale.

La législation européenne effectue donc une individualisation des biens au cas par cas. Il n'y a pas de doutes sur le fait que la législation européenne préfère une modalité d'individualisation concrète de l'objet plutôt qu'abstraite et fondée sur des catégories juridiques, par exemple biens mobiles et immobiliers ou consommables ou non consommables. Evidemment, elle trouve que de cette façon il est possible de réduire l'espace laissé à l'interprète ou à l'application nationale. Le but est de nouveau celui de sauvegarder les intérêts financiers et budgétaires de l'UE.

Cependant, il faut se demander si, pour définir l'objet des droits de douane, l'interprète se suffit à utiliser exclusivement la classification ponctuelle du tarif douanier. En réalité, l'exigence de la cohérence fiscale des systèmes nationaux réside toujours dans les anciennes classifications du bien qui sont parfois utilisées par la Cour de Justice. Cependant, il est très difficile pour l'interprète d'adapter les systèmes nationaux à une discipline externe et exogène telle que la législation douanière européenne. Il faut donc reconnaître que le droit douanier a une source complexe dont les dispositions (externes aux systèmes nationaux) posent des problèmes de cohérence avec les traditions juridiques nationales.

4 La condition d'existence des droits de douane

4.1 En général

L'examen de la structure technique de la dette douanière et de son application concrète à la lumière des arrêts de la Cour de Justice est utile pour comprendre pourquoi l'intérêt financier est le véritable et principal but de la réglementation européenne concernant les droits de douane.

En principe, les droits de douane peuvent être exclusivement appliqués aux produits non originaires de l'Union Douanière. Il s'agit donc d'une condition d'existence et d'application des droits de douane.

La notion d'origine, fondée sur les règles du NCDC, doit être distinguée de celle de « provenance » qui s'entend comme étant le lieu, l'État, dans lequel a commencé le dernier transport des marchandises à destination de l'UE. La notion de provenance est importante dans des cas exceptionnels (embargo par exemple) mais aussi pour les mesures sanitaires et statistiques du commerce étranger. Contrairement à la provenance, l'origine aux fins douanières est établie sur la base de règles juridiques précises fixées par l'État d'importation ou sur la base d'accords internationaux.

Cependant, contrairement à ce qu'il se passe en matière de classement tarifaire, il n'existe aucune définition internationale de l'origine géographique d'une marchandise. Chaque Etat ou chaque entité telle que l'UE reste maître de fixer les conditions auxquelles ils acceptent de considérer une marchandise comme originaire d'un territoire donné. C'est en effet l'origine qui détermine le régime douanier qu'il lui appliquera : droits de douane, mesures restrictives (contingents, quotas), éventuellement mesures anti-dumping.

Le Code douanier distingue :

- l'origine préférentielle : il s'agit de l'origine d'un Etat avec lequel l'UE a conclu un accord bilatéral visant à établir un traitement tarifaire de faveur pour les marchandises originaires ou a concédé unilatéralement des facilités tarifaires.
- l'origine non préférentielle : l'origine d'un pays avec lequel l'UE n'a pas stipulé des accords tarifaires déterminant un traitement douanier de faveur pour les marchandises originaires desdits pays. Les marchandises ayant des origines non préférentielles sont sujettes au droit plein prévu du tarif douanier commun (articles 35 - 38 NCDC)¹⁰.

Pour déterminer si un produit satisfait aux règles d'origine, il serait nécessaire d'obtenir des informations au sujet des matières ou des pièces qui ont été achetées. Il ne suffit pas de montrer que les matières ou pièces ont été achetées dans le pays. L'opérateur doit également se procurer chez chacun de ses fournisseurs locaux une déclaration au sujet de l'origine des marchandises qui ont été vendues.

Il importe de souligner que l'origine de la marchandise dépend souvent de certifications délivrées par des autorités étrangères. Pourtant, au nom des principes généraux du droit douanier, c'est à celui qui fait une déclaration en douane d'attribuer sous sa responsabilité une origine à la marchandise. L'erreur peut donc entraîner pour son auteur un paiement a posteriori des droits de douane dus en raison de la véritable origine de la marchandise¹¹.

4.2 La tension entre structure et application

Les principes en matière d'origine sont très généraux. L'article 36 du NCDC prévoit les conditions afin d'obtenir l'origine non préférentielle : « *Les marchandises dans la production de laquelle sont intervenus plusieurs pays ou territoires sont considérées comme originaires de celui où elles ont subi leur dernière transformation substantielle* ». Cette dernière est la transformation par laquelle le produit dérivé acquiert des propriétés ou de fonctions nouvelles et différentes, par rapport aux produits de base utilisés dans le cours des transformations ou des opérations..

¹⁰ L'article 36 n.1 CDC détermine dans une liste exhaustive les produits qui sont entièrement obtenus dans un pays (par exemple : les produits minéraux extraits de leur sol ou de leur fond de mers ou d'océans ou les produits du règne végétal qui y sont récoltés; comme les animaux vivants qui y sont nés et élevés). L'art. 36 n. 2, dispose qu'une marchandise dans la production de laquelle sont intervenus deux ou plusieurs pays, est originaire du pays où a eu lieu la dernière transformation ou ouvraison substantielle.

¹¹ Dans certains cas, il suffira peut-être de savoir comment les marchandises ont été produites. Par exemple, si on fabrique des vêtements en tissu, la règle d'origine impose une '*fabrication à partir de fils*'. Il, suffira d'obtenir la preuve du fournisseur de tissu local que le tissu a été fabriqué localement. Un tissu fabriqué à partir de fils importés (non originaires) ne satisfera pas aux règles d'origine pour être exporté en tant que tissu originaire mais, utilisé pour la confection de vêtements dans le même pays. L'étape 'du fil au tissu' pourra être ajoutée à l'étape 'du tissu au vêtement' et le produit fini satisfera à la règle '*fabrication à partir de fils*'.

Cependant, l'application concrète des règles d'origine est très compliquée. Les principes généraux sont neutralisés par les normes du tarif douanier applicables au cas par cas.

En outre, il faut aussi considérer les arrêts de la Cour de Justice qui s'appliquent aux cas particuliers. Par exemple il existe une jurisprudence de la Cour en matière d'opérations d'assemblage. Celle-ci a affirmé que le seul examen sur base des critères d'ordre technique ne peut pas être déterminant pour attribuer l'origine dans le cas d'opérations d'assemblage. En revanche, l'utilisation du critère de valeur ajoutée, s'avère utile pour vérifier s'il y a une augmentation considérable de la valeur des marchandises après les opérations d'assemblage¹².

Les règles de l'origine (comme celle du tarif) ne sont pas générales, mais spécifiques pour chaque catégorie de marchandise. Les règles d'origine sont individuées par produit et sur base de la nomenclature combinée - c'est-à-dire la classification de la marchandise - contenue dans le tarif. Cependant, pour plusieurs types de marchandise, les règles d'origine peuvent changer considérablement par rapport à des changements minimaux de chiffres de la nomenclature combinée (sous-position tarifaire). Ce fait est un signe ultérieur du véritable intérêt poursuivi par les règlements de l'UE, c'est-à-dire la collecte des ressources nécessaires pour le financement du budget de l'UE.

5 La base imposable

5.1 En général

La presque totalité des droits de douane est calculée *ad valorem*. La quantité du produit est utilisée pour le calcul de droit de douane seulement dans un nombre très limité de cas. Donc, la valeur ou plus rarement la quantité du produit sont les éléments de la base imposable.

La source de la législation relative à l'évaluation en douane du NCDC est l'Accord de l'OMC (ancien GATT) sur l'évaluation en douane¹³ qui doit être transposé dans la législation douanière nationale de chacun des membres de l'OMC. En ce qui concerne l'UE, le code des douanes communautaire et ses dispositions d'application opèrent cette transposition.

La notion de valeur peut être mal partagée entre les différentes administrations douanières nationales. Cela exige donc d'élaborer une notion uniforme dans les différents États Membres pour garantir la même protection commune. Si par le passé, l'évaluation des marchandises était seulement une technique d'imposition, elle consiste également aujourd'hui en une opération permettant aux autorités douanières de calculer l'exacte valeur de la marchandise.

Pour le calcul de la valeur en douane, l'administration des douanes part du prix facturé (A), éventuellement ajusté, mais uniquement sous forme de majoration (D), puis contrôle

¹² Arrêt de la Cour du 13 décembre 1989, *Brother International* (C-26/88, Rec. p. 4253), dans lequel la Cour a défini les opérations simples d'assemblage comme des opérations qui n'exigent pas de personnel possédant une qualification particulière pour les travaux en cause, ni un outillage perfectionné ni des usines spécialement équipées aux fins de l'assemblage (point 17).

¹³ Qui met en œuvre l'article VII du GATT de 1994.

les éléments extrinsèques du prix — qu'elle peut augmenter ou diminuer — en les additionnant au prix facturé lorsqu'il s'agit des frais à la charge du vendeur (B), ou en les soustrayant du prix facturé lorsqu'il s'agit des frais à la charge de l'importateur (C). En conséquence, la valeur en douane est essentiellement composée du prix facturé qui n'est susceptible que de majoration, et des éléments extrinsèques, susceptibles d'augmentation ou de diminution, que les douanes peuvent ajouter ou soustraire au prix facturé¹⁴.

La définition de valeur en douane n'est pas liée à une référence générale et abstraite de valeur. Il s'agit du prix porté sur la facture¹⁵. Dans des cas courants, pour déterminer la valeur de la marchandise, il suffit se référer au prix déclaré et payé par l'acheteur¹⁶.

Il est fréquemment constaté que la valeur déclarée est moindre que le prix normal. L'importateur a en effet un intérêt évident à ce que l'autorité douanière applique le taux de droit de douane sur la valeur la plus basse possible. C'est pourquoi, la réglementation concernant la détermination de la valeur en douane prend essentiellement en considération ce cas précis afin d'éviter que le paiement des droits de douane dus soit éludé.

La principale restriction interdisant de recourir à la valeur transactionnelle concerne l'indépendance de l'acheteur par rapport au vendeur. La pratique dite des prix de transfert qui consiste à facturer des marchandises à une filiale sans que le prix corresponde à une véritable valeur marchande, n'est plus en elle-même de nature à exclure automatiquement le prix facturé, sous réserve qu'il soit établi que les liens entre les parties à la vente n'ont « pas influencé le prix » (NCDC 41.3 - iii). Dans ce cas le lien entre les parties de l'opération commerciale peut avoir pour conséquence juridique la rectification de la valeur de transaction de la part de l'Administration douanière.

5.2 La valeur en douane : la différence avec les lignes directrices de l'OCDE

La procédure sur la base de laquelle le bureau douanier peut rectifier la valeur déclarée peut être considérablement différente de la procédure de rectification de la valeur concernant les impôts directs réglée par les *Principes applicables en matière de prix de transfert*¹⁷ de l'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques).

Les méthodes traditionnelles prévues par l'OCDE sont comparables aux méthodes du droit de douane et se fondent sur une comparaison avec des transactions de pleine concurrence. L'opérateur peut soit directement faire appel à un prix de marché, soit

¹⁴ CJCE, C-65/79, arrêt du 24.4.1980, *René Châtain*, Rec. 1346, p. 14.

¹⁵ Les négociateurs du GATT, en instituant la détermination de la valeur en douane sur la base du prix déterminé des parties dans le cours d'une transaction internationale, visent à éviter l'utilisation de valeurs arbitraires ou fictives pour fonder l'évaluation sur des données objectives basées sur des documents comptables.

¹⁶ Voir les articles 41 et 43 NCDC.

¹⁷ Les Principes applicables en matière de prix de transfert fournissent des lignes directrices sur l'application du « principe de pleine concurrence » pour la valorisation aux fins fiscales des transactions internationales entre entreprises associées.

reconstituer un prix de pleine concurrence théorique selon deux procédés. Il s'agit surtout des critères suivants : *comparable uncontrolled price* (CUP), *cost plus*, et *resale*.

La méthode CUP s'attache à identifier directement un prix de référence. La méthode consiste à comparer le prix d'un bien ou d'un service contrôlé aux opérations comparables réalisées entre entreprises indépendantes. Toute différence de prix met en évidence un doute sur le caractère régulier de la transaction. Le prix retenu lors du contrôle sera celui du marché.

La méthode du prix de revente ("resale minus") consiste à reconstituer le prix que la société cédante aurait pratiqué dans l'éventualité d'une cession à une entreprise indépendante. Pour cela, on part du prix auquel un bien a été cédé à une entreprise indépendante. Puis on retranche la marge brute applicable à l'activité. Cette marge brute représente les frais d'exploitation, de transport, de commercialisation et le coût que représente une éventuelle charge des risques; le reliquat représentant le bénéfice. La somme obtenue après défalcation de la marge brute constitue ce que l'on assimile au prix de pleine concurrence.

La méthode du prix de revente majoré ("*cost plus*") permet la reconstitution du prix à partir du prix de revient auquel on applique une marge brute. La différence avec la méthode précédente est le référentiel à partir duquel on procède à l'évaluation.

Entre les différents critères, le CUP est celui qui se rapproche le plus du système de calcul prévu par le droit de douane car il compare des opérations réalisées entre entreprises indépendantes.

La *ratio* des lignes directrices de l'OCDE est très proche de celle en matière de valeur douanière. Dans les deux cas les législations nationales doivent s'assurer que les profits imposables ne sont pas transférés artificiellement hors de leur juridiction. Cependant, au niveau de la douane il existe une exigence fiscale supplémentaire, car les prévisions du NCDC règlent le calcul des droits de douane sur la valeur de la marchandise.

Le fonctionnement des critères utilisés par l'OCDE est très différent de ceux utilisés par le NCDC. Les critères de l'OCDE peuvent être utilisés par l'administration fiscale nationale en combinaison et sans succession précise entre eux. En d'autres termes, les législations nationales peuvent choisir les différents critères applicables sans aucune distinction. Cependant, en droit de douane, il est possible d'utiliser un critère pour la détermination du prix seulement si le précédent n'a pu être utilisé.

Il faut donc conclure qu'il n'y a pas de coordination entre législation douanière et les lignes directrices de l'OCDE. Il s'agit d'un autre signe que la cohérence du système fiscal reste exclue des objectifs principaux du droit de douane. En revanche, la nécessité de repérer des ressources fiscales pour le budget de l'EU a une importance fondamentale.

5.3 La tension entre structure et application

Il faut se poser la question de savoir si la valeur douanière de la marchandise doit être valable pour tous les domaines des administrations nationales des États Membres. Dans le même État, un problème d'incohérence du système juridique pourrait se vérifier si les administrations nationales avaient la possibilité de prendre des décisions différentes

concernant la valeur de la marchandise par rapport à celles qui auraient été prises par l'administration douanière. Il s'agit du problème résolu par la Cour de Justice avec l'arrêt *René Châtain*¹⁸.

Par rapport à ce cas, l'administration douanière avait réduit la valeur douanière de la marchandise et déposé une plainte auprès du procureur pour:

- premièrement, fausse déclaration de valeur à l'importation pour achat des produits à des prix nettement surévalués et,
- deuxièmement, transfert irrégulier de capitaux à l'étranger, puisqu'en payant plus cher, l'entreprise avait rapatrié ses bénéfices dans un pays tiers, sans payer d'impôts sur les bénéfices dans le pays membre.

Pour la Cour de Justice la législation douanière doit être interprétée dans ce sens que « *la minoration par les autorités compétentes d'un Etat membre du prix facturé des marchandises importées d'un Etat tiers ne répond pas aux objectifs poursuivis par les règles relatives à la détermination de la valeur en douane des marchandises* ». Cependant, l'établissement de la valeur en douane conformément à la législation douanière européenne « *ne saurait avoir pour effet d'obliger les administrations fiscales et financières des États membres à reconnaître cette valeur à des fins autres que l'application du tarif douanier commun* »¹⁹.

Plusieurs principes étaient en discussion dans le cas d'espèce : simplicité, facilité de compréhension, équité, sécurité juridique. Cependant, la Cour a décidé que la fonction normale de la notion de la valeur en douane, était de réaliser l'union douanière par le biais de la collecte de ressources financières. L'interprétation de la Cour condamne les principes de l'uniformité et de la cohérence à la non-pertinence. En outre, l'application de la norme de l'UE ne peut pas avoir d'effets sur d'autres domaines de politique nationale. Dans ce contexte, il est clair que le but essentiel consiste en la sauvegarde des intérêts financiers de l'UE.

6 Le taux

6.1 En général

Afin de déterminer le montant de la dette douanière, le taux (relatif à une origine spécifique de la marchandise) doit être calculé sur la valeur (éventuellement rectifiée) de la marchandise indiquée par l'opérateur. A la suite du transfert de la marchandise, il est nécessaire, pour pouvoir appliquer le droit de douane de classer la marchandise sur la base du tarif. Ce tarif est commun à tous les États membres et détermine le taux applicable.

Le tarif a la forme d'un règlement (Règlement CEE n. 2658/87) et repose sur le « Système Harmonisé de désignation et de codification des marchandises », contenu dans une convention signée au sein de l'Organisation mondiale des douanes (OMD)²⁰. Il s'agit

¹⁸ CJCE, C-65/79, arrêt du 24.4.1980, *René Châtain*, Rec. 1346, p. 14.

¹⁹ *Ibid.* p.14.

²⁰ A l'issue de la Seconde Guerre mondiale a pu être adoptée, grâce à une convention signée à Bruxelles en 1950, une nomenclature internationale des produits, remplacée, à compter du 1^{er} janvier 1988, par la Convention internationale sur le Système Harmonisé de désignation et de codification des marchandises

d'une nomenclature multifonctionnelle, conçue de manière à pouvoir englober toutes les marchandises susceptibles de faire l'objet d'échanges internationaux²¹.

Si les interprétations de la nomenclature de la part de l'OMD ne sont pas claires, le législateur communautaire est compétent pour interpréter au moyen de règlements, et sous réserve du syndicat de la Cour de justice, le mode selon lequel la nomenclature doit être appliquée dans l'UE²².

Le Conseil a attribué à la Commission, qui agit de concert avec les experts douaniers des États membres, un vaste pouvoir discrétionnaire²³ quant au contenu des catégories douanières dont il faut tenir compte pour le classement d'une marchandise déterminée. La Commission, toutefois, n'a pas le pouvoir de modifier le contenu des catégories douanières établies sur la base du système harmonisé institué par la convention OMD. Pour contrôler si la Commission a excédé ses pouvoirs, la Cour de Justice peut vérifier successivement si une erreur manifeste d'évaluation a été commise²⁴.

6.2 Le tarif

La sécurité juridique et la facilité des contrôles douaniers exigent que le critère déterminant pour la classification douanière des marchandises soit cherché dans leur caractéristiques et propriétés objectives, selon les définitions du texte des positions du Tarif commun et des notes relatives aux sections ou aux chapitres.

Les règles de classification du tarif ne sont pas générales pour chaque catégorie de marchandise. Au contraire, elles sont très détaillées et spécifiques. Par conséquent, les opérateurs économiques ont fréquemment des difficultés pour faire face aux problèmes de classification. Les taux des droits de douane sont individués par rapport à une codification numérique complexe (la nomenclature combinée). Très souvent, par rapport à des changements minimaux de la nomenclature combinée (sous-position tarifaire) le taux du droit de douane peut changer considérablement. La complexité du système de classification confirme que le véritable intérêt poursuivi par la législation de l'UE en matière tarifaire n'est pas la simplification de l'application de l'impôt, mais plutôt l'intérêt de garantir la collecte des ressources nécessaires pour le financement du budget de l'UE.

(SH) conclue dans le cadre de l'Organisation mondiale des douanes (OMD). Les obligations de droit international souscrites par la UE occupent un «rang intermédiaire», inférieur à celui du droit originaire, mais supérieur à celui du droit dérivé de l'UE. Le droit dérivé, inclut le tarif communautaire (puisque ceci repose sur un règlement) doit être interprété de manière conforme au texte du Système Harmonisé : en tant que partie à cette convention, l'UE est liée par ses dispositions.

²¹ Le tarif a repris la structure du système harmonisé, en la complétant par une subdivision supplémentaire, pour tenir compte des besoins tarifaires et statistiques de l'UE. Voir les Conclusions de l'avocat général M^{me} Juliane Kokott, présentées le 20 janvier 2005, aff. C-467/03, *Ikegami Electronics (Europe) GmbH contre Oberfinanzdirektion Nürnberg*, pt. 32 « Le système harmonisé sert de fondement aux règles générales, aux sections avec leurs notes, aux chapitres avec leurs notes, aux positions et aux premières sous-positions, jusqu'au sixième chiffre de la codification à onze chiffres du tarif douanier ».

²² CJCE, 14 décembre 1995, C-267/94, *France/Commission*, Rec. p. I-4845, p. 19 et CJCE, 28 mars 2000, C-309/98, *Holz Geenen GmbH*, . p. I-1975 p. 13.

²³ CJCE, 28 mars 2000, aff. C-309/98, *Holz Geenen GmbH*, . p. I-1975 p. 13.

²⁴ CJCE, 13 décembre 1994, aff. C-401/93, *Goldstar Europe GmbH*, p. I-5587, p. 20.

6.3 Les informations données par l'autorité douanière

Le NCDC prévoit des procédures contraignantes, ou non, de demande de renseignement auprès des autorités douanières concernant le tarif et l'origine. Aux sens de l'art. 11 des dispositions d'application du code des douanes communautaire (DAC), le renseignement contraignant en matière tarifaire oblige toutes les autorités compétentes de tous les États membres aux mêmes conditions. L'objectif de cette dernière procédure est de rassurer l'opérateur économique lorsqu'il y a un doute sur le classement d'une marchandise dans la nomenclature douanière existante. En effet, les opérateurs économiques ont fréquemment des difficultés pour faire face aux problèmes de classification.

Ce pouvoir de donner un renseignement contraignant est contrôlé par la Commission (article 13 du DAC). Une copie de l'information contraignante et des éléments de fait sur la base de laquelle elle a été donnée, doivent être transmises aux bureaux de la Commission. Les données fournies sont ensuite insérées dans une banque des données centralisée gérée de la Commission, à laquelle les administrations douanières des États Membres peuvent accéder. La communication donne la possibilité à la Commission de vérifier toutes les informations contraignantes, de façon à avoir un moyen apte à connaître les résolutions, même potentiellement différentes, adoptées des autorités douanières des États membres. Une trop grande différence, en effet, pourrait porter atteinte à l'unicité de l'union douanière et avoir des répercussions négatives sur les autorités douanières d'autres États membres ou sur les opérateurs.

Toute personne peut demander aux autorités douanières des renseignements concernant l'application de la réglementation douanière. L'autorité a la faculté de répondre, à moins que la demande ne se réfère à une opération commerciale effective. Ce type d'informations, en rassurant l'opérateur économique lorsqu'il y a un doute sur le classement d'une marchandise, répond au principe de sécurité juridique. Cependant, cette procédure ne comporte pas la naissance de droits subjectifs au contribuable. Les renseignements sont fournis gratuitement au demandeur. Toutefois, lorsque des frais particuliers sont engagés par les autorités douanières, notamment à la suite d'analyses ou d'expertises des marchandises ainsi que pour leur renvoi au demandeur, ceux-ci peuvent être mis à la charge du demandeur.

La réglementation douanière actuellement en vigueur prévoit trois types d'informations :

- les renseignements non contraignants ex art. 8 du NCDC, qui peuvent concerner, en général, la discipline douanière;
- les renseignements contraignants en matière d'origine (ROC) (art. 5 à 15 du DAC et 20 du NCDC), peuvent être utilisés pour vérifier l'exacte correspondance entre la marchandise et les circonstances déterminantes pour l'acquisition de l'origine;
- le renseignement contraignant en matière tarifaire (RCT) est un document avec lequel l'autorité douanière de l'Etat membre informe l'opérateur économique, suite à sa demande, de l'exacte voie douanière d'une marchandise (art. 20 NCDC).

6.4 La tension entre structure et application

En théorie, les renseignements contraignants ont la fonction de protéger le contribuable face à l'application du droit de douane de la part de l'administration fiscale nationale et, en même temps, de garantir la sécurité juridique. L'objectif poursuivi par l'institution des RTC et ROC est donc lié aux exigences de sécurité juridique et à l'application uniforme

du droit de l'UE. Cependant, la Cour de Justice de l'UE a parfois décidé de suivre une interprétation restrictive en ce qui concerne ces principes.

Avec l'arrêt *Timmermans Transport & Logistics BV*, la Cour a statué sur la possibilité pour les autorités nationales de modifier unilatéralement la RCT qui avait délivrée. En l'espèce, les autorités douanières nationales avait révoqué la RCT en vue de modifier le classement tarifaire des marchandises concernées en recouvrant les droits de douane concernés. En général, les renseignements en matière tarifaire et d'origine sont délivrés suite à une procédure qui inclut les bureaux de la Commission. Il fallait donc décider si, sur la base du principe de symétrie, une telle modification relèverait seulement de l'initiative de la Commission.

Cependant, suite à l'arrêt précité, la Cour de Justice a interprété le NCDC en ce sens qu'il constitue pour les autorités douanières un fondement légal suffisant qui autorise « *la révocation d'un renseignement tarifaire contraignant, lorsque ces autorités modifient l'interprétation, qui est donnée, des dispositions légales applicables au classement tarifaire des marchandises concernées* »²⁵.

La Cour de Justice n'a donc pas reconnu de véritables limites à la protection d'un changement inattendu de la part des autorités douanières. Une telle interprétation est en ligne avec un droit de douane orienté à fournir les instruments juridiques nécessaires pour le financement du budget de l'UE. Il s'agit d'un autre signe que les exigences de sécurité juridique et de l'application uniforme du droit de l'UE ont une importance mineure par rapport à l'intérêt financier de l'UE.

7 Le fait générateur

7.1 En général

Il existe une tension latente entre le but de la législation européenne et l'application nationale du droit de douane. Cette tension est confirmée soit au niveau de la structure, soit au niveau de l'application du droit de douane. Afin de comprendre le modèle d'imposition douanière, il est nécessaire de poursuivre l'examen de cette tension latente en s'intéressant au fait générateur de la dette douanière

Il faut surtout comprendre si la volonté du déclarant joue un rôle dans la naissance de la dette douanière et si la volonté peut être considérée comme le véritable fait générateur de la dette douanière²⁶.

²⁵ CGCE, Arrêt du 22.1.2004 – affaires jointes C-133/02 et 134/02, *Timmermans Transport & Logistics BV*, I-1144.

²⁶ La doctrine italienne partage pour la plus part cette position: BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 205; INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1927, vol. II, 650; PESETI *I soggetti passivi della obbligazione doganale*, Padova, 1934, 21; BELLANTE, *Il rapporto doganale nella struttura del testo unico: riflessioni*, Rassegna di diritto doganale e delle imposte di fabbricazione, 1989, pag. 361; FALSITTA, *Le imposte doganali*, in *Manuale di diritto tributario* III ed., pt. s., Padova 2003, p. 634. *Contra* ALESSI, "Dazi doganali", in *Enciclopedia del diritto*, XI, Milano, 1962, p. 705 ss.

En outre, la dette douanière et son fait générateur doivent être distingués de la présence de plusieurs autres obligations complémentaires qui sont également extrêmement importantes.

7.2 Le fait générateur et les formalités douanières

7.2.1 Les formalités « substantielles »

Une marchandise non communautaire déclarée pour être mise en libre pratique obtient le statut de marchandise communautaire à partir du moment où les mesures de politique commerciale ont été appliquées et où toutes les autres formalités prévues pour l'importation d'une marchandise ont été accomplies. En outre, les droits à l'importation légalement dus doivent être non seulement appliqués mais aussi perçus ou garantis.

Le paiement (ou la garantie) du droit de douane n'est pas suffisant pour obtenir le statut de marchandise introduite dans l'UE. Mais il faut aussi que les autres formalités aient été respectées. Ainsi, la remise d'une déclaration en douane et l'acceptation immédiate de celle-ci font-elles partie de ces formalités. De même que l'objectif de la mise en libre pratique est de conférer à une marchandise non communautaire le statut de marchandise communautaire, l'octroi de la mainlevée de la marchandise, définie à l'article 4, point 21 du NCDC doit être considéré comme constituant l'une des formalités requises pour la mise en libre pratique régulière d'une marchandise importée.

Toute marchandise franchissant la frontière extérieure de l'UE est donc soumise à un ensemble de formalités substantielles, dont le respect conditionne la bonne application des règles de fond applicables à toute opération douanière. L'existence de ces formalités ou obligations complémentaires est liée au respect de l'exigence financière.

7.2.2 La volonté du contribuable contenue dans la déclaration douanière

Le NCDC définit la déclaration en douane (article 4, p. 10) comme l'acte avec lequel une personne manifeste, selon les formes et les modalités prescrites, la volonté de lier une marchandise à un régime déterminé (c'est-à-dire la mise en libre pratique, le transit, l'entrepôt douanier, le perfectionnement actif, la transformation sous douane, l'admission temporaire, le perfectionnement passif, l'exportation).

L'obligation de déclaration est liée au passage de la ligne douanière ou à l'introduction de la marchandise dans les espaces douaniers. La déclaration peut être effectuée par une personne physique ou juridique, établie dans l'UE. Cette personne peut présenter ou faire présenter en douane la marchandise et se trouve titulaire des documents nécessaires pour le régime douanier choisi. Sur le plan formel, la déclaration douanière est caractérisée par un nombre inférieur d'obligations par rapport aux autres déclarations fiscales. Elle peut être, en effet, présentée même verbalement, en forme simplifiée, ou même être substituée par un document commercial ou administratif.

Il faut donc vérifier si la volonté du déclarant constitue le fait générateur de la dette douanière, soit en cas d'introduction régulière ou irrégulière de la marchandise. Dans ce

dernier cas, comme l'affirme la jurisprudence de la Cour de Justice²⁷ la volonté du déclarant n'est pas l'élément pertinent. Le cas de la soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière, ne requiert pas l'existence d'un élément intentionnel. Cependant, la soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière présuppose uniquement la réunion de conditions de nature objective, comme en particulier, l'absence physique de la marchandise dans le lieu de dépôt agréé au moment où l'autorité douanière entend procéder à l'examen de ladite marchandise.

L'existence d'un élément intentionnel n'importe que lorsqu'il s'agit de déterminer les débiteurs de la dette née de la soustraction d'une marchandise. En effet, alors que la personne qui a soustrait la marchandise à la surveillance douanière est inconditionnellement débitrice de cette dette, les personnes qui ont participé à la soustraction et celles qui ont acquis ou détenu la marchandise en cause ne deviennent débitrices qu'au cas où elles savaient, ou devaient raisonnablement savoir, qu'il y avait soustraction.

Par ailleurs, dans les cas d'introduction régulière de la marchandise, les destinations douanières sont établies par le NCDC. Avec la déclaration le contribuable n'énonce pas une véritable volonté, mais il se limite à choisir un régime douanier prévu par les dispositions du NCDC. Les effets des régimes douaniers sont régis par les législations nationales ou européennes. Donc, l'effet de la volonté du déclarant (et du choix de la destination douanière) n'est pas réellement différent par rapport aux autres déclarations fiscales.

On peut donc conclure que la volonté de donner une destination douanière et/ou la déclaration douanière ne peuvent être considérées comme des faits générateurs de la dette douanière. Pourtant, le seul fait matériel de l'introduction régulière ou irrégulière de la marchandise dans l'UE est suffisant pour faire naître la dette douanière.

7.2.3 Acceptation, prise en compte et fait générateur

Il faut toutefois s'interroger s'il existe d'autres faits qui font naître la dette douanière, en particulier par rapport au rôle de l'acceptation de la déclaration.

La Cour de Justice²⁸ a exclu l'existence d'un rapport de cause à effet entre acceptation de la déclaration et naissance de la dette douanière. En effet, en cas d'introduction irrégulière de la marchandise, faire correspondre la naissance de la dette douanière avec l'acceptation de la déclaration douanière aurait deux conséquences. D'une part, il faudrait considérer que le fait générateur de la dette est constitué par l'acceptation de la déclaration en douane. D'autre part, cette interprétation priverait notamment d'effet utile le pouvoir de vérification des déclarations accordé aux autorités douanières et l'octroi, par lesdites autorités douanières, de la mainlevée d'une marchandise.

L'existence d'une acceptation de la déclaration doit être interprétée à la lumière de l'article 117 du NCDC qui donne la possibilité à la douane d'effectuer, après

²⁷ C.J.C.E., 1^o février 2001, *D. Wandel GmbH*, C-66/99, Recc. 2001, p.I-873.

²⁸ C.J.C.E., 1^o février 2001, *D. Wandel GmbH*, C-66/99, Recc. 2001, p.I-873.

l'acceptation : a) un contrôle documentaire portant sur la déclaration et les documents qui y sont joints ou b) l'examen des marchandises accompagné d'un éventuel prélèvement d'échantillons en vue de l'analyse ou d'un contrôle approfondi.

Ainsi, la naissance de la dette tributaire ne peut-elle pas être ramenée à l'acceptation de la déclaration qui est un acte de contrôle, avec lequel la douane prend connaissance de la présentation de la déclaration douanière.

De la même façon, la prise en compte des droits de douane ne peut pas être considérée comme un des faits générateurs de la dette douanière, puisqu'elle concerne essentiellement le recouvrement de la dette et non l'existence de la dette douanière : la naissance de la dette douanière ne dépend pas de la communication effectuée au débiteur.

7.3 Le caractère original de la dette douanière

La volonté du contribuable contenue dans la déclaration douanière ne peut pas être considérée comme le fait générateur de la dette douanière. En effet, ni la volonté contenue dans la déclaration, ni les autres actes examinés (acceptation ou prise en compte des droits de douane) n'ont un effet au niveau de la naissance des droits de douane. Cependant, le fait principal dont découle la naissance de la dette douanière consiste, dans le cas d'introduction régulière ou irrégulière de la marchandise, en l'introduction de la marchandise dans le territoire douanière de l'UE.

Par ailleurs, la dette douanière est caractérisée par plusieurs aspects d'originalité par rapport à d'autres impôts, car elle présente des caractéristiques et des spécificités qui la distinguent d'autres modèles d'imposition (déclaration présentée du contribuable, suivi par le paiement des droits et d'une éventuelle activité de vérification de l'administration). Ces éléments de différenciation sont pour la plupart dus à l'existence d'obligations complémentaires. Si ces obligations ne sont pas respectées cela entraîne la naissance de la dette douanière liée à l'introduction irrégulière de la marchandise.

L'existence des obligations complémentaires est donc un des aspects d'originalité de la dette douanière et elle est très strictement liée à l'exigence financière. Le but de repérer les ressources qui sont indispensables pour le budget de l'UE est l'objectif principal poursuivi par la législation douanière européenne.

SECTION III – LES OBLIGATIONS DOUANIÈRES ET LES DISPOSITIONS QUI LES REGISSENT DIRECTEMENT OU INDIRECTEMENT

8 La vérification de la déclaration

Suite à la présentation de la déclaration douanière, des contrôles sont effectués en vue de vérifier de la destination correcte des biens.

La vérification proprement dite de la déclaration demeure la phase la plus originale de l'opération, dans la mesure où elle s'écarte radicalement de la pratique fiscale. En effet, elle peut porter d'une part sur les documents (en particulier sur ceux qui sont joints à la déclaration elle-même), d'autre part sur les marchandises déclarées, ce contrôle physique

pouvant s'accompagner de la prise d'échantillons en vue de leur analyse ou d'un contrôle approfondi.

Les résultats de la vérification de la déclaration servent de base pour l'application des dispositions régissant le régime douanier sous lequel la marchandise est placée, par exemple pour le calcul du montant des droits à l'importation.

La Cour de Justice a pris position sur certains devoirs du déclarant (arrêt *Overland Footwear*²⁹). Par exemple, il appartient au déclarant de porter sur sa déclaration «*toutes les énonciations nécessaires à l'application des dispositions régissant le régime douanier pour lequel les marchandises sont déclarées*».

L'application des dispositions régissant le régime douanier s'effectue d'après les énonciations de la déclaration lorsqu'il n'est pas procédé à la vérification de celle-ci ou lorsque la vérification opérée n'a pas permis de remettre en cause ces énonciations.

En revanche, lorsqu'une véritable vérification de la déclaration n'est pas effectuée, c'est-à-dire s'il y a acceptation de la marchandise, sans contrôle documentaire ou physique, le calcul du montant des droits à l'importation s'effectue d'après les énonciations de la déclaration.

Dans tous les cas, qu'il y ait vérification ou non, la douane peut revenir sur la déclaration par des contrôles *a posteriori*. Dans la mesure où de tels contrôles conduisent à la perception de montants plus élevés par rapport aux montants perçus, en fonction de la déclaration non vérifiée, le déclarant risque de ne plus pouvoir les répercuter, le cas échéant, sur ses clients.

Indépendamment de l'examen des marchandises dans le cadre de la vérification des déclarations en douane, il peut s'avérer nécessaire d'identifier les marchandises, par exemple :

- lorsque cette identification est nécessaire pour garantir le respect des conditions du régime douanier pour lequel elles sont déclarées ou
- dans les produits compensateurs qui sont déclarés pour la mise en libre pratique dans le cadre du régime du perfectionnement passif.

Le droit de l'UE ne se limite pas à fournir un modèle d'imposition, mais il prévoit des dispositions détaillées qui sont applicables directement dans le droit national. La vérification de la marchandise est une de ces dispositions. Le droit de l'UE a des effets directs dans les droits nationaux et a donc la possibilité de créer des règles particulières et très précises au niveau de la procédure douanière. Les droits nationaux doivent se limiter à appliquer ces règles. Il s'agit d'un des aspects d'originalité du droit douanier.

9 La mise à disposition de la marchandise

Il est procédé à la mainlevée de la marchandise, après la vérification ou lorsque la déclaration a été admise sans vérification et sous réserve de l'acquittement éventuel de la dette douanière. Même dans ce dernier cas, il faut rappeler que l'acceptation de la déclaration est toujours un type de contrôle nécessaire de la déclaration.

²⁹ CJCE, l'affaire C-468/03, arrêt du 20 octobre 2005, *Overland Footwear*, Rec. I-8954.

La mainlevée est la mise à disposition de la marchandise aux fins prévues par le régime douanier sous lequel elle est placée (NCDC art. 124 § 1^{er}). C'est après la mainlevée de la marchandise que les opérateurs peuvent être sujets à un contrôle *a posteriori* pour la même déclaration.

L'activité de l'administration douanière, qui précède et qui suit la présentation de la déclaration, n'est pas purement neutre ou facultative, mais indispensable aux fins de la naissance de la dette douanière. En effet, il y a toujours la possibilité d'un contrôle effectif sur la marchandise, après l'acceptation. Cette particularité distingue la procédure de vérification douanière de tous les autres impôts.

La procédure douanière a donc des spécificités qui la diversifient des autres impôts, c'est-à-dire du modèle classique d'une déclaration présentée par le contribuable, suivie par le paiement des droits et d'une éventuelle vérification de l'administration. L'existence de plusieurs types de contrôle et d'une surveillance douanière jusqu'à la mainlevée de la marchandise sont un autre signe de la particularité de la procédure douanière. L'originalité de l'actualisation du modèle d'imposition est due à l'importance de la protection de l'intérêt financier, car les droits de douane sont un des moyens de financement du budget de l'UE.

10 La protection du contribuable

La Cour de Justice a reconnu certaines protections directes du contribuable dans l'application de l'impôt douanier.

Dans un premier cas (*Overland Footwear*³⁰), la Cour a clarifié le concept de révision de la déclaration douanière. Avec un deuxième arrêt (*Sopropé*³¹) la Cour a pris une position concernant la protection du contribuable en matière de récupération *a posteriori* de droits de douane.

Lorsque le déclarant sollicite une révision de la déclaration douanière, sa demande doit être examinée par les autorités douanières³², à tout le moins quant à la question de savoir s'il y a lieu ou non de procéder à cette révision. Dans le cadre de cette première appréciation, les autorités douanières prennent en compte, notamment, la possibilité de contrôler les énonciations contenues dans la déclaration à réviser et dans la demande de révision. Par exemple, elles pourront refuser de procéder à une révision lorsque les

³⁰ CJCE, l'affaire C-468/03, arrêt du 20 octobre 2005, *Overland Footwear*, Rec. I-8954.

³¹ CJCE, l'affaire C-349/07, arrêt du 18 décembre 2008, *Sopropé*, Rec. I-10369.

³² Lenaerts, K., Arts, D., et Maselis, I., *Procedural Law of the European Union*, 2e édition, Londres, 2006, p. 83, point 3-001, font observer que le droit communautaire est appliqué principalement par les juridictions des États membres. Puisque la Communauté ne dispose pas d'un droit procédural propre, il incombe à l'ordre juridique de chaque État membre d'établir la compétence judiciaire et les règles de procédure concernant l'application des droits subjectifs conférés aux individus par le droit communautaire. Voir, à cet égard, CJCE arrêts du 16 décembre 1976, *Rewe* (33/76, Rec. p. 1989, point 5) et *Comet* (45/76, Rec. p. 2043, point 13); du 14 décembre 1995, *Peterbroeck* (C-312/93, Rec. p. I-4599, point 12); du 20 septembre 2001, *Courage et Crehan* (C-453/99, Rec. p. I-6297, point 29); du 11 septembre 2003, *Safalero* (C-13/01, Rec. p. I-8679, point 49), et du 13 mars 2007, *Unibet* (C-432/05, Rec. p. I-2271, point 39).

éléments à vérifier nécessitent un contrôle physique et que, par suite de l'octroi de la mainlevée des marchandises, celles-ci ne peuvent plus leur être présentées. Si, au contraire, les vérifications à opérer ne nécessitent pas la présentation des marchandises, par exemple lorsque la demande de révision ne suppose que l'examen de documents comptables ou contractuels, une révision est en principe possible.

Au terme de leur appréciation, les autorités douanières doivent ainsi, sous réserve d'un recours juridictionnel, soit rejeter la demande du déclarant par décision motivée, soit procéder à la révision sollicitée. En cas d'acceptation de la demande, elles réexaminent la déclaration et apprécient le bien-fondé des allégations du déclarant, à la lumière des éléments communiqués.

Si la révision révèle que les dispositions régissant le régime douanier concerné ont été appliquées sur la base d'éléments inexacts ou incomplets, les autorités douanières doivent prendre les mesures nécessaires pour rétablir la situation en tenant compte des nouveaux éléments dont elles disposent (remboursement du trop-perçu).

En ce qui concerne la récupération a posteriori de droits de douane à l'importation, la Cour a considéré qu'un délai permettant au contribuable d'exercer son droit à être entendu, qui ne peut être inférieur à huit jours ni supérieur à quinze jours, ne rend, en principe, pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits de la défense conférés par l'ordre juridique de l'UE.

Il faut prendre note que, pour la Cour, c'est l'intérêt général de l'UE et, notamment, l'intérêt du recouvrement dans les meilleurs délais de ses recettes propres qui exige que les contrôles puissent être réalisés promptement et avec efficacité.

Ainsi, la Cour a clarifié l'existence de deux importants principes en matière douanière : la possibilité d'être entendu par l'administration et l'obligation de l'administration de tenir compte des observations du contribuable.

Face à l'intérêt financier lié à la collecte de ressources indispensables pour le budget de l'Union, c'est la Cour qui tranche l'exact rapport entre les droits du contribuable et les devoirs de l'administration. Cependant, il faut relever encore la tension entre le droit de l'UE et le droit national. Le premier règle la structure de l'impôt, le deuxième - essentiellement son application au niveau de l'administration nationale et sur la base de principes juridiques propres (nationaux). Dans les cas examinés, la Cour de Justice a dû trouver l'équilibre entre l'intérêt financier et la protection du contribuable. Le fait que la Cour de Justice soit intervenue directement pour éclaircir les droits du contribuable est un signe de l'originalité du droit douanier, notamment du fait que le droit de l'UE ne se limite pas à fournir un modèle d'imposition, qui pourtant devrait s'adapter aux principes nationaux.

11 Le principe de la confiance légitime

L'acquittement de la dette douanière marque normalement la fin de l'opération d'importation. Il n'est pas rare, cependant, que l'administration découvre qu'elle n'a pas perçu la totalité de ce qui lui était dû. Elle cherchera alors à effectuer un recouvrement *a posteriori*. De son côté, l'importateur peut estimer avoir payé un

montant de droits plus élevé que celui dont il était redevable et s'efforcera d'en obtenir le remboursement ou la remise (le remboursement intervient postérieurement au paiement, alors que la remise est sollicitée avant celui-ci).

L'administration doit poursuivre les dettes douanières injustement minorées et cela dans un délai qui ne peut dépasser trois années (NCDC art. 68 § 1).

Ensuite, le recouvrement doit respecter le principe de la confiance légitime de l'article 82 du NCDC. Cet article prévoit qu'il n'y a pas lieu à recouvrement lorsque trois conditions cumulatives sont remplies : il faut (i) que les droits n'aient pas été perçus à la suite d'une erreur des autorités douanières, (ii) que cette erreur n'ait pas pu être décelée par le redevable ayant agi de bonne foi et (iii) que le redevable ait respecté toutes les dispositions prévues par la réglementation en vigueur en matière de déclaration en douane.

L'évolution de la jurisprudence en la matière a été caractérisée ces dernières années par certains arrêts plus attentifs à l'égard de la position des importateurs de l'UE. Les décisions rendues concernant les erreurs commises par les autorités de pays tiers dans la remise de certificats d'origine préférentielle, conjointement aux arrêts qui ont affirmé l'exigence d'évaluer l'incidence du comportement de la Commission sur la situation créée, ont permis d'identifier des cas où la responsabilité des autorités publiques peut exclure celle des importateurs.

11.1 L'erreur des autorités douanières

Une autorité douanière est toute autorité qui, dans le cadre de ses compétences, fournit des éléments entrant en ligne de compte pour le recouvrement des droits et qui, ainsi, peut susciter la confiance légitime du redevable³³ (article 82 NCDC).

Cette autorité peut être une autorité relevant d'un Etat membre mais aussi d'un pays tiers (cas des autorités compétentes d'Etats tiers délivrant des certificats d'origine, des certificats permettant la libre circulation des marchandises dans l'UE ou des certificats d'authenticité)³⁴.

³³ CJCE, 27 juin 1991, aff. C-348/89, "Mecanarte", point 22.

³⁴ CJCE, 14 mai 1996, C-153/94 et C-204/94, "Faroe Seafood", point 90. L'erreur commise doit résulter d'un comportement actif des autorités douanières elles-mêmes, seule erreur susceptible de susciter la confiance légitime du redevable. Toutefois, certains comportements « passifs » sont aussi réputés constituer des erreurs au sens du code des douanes communautaire. Il s'agit par exemple des cas dans lesquels les autorités douanières n'ont soulevé aucune objection en ce qui concerne le classement tarifaire des marchandises, pour un grand nombre d'importations et pendant une longue période, alors qu'une comparaison entre la position tarifaire déclarée et la désignation explicite des marchandises selon les spécifications de la nomenclature permettait de découvrir le classement tarifaire erroné.

11.2 Le caractère raisonnablement décelable ou non d'une erreur

Afin d'apprécier si l'erreur commise par les autorités douanières était raisonnablement décelable par le redevable agissant de bonne foi, il faut tenir compte, notamment, de la nature de l'erreur commise, de l'expérience professionnelle du redevable et de la diligence dont il a fait preuve. Le simple fait que les autorités douanières aient commis une erreur ne suffit pas à rendre cette erreur raisonnablement indécélable par l'opérateur.

11.3 La nature de l'erreur

Il faut rechercher si la réglementation en cause est complexe ou si elle est, au contraire, suffisamment simple pour que l'examen des faits permette de déceler aisément une erreur.

11.4 L'expérience professionnelle de l'opérateur

Il faut rechercher s'il s'agit ou non d'un opérateur économique professionnel, dont l'activité consiste, pour l'essentiel, en des opérations d'importation et d'exportation et s'il avait déjà une certaine expérience du commerce des marchandises en cause, notamment s'il avait fait dans le passé de telles opérations pour lesquelles les droits avaient été correctement calculés³⁵.

11.5 La diligence de l'opérateur

D'une manière générale, il appartient à l'opérateur de rechercher quelle est la réglementation applicable (notamment celle publiée au *Journal Officiel de l'UE*) à l'opération à laquelle il procède et quels sont les droits dus³⁶.

Par ailleurs, lorsque l'opérateur a lui-même des doutes, quant à l'exactitude des informations et énonciations nécessaires pour l'établissement de la déclaration en douane ou des documents joints à la déclaration ou, quant à la conformité des opérations avec la réglementation en vigueur, il doit s'informer par écrit et chercher tous les éclaircissements possibles pour vérifier si ses doutes sont justifiés.

En revanche, un opérateur doit être considéré comme diligent lorsque l'erreur commise par les autorités douanières porte sur des éléments qui ne sont pas portés normalement à la connaissance des milieux professionnels³⁷.

³⁵ Ainsi, peuvent être considérés comme des opérateurs inexpérimentés : les particuliers, les très petites entreprises, les opérateurs qui procèdent pour la première fois à des opérations d'importation.

³⁶ Ainsi par exemple, il appartient à l'opérateur de vérifier s'il existe une législation de l'Union Européenne publiée fixant les conditions d'application et les critères à remplir pour pouvoir bénéficier d'un traitement tarifaire préférentiel ou de vérifier si des droits antidumping sont dus sur les marchandises en cause (CJCE, C- 161/88, 12 juillet 1989, "*Binder*", Recc. p . 2415).

11.6 La charge de la preuve de la bonne foi

La Cour de Justice a réglé plusieurs fois les limites de la notion de bonne foi, en augmentant la protection des importateurs surtout en ce qui concerne la charge de la preuve. Par exemple la réglementation de la UE prévoit que l'importateur ne peut être tenu responsable des droits de douane qui n'ont pas été recouvrés suite à la présentation d'un certificat d'origine invalide que lorsqu'il peut être établi que la délivrance du certificat était basée sur des informations incorrectes fournies par l'exportateur (article 82.2 du NCDC). La Cour de Justice Européenne a donc décidé que la charge de la preuve incombe aux autorités douanières des Etats membres de la UE³⁷.

La Cour de Justice est donc intervenue directement pour régler plusieurs aspects concrets d'application du droit de douane. La législation européenne et son interprétation ne se limitent pas à créer un modèle d'imposition, mais définissent aussi les limites de ce modèle. Dans ce contexte la Cour de Justice a posé les limites de la bonne foi de la garantie du contribuable. Le système européen pourrait sembler complet, car il inclut l'application du droit de douane et la protection du contribuable et donne directement des lignes directrices pour fixer les limites de l'exigence financière face à ces principes. Néanmoins, il ignore l'existence des législations nationales. En fixant les lignes directrices en matière de protection du contribuable et de confiance légitime le droit douanier de l'UE effectue des choix qui sont indépendants de la nécessité de se coordonner avec les principes juridiques des Etats membres.

12 Les recours en matière de douanes

Sur la base des articles de 22 à 24 du NCDC, toute personne (physique ou morale au sens de l'art. 4.4 NCDC) a le droit d'exercer un recours contre les décisions prises par les autorités douanières qui ont trait à l'application de la réglementation douanière et qui la concernent directement et individuellement.

Le recours doit être introduit dans l'Etat membre où la décision a été prise ou sollicitée. Le droit de recours peut être exercé: a) dans une première phase, devant l'autorité douanière désignée à cet effet par les Etats membres; b) dans une seconde phase, devant une instance indépendante qui peut être une autorité judiciaire ou un organe spécialisé équivalent, conformément aux dispositions en vigueur dans les Etats membres.

³⁷ Par exemple, lorsque l'octroi d'un traitement tarifaire préférentiel est subordonné à la condition que les autorités du pays bénéficiaire aient préalablement communiqué à la Commission les noms et les adresses des autorités compétentes pour délivrer les certificats et les spécimens des empreintes de cachets utilisés, il ne peut être reproché à l'opérateur de ne pas avoir su qu'une telle communication n'avait pas eu lieu et par conséquent de ne pas avoir décelé l'erreur commise par les autorités nationales qui avaient octroyé le traitement préférentiel. Décision de la Commission du 18-7-1994 Réf. REC : 4/94; 5/94; 6/94; 7/94.

³⁸ CJCE, arrêt du 9 mars 2006, *Beemsterboer*, C-293/04, Rec. I-3873.

L'introduction d'un recours n'est pas suspensive de l'exécution de la décision contestée. Seulement les autorités douanières nationales sursoient en tout ou en partie à l'exécution de ladite décision lorsqu'elles ont des raisons fondées de douter de la conformité à la réglementation douanière de la décision contestée ou qu'un dommage irréparable est à craindre pour l'intéressé (article 24 NCDC). Lorsque la décision contestée a pour effet l'application de droits à l'importation ou des droits à l'exportation, le sursis à l'exécution de cette décision est subordonné à l'existence ou à la constitution d'une garantie. Toutefois, cette garantie peut ne pas être exigée lorsqu'une telle exigence serait de nature, en raison de la situation du débiteur, à susciter de graves difficultés d'ordre économique ou social.

La possibilité du contrôle judiciaire sur toutes les décisions de l'autorité nationale constitue un principe général du droit de l'UE. À ce sujet, il est possible de parvenir à la même conclusion que pour les paragraphes précédents. On peut donc confirmer à nouveau que l'originalité du droit douanier est due au fait que la législation Européenne ne se limite pas à définir un modèle d'imposition, mais règle aussi ses aspects concrets, notamment la protection du contribuable, par rapport à l'exercice du droit de recours.

SECTION IV - ASPECTS DE COMPARAISON ENTRE LES SYSTÈMES NATIONAUX BELGE ET ITALIEN

13 L'existence des législations nationales en matière de douane

Que se soit la Loi générale de douane belge (LGDA), ou les dispositions nationales italiennes (Testo Unico della Legge Doganale, TULD), les deux systèmes juridiques nationaux ont de nombreuses dispositions qui n'ont subi aucun changement pendant longtemps. Ce phénomène est sûrement dû à la stabilité d'une tradition ancienne de l'administration douanière. De la même façon, certaines des dispositions et leur application concrète sont parfois difficilement conciliables avec les nécessités du commerce international.

La législation douanière belge, conformément à la législation italienne est relativement brève et traite principalement du sujet actif (l'administration de douane) et des franchises. La loi douanière belge utilise une technique normative différente de la loi douanière italienne : de nombreux articles de la loi prévoient des dispositions générales (administration, agents, bureau, droits, montants à octroyer, dette douanière, prise en compte, régime douanier, mise en libre pratique, marchandises communautaires, etc.).

Cependant, entre les deux dispositions nationales – italiennes et belge – on peut signaler une importante différence. En Belgique, une modification législative a suivi l'entrée en vigueur du code communautaire afin de rendre la LGDA conforme à celui-ci. La seconde section de la LGDA dont notamment les articles 2 et 3 constituent une des innovations de cette réforme.

L'article 2 de la LGDA, concernant la dette douanière, prévoit que les règles relatives à la naissance de la dette douanière, à la détermination de son montant et à son extinction sont fixées dans les règlements des Communautés européennes.

Quant à l'article 3 de la LGDA, il prévoit que les règles relatives aux conditions de paiement des montants de droits résultant d'une dette douanière sont fixées dans les règlements des Communautés européennes. Les renvois ou les réserves aux dispositions communautaires sont aussi présents dans d'autres parties de la LGDA.

Le droit national belge règle toutefois plusieurs modalités d'application. C'est ainsi, par exemple, que l'article 11 prévoit que, sans préjudice des règlements et des décisions de caractère général du Conseil ou de la Commission des Communautés européennes pris en matière de douane, le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, prendre toute mesure en matière de douane et d'accises, propre à assurer la bonne exécution d'actes, décisions, recommandations ou arrangements internationaux. Ces mesures peuvent comprendre l'abrogation ou la modification de dispositions légales).

La loi de douane italienne (TULD), diffère de la loi belge car elle ne fait aucun renvoi à la réglementation de l'UE, qui toutefois, s'insère dans les dispositions du droit national de douane : il est donc nécessaire de coordonner fréquemment la réglementation nationale à celle de l'UE.

Pour ce qui concerne le rapport douanier, la discipline étatique belge ne s'en préoccupe pas puisque l'art. 2 de la LGDA, comme expliqué précédemment, dispose d'un renvoi à la norme communautaire. Il n'y a donc pas le problème pour coordonner les normes communautaire et nationale. En revanche, en Italie, le législateur n'est pas intervenu expressément pour adapter la discipline législative au NCDC. C'est donc la législation du TULD de 1973 qui est toujours en vigueur. Il est donc nécessaire d'examiner régulièrement s'il existe des tensions latentes entre les deux normes.

Ce problème de tension pourrait sembler un problème exclusivement italien. Toutefois, en réalité, il existe malgré tout en Belgique comme dans les autres États membres. Le souci de compatibilité et les relatives tensions ne résultent pas exclusivement de la confrontation entre règles ponctuelles et très techniques. Au contraire, ces tensions subsistent entre les principes juridiques (de l'UE et nationaux) et leur actuation au niveau des États membres. On retrouve ces difficultés dans l'analyse de la source, de l'objet et des assujettis de l'impôt.

14 Constats des difficultés de l'application de la réglementation douanière

14.1 La source

En ce qui concerne le volet fiscal en Belgique, en théorie le divorce entre législations européennes et nationales ne devrait pas exister, car l'art. 2 de la LGDA renvoie à la norme de l'UE. Par conséquent, il ne devrait pas y avoir de difficulté à coordonner la norme de l'UE avec la norme nationale. Cependant, en Italie – le législateur n'est pas

intervenu expressément pour adapter la réglementation nationale au code communautaire de douane et c'est toujours la législation du *Testo Unico della Legge Doganale* (TULD) de 1973 qui est en vigueur : il importe donc, d'en analyser la compatibilité avec le code européen qui a la caractéristique d'être applicable directement contrairement au droit européen fondé sur des directives.

Cependant, suite à une étude du rapport entre législation européenne et nationale, il faut relever l'existence dans les faits de plusieurs tensions par rapport à l'examen « statique » et « dynamique » du modèle d'imposition. Ces tensions ont été examinées dans les parties II et III de cette étude et ont un impact au niveau de principes juridiques appliqués plutôt qu'au niveau des normes ponctuelles.

14.2 L'objet

Le droit national utilise traditionnellement les notions de bien mobiles et immobiliers et des biens corporels et incorporels. Cependant, ces notions ne sont pas prises en compte par la législation européenne.

Par ailleurs, le droit de douane ne frappe pas des biens dès lors qu'ils sont immobiliers, mais uniquement lors de leur traversée de la frontière douanière. Par rapport à l'objectif de l'identification de l'objet de l'imposition, à savoir le mouvement des biens, le pivot juridique est la notion de marchandise communautaire telle que définie par le code communautaire de droit de douane et par la jurisprudence de la Cour de Justice (cas par cas).

A partir de ce constat, il importe malgré tout d'avoir une définition du bien (marchandise) même si c'est le mouvement qui est le fait générateur. Ce concept est loin d'être évident dans un monde économique dans lequel se développent les biens incorporels. De plus, il faut aussi classer le bien corporel, puisque il peut être soumis à des taux et à des exonérations différentes.

14.3 Les assujettis

Il existe aussi des problèmes de cohérence entre la législation européenne et la législation nationale, en ce qui concerne la définition de la personne débitrice du droit au moment ou au terme du mouvement des biens. En cas de transit par exemple, la perception des droits de douanes est suspendue et le bien peut avoir fait l'objet des transmissions juridiques multiples.

Pour protéger les Etats Membres des fraudes aux droits de douane, l'identification du redevable est très souvent étendue et alternative (propriétaire, acquéreur, transporteur). Toutefois, les vocables communautaires sont très divergents des vocables juridiques de chaque Etat Membre, ce qui suscite des nombreux problèmes et des risques de distorsion entre agents économiques.

CONCLUSIONS

L'élaboration théorique du modèle d'imposition du droit de douane se fonde sur l'étude de la structure des droits de douane et des prévisions concernant la naissance de la dette

douanière (c'est-à-dire le moment à partir duquel le contribuable est tenu au paiement de la dette).

L'originalité d'une étude fiscale des droit de douane et de la définition de l'effet imposable est liée aux aspects de naissance du droit de douane – notamment la définition des assujettis, la naissance de la dette douanière et le paiement de la dette. Ces aspects ne sont pas régis tout simplement au niveau de la législation nationale ou de celle européenne. En revanche, il est possible d'expliquer le modèle d'imposition des droits de douane par rapport à l'examen conjoint du droit de l'UE et de son application nationale. L'interprète doit donc rechercher un point d'équilibre entre la structure (de niveau européen) et l'application (de niveau national).

Les difficultés de l'application de la réglementation douanière en raison du divorce entre les principes nationaux et du droit de l'UE, amène à se poser la question sur le remèdes à y apporter, comme par exemple celui d'un stage des fonctionnaires supérieurs nationaux au sein de la Direction Générale TAXUD de l'UE, le droit pour le redevable d'obliger son administration nationale à interroger l'administration communautaire et d'y être entendue, ou des audits de la Direction Générale BUDG qui considèrent aussi des aspects de l'application de la législation européenne au-delà de la protection des ressources propres.

Pourtant, derrière les remèdes à apporter au prédit divorce, il est important de comprendre et de souligner les raisons qui le déterminent et surtout la nécessité de proposer une étude théorique du modèle d'imposition douanière.

Ce but est compliqué, car le modèle d'imposition douanière présente plusieurs aspects d'originalité. Pendant l'examen des aspects « statiques » et « dynamiques » de l'imposition ont été soulignés :

- l'importance du droit de l'UE en tant que la source de la dette douanière ;
- le rôle de la volonté du contribuable au niveau de la déclaration, car il doit choisir contextuellement lors de sa déclaration le régime douanier applicable. Cependant, ce rôle est absent dans la législation européenne ;
- l'importance des obligations complémentaires, par exemple la déclaration ou la présentation de la marchandise. En effet, si ces obligations ne sont pas respectées elles entraînent la naissance de la dette douanière ;
- l'existence d'une protection de niveau européen du contribuable. Cependant, cette protection n'est pas le but principal de la législation douanière, par rapport à l'exigence financière.

Entre ces aspects d'originalité et la tradition des systèmes nationaux, la catégorie de « droit douanier » trouve des nombreuses difficultés à s'exprimer sur des bases juridiques solides. On pourrait se demander si en réalité cette catégorie existe véritablement. Sans aucun doute il y a une source et une structure de l'impôt qui sont communes à tous les États Membres. Cependant, il faut relever l'absence d'une administration unitaire qui applique et interprète d'une façon univoque le modèle d'imposition et les principes juridiques fondant le droit de douane.

PREMESSA.....40

L'obbligazione doganale: premessa

Le ragioni dell'indagine e il gettito dei dazi doganali

Esclusione degli aspetti extrafiscali ai fini dell'indagine

La natura fiscale dell'obbligazione doganale

La dimensione nazionale dell'obbligazione doganale

Conclusioni: l'originalità dell'obbligazione doganale tra dimensione funzionale e normativa dell'Unione Europea

PARTE I – LA STRUTTURA DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE

LA FONTE – CARATTERISTICHE ORIGINALI DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE69

L'obbligazione tributaria doganale

Le caratteristiche originali dell'obbligazione doganale tra diritto nazionale e dell'Unione Europea

I SOGGETTI D'IMPOSTA80

Premessa. Caratteristiche peculiari dei soggetti d'imposta nell'obbligazione doganale – la semplificazione dei soggetti

Il soggetto attivo in Belgio

Il soggetto attivo in Italia

Il soggetto passivo: la disciplina del Codice Doganale Comunitario

Ulteriori precisazioni in materia di soggettività dell'obbligazione doganale

Il soggetto passivo e l'obbligo di presentare le merci in dogana

Lo spedizioniere doganale, premessa

Lo spedizioniere doganale tra disciplina dell'Unione Europea e tradizioni nazionali

Il soggetto passivo: il ruolo del datore di lavoro

Il soggetto passivo: l'operatore economico autorizzato

La soggettività dell'obbligazione doganale

Ulteriori precisazioni in materia di soggettività dell'obbligazione doganale: il soggetto passivo e il ruolo della detenzione

Aspetti di regolamentazione nazionale

Conclusioni

L'OGGETTO DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE.....118

Il dazio doganale quale imposta reale tra normativa dell'Unione Europea e nazionale

L'esigenza di semplificazione alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia

Le merci

Le classificazioni delle merci

I prodotti non riconducibili alla nozione di merci

La merce in rapporto alla tipologia dell'illegalità posta in essere

Conclusioni

IL PARAMETRO.....142

La valutazione del parametro: disposizioni dell'Unione Europea

Identificazione del parametro

La nozione di vendita: l'originalità della nozione del diritto dell'Unione Europea

Metodi di transazione utilizzabili dalle amministrazioni fiscali nazionali sulla base delle Linee guida OCSE

Valutazione doganale e valutazione ai fini OCSE

Alcune considerazioni sul ruolo del parametro

Parametro dell'obbligazione e origine delle merci: esistenza dell'obbligazione

Conclusioni

IL TASSO E LA TARIFFA DOGANALE: IL REGIME APPLICABILE...179

Ragioni di una tariffa doganale comune

L'origine della merce: misura dell'obbligazione

La qualità della merce

Obbligo di valutazione e difficoltà di classificazione

L'interpretazione della tariffa: conseguenze sulla natura dell'obbligazione doganale

L'orientamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia

Conclusioni

IL PRESUPPOSTO.....200

Premessa. Profili di originalità del presupposto dell'obbligazione doganale

Le discipline nazionali del presupposto: la LGDA belga e il Tuld italiano

L'obbligazione doganale nell'elaborazione dottrinale italiana e belga

L'attraversamento della linea doganale: l'immissione in libera pratica

L'immissione in libera pratica, il ruolo dell'accettazione

Il presupposto e le fattispecie equiparate all'immissione in libera pratica

Il presupposto e i regimi doganali diversi dall'immissione in libera pratica

Le ipotesi di obbligazione doganale sospensiva: ulteriori profili di originalità dell'obbligazione doganale

Il presupposto e il ruolo della destinazione doganale

Il presupposto e il ruolo dell'autonomia negoziale

Il presupposto dell'obbligazione doganale e il ruolo dell'esigibilità

Conclusioni

Parte II – OBBLIGAZIONE DOGANALE E RAPPORTO OBBLIGATORIO

PREMESSA.....243

I collegamenti tra le obbligazioni che concorrono a formare il rapporto giuridico di imposta

L'obbligazione come rapporto giuridico presupposto alla luce della legislazione dell'Unione Europea

Connessioni tra disciplina nazionale e dell'Unione Europea in materia di rapporto d'imposta

Il peso nel rapporto dell'obbligazione doganale rispetto agli obblighi preliminari

Conclusioni

LA NASCITA DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE.....262

Premessa

I tempi e il luogo della nascita dell'obbligazione doganale

L'immissione in libera pratica e la destinazione al consumo

Accettazione e nascita dell'obbligazione

Nascita dell'obbligazione e ruolo dell'amministrazione doganale

Possibile irreversibilità dell'immissione in libera pratica

Libera pratica: limiti interni ed esterni dell'emendabilità della dichiarazione

Conclusioni: nascita della obbligazione e obbligazione doganale condizionata

L'ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE.....291

Premessa. Profili di originalità dell'obbligazione doganale nell'aspetto dinamico

Obbligazione doganale e obblighi preliminari: distinzione

Gli obblighi formali

L'obbligo di sottoporre la merce alla vigilanza doganale

L'obbligo della presentazione delle merci in dogana

L'obbligo della presentazione una dichiarazione sommaria

La dichiarazione doganale

L'emendabilità della dichiarazione doganale

La natura giuridica della dichiarazione doganale

La liquidazione

La contabilizzazione

Conclusioni

GLI EFFETTI DELL'ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE.....332

Lo svincolo delle merci

Estensione delle competenze nazionale in materia di controllo

La disciplina nazionale belga

La disciplina nazionale italiana

Il controllo della dichiarazione tra normativa nazionale e dell'Unione Europea

Il rimborso e lo sgravio dei diritti doganali

La nozione di situazione particolare – Principi

La nozione di situazione particolare – Aspetti applicativi
Conclusioni. Rimborso e sgravio nell'applicazione della giurisprudenza della
Corte di Giustizia

CONCLUSIONI FINALI.....382

BIBLIOGRAFIA.....411

PREMESSA

L'obbligazione doganale: premessa

Le ragioni dell'indagine e il gettito dei dazi doganali

Esclusione degli aspetti extrafiscali ai fini dell'indagine

La natura fiscale dell'obbligazione doganale

La dimensione nazionale dell'obbligazione doganale

Conclusioni: l'originalità dell'obbligazione doganale tra dimensione funzionale e normativa dell'Unione Europea

L'obbligazione doganale: premessa

L'obbligazione doganale è caratterizzata dalla presenza di un modello proveniente dal diritto dell'Unione Europea e da una funzione sopranazionale del tributo che si confrontano con un'attuazione che trova fonte in principi e disposizioni nazionali.

In maniera quasi costante si rapportano dunque, da un lato, la struttura e la funzione che vengono regolate dal diritto dell'Unione Europea, dall'altro lo strumento giuridico per attuarne il modello. Ulteriori aspetti di rilievo, poi, si rintracciano nella definizione e nella descrizione dei rapporti applicativi del tributo nei confronti del contribuente.

L'originalità di uno studio dell'obbligazione doganale si giustifica sulla base di un'analisi del complesso normativo che regola l'imposta doganale. Tali disposizioni, la cui fonte si rintraccia nel diritto dell'Unione Europea, disciplinano l'obbligazione per effetto della quale opera il trasferimento di ricchezza dal singolo al soggetto impositore. Si verificheranno le peculiari caratteristiche esaminate in materia di soggettività passiva dell'obbligazione doganale. La cosiddetta obbligazione di imposta o tributaria³⁹ è quindi oggetto di questo studio. Si può sin d'ora sottolineare che le disposizioni dell'Unione Europea, per diverse ragioni⁴⁰, disciplinano anche una serie di altre obbligazioni e obblighi, sia a carico del contribuente doganale che di terzi connessi in vario modo con l'obbligazione doganale⁴¹. Quest'ultima, peraltro, consente di limitarne la rilevanza giuridica esclusivamente agli interessi di natura fiscale.

Il punto di partenza dell'esame sarà pertanto fondato sulla legislazione dell'Unione Europea, in materia di soggetto passivo, presupposto, modello di attuazione, liquidazione, rimborso. L'obbligazione doganale è, infatti, regolata da una

³⁹ Così, A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 155.

⁴⁰ Come ad esempio il controllo nei confronti dei soggetti passivi, di ordinato funzionamento dei soggetti attivi, e talora di intervento sugli effetti economici del tributo nei confronti dei terzi.

⁴¹ Non sempre per ogni imposta l'obbligazione sorge al verificarsi del presupposto. In alcuni casi le somme versate dal contribuente non presuppongono l'esistenza di una situazione giuridica obbligatoria, essendo in alcuni casi dovute per l'adempimento di meri obblighi, cui non corrisponde all'ente impositore un diritto soggettivo. In tal senso F. Tesaro *Istituzioni di diritto tributario*, pt. speciale, Torino, 2002.

disciplina del diritto dell'Unione Europea⁴² - pur in presenza di un'amministrazione nazionale che l'attuа - e si realizza in un quadro regolamentare comune fondato su un codice doganale unico articolato su disposizioni e tariffa doganale comuni. Tale regolamentazione si rintraccia soprattutto negli elementi strutturali del dazio (tariffa, valore, origine) che evidenziano la natura propria del diritto dell'Unione Europea dell'obbligazione doganale. L'esame tecnico degli elementi strutturali – regolati dalle previsioni del diritto dell'Unione Europea - sarà utile principalmente come supporto dell'analisi in materia di obbligazione doganale. L'analisi di altri istituti giuridici che sono disciplinati dal diritto doganale dell'Unione Europea, come ad esempio contingenti o dazi antidumping non risultano essenziali rispetto all'analisi che si intende effettuare.

In seguito ad una ricostruzione sistematica del tributo si passerà poi ad esaminarne l'attuazione, che è compito delle amministrazioni nazionali.

Il diritto dell'Unione Europea non si limita soltanto a proporre e disciplinare un modello impositivo. Al contrario, la disciplina dell'Unione Europea in materia doganale è retta da norme regolamentari di diretta applicabilità nei confronti degli stati membri. Il Codice Doganale Comunitario qualifica direttamente l'obbligazione doganale⁴³. La disciplina dell'Unione Europea si concentra, infatti,

42 Il Codice Doganale Comunitario (CDC), Regolamento (CEE) n. 2913/1992 è stato recentemente sostituito dal Nuovo Codice Doganale Comunitario, Regolamento (CE) n. 450/2008.

43 Articolo 4 punto 13 del Regolamento (CE) n. 450/2008: l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile ad una

sull'esemplificazione della nascita dell'obbligazione doganale nei casi fisiologici e patologici⁴⁴. Appare singolare che si ritrovi una definizione di obbligazione doganale in ambito del diritto dell'Unione Europea, quando al contrario le discipline nazionali normalmente non se ne occupano direttamente.

Il vincolo dell'obbligazione e il rapporto obbligatorio devono comunque essere interpretati alla luce della normativa dell'Unione Europea e in considerazione del modo di iterare di questa rispetto alle previsioni nazionali.

Le disposizioni del diritto dell'Unione Europea devono essere dunque confrontate con la disciplina e l'applicazione nazionale posta in essere dalle amministrazioni degli Stati membri. Si pone la necessità di chiarire che la disciplina nazionale, tuttavia, non consente l'emersione di definizioni altrettanto chiare quanto quelle di fonte del diritto dell'Unione Europea.

A questo punto si pone la necessità di una puntualizzazione utile dal punto di vista metodologico.

Il diritto dell'Unione Europea assicura certe prerogative all'ente esattore (gli Stati Membri) e disciplina il prelevamento dei mezzi finanziari in capo ai contribuenti. La legislazione europea quindi regola i principali aspetti impositivi e l'obbligazione per effetto della quale si opera tale trasferimento di ricchezza dal singolo all'ente esattore. La legislazione dell'Unione Europea si occupa anche del

determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore. Il debitore invece è definito come la persona tenuta ad assolvere l'obbligazione doganale (articolo 4 punto 14).

⁴⁴ Articoli 44 e seguenti del Codice doganale aggiornato, Regolamento (CE) n. 450/2008.

successivo trasferimento da parte degli Stati Membri al bilancio dell'Unione Europea. L'obbligazione tributaria doganale, così come positivamente regolata dal Codice Doganale Comunitario appare pertanto avere un ruolo centrale e assolutamente prevalente rispetto agli altri obblighi e alle altre obbligazioni che possano far carico al contribuente o a terzi.

Pur in presenza di una obbligazione tributaria positivamente considerata, nel corso della trattazione, si è cercato di evidenziare anche il ruolo di tutti gli altri rapporti giuridici regolati dalla disciplina sia dell'Unione Europea che nazionale. In questo contesto la necessità di una comparazione tra disciplina Belga e Italiana ha svolto un ruolo importante.

Ne consegue la necessità di una distinzione tra i molteplici obblighi doganali e divieti posti esplicitamente dalla legislazione europea e nazionale in ambito doganale sia a carico del contribuente che di terzi soggetti. Il profilo metodologico seguito ha consentito di distinguere tali obblighi dall'obbligazione doganale. Al medesimo tempo si è evitato di accomunare all'obbligazione doganale tutta la serie di rapporti obbligatori di origine doganale regolati dalla legislazione europea. Al contrario, è stato possibile distinguere tra l'obbligazione tributaria doganale vera e propria e avente un contenuto economicamente valutabile dai semplici obblighi, quale ad esempio, quello di fornire informazioni preliminari formalizzate all'entrata della merce, di consegnare documenti finalizzati alla libera pratica, ecc.

Si è scelto pertanto di analizzare prima gli aspetti statici dell'imposta per poi passare a quelli dinamici e di mantenere una distinzione tra obbligazione e

rapporto giuridico di imposta, purt tenendo conto che, diversamente dall'obbligazione doganale, il Nuovo Codice Doganale Comunitario non positivizza anche l'esistenza di un rapporto giuridico di imposta⁴⁵. Quest'ultimo istituto, peraltro, non è pacificamente ammesso dalla dottrina⁴⁶. Ai fini della presente trattazione il termine rapporto giuridico doganale, è stato dunque utilizzato come un'espressione convenzionale, quale rapporto giuridico esistente tra il soggetto attivo e il contribuente in seguito al verificarsi del presupposto di fatto⁴⁷.

Al tempo stesso, è stato possibile osservare le relazioni di causa effetto che legano tali rapporti e che se non osservati possono determinare la nascita dell'obbligazione doganale sotto un profilo patologico.

Altro aspetto oggetto di indagine è la misura in cui tali caratteristiche abbiano un riflesso sulla natura giuridica dell'obbligazione doganale. La contrapposizione latente tra normativa dell'Unione Europea e strumento giuridico per attuarne il

⁴⁵ La tesi del rapporto giuridico d'imposta a contenuto complesso è stata originariamente elaborata da GIANNINI, "Il rapporto giuridico di imposta" in *I concetti fondamentali del diritto tributario* p. 124 ss. e poi ripresa da BERLIRI, *Appunti sul rapporto giuridico d'imposta sull'obbligazione tributaria* p. 455 ss. e BERLIRI, *Principi di diritto tributario* II, p. 3 ss.

⁴⁶ Su queste basi, secondo P. RUSSO, "L'obbligazione tributaria" in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Padova 1994, l'opinione che il verificarsi del presupposto del tributo determinerebbe la nascita di un rapporto giuridico di imposta a contenuto complesso si rivela giuridicamente erronea e pericolosa perché foriera di incertezze e confusioni.

⁴⁷ Si è pertanto utilizzato il termine di rapporto giuridico di imposta nell'accezione definita da Berliri: "l'insieme di tutti quei rapporti giuridici che sono più o meno direttamente collegati o connessi con l'obbligazione tributaria e quindi con il relativo presupposto di fatto che la legge d'imposta disciplina in vista di una più facile e sicura applicazione del tributo". A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 157.

modello è peraltro una caratteristica costante che si riflette nella peculiare natura dell'obbligazione doganale. L'analisi ha così per oggetto anche il rapporto tra la disciplina dell'Unione Europea e l'applicazione posta in essere delle amministrazioni nazionali che a volte ne limitano, di fatto, la vocazione europea.

Ulteriore aspetto di interesse concerne poi la verifica della misura in cui tale fenomeno abbia conseguenze sulla natura dell'obbligazione doganale. A tal fine rilevano due aspetti specifici concernenti lo scopo della configurazione giuridica dell'obbligazione doganale, che ne evidenziano l'originalità rispetto alle altre obbligazioni tributarie. Si tratta del particolare ruolo della tariffa doganale e del modo in cui essa si rapporta con l'applicazione nazionale all'interno degli stati membri e la determinazione del valore delle merci.

Le norme dell'Unione Europea che disciplinano l'obbligazione doganale quindi non determinano soltanto le disposizioni che fissano le norme di imposizione e di regolamentazione generale del dazio.

Infine nel corso della trattazione si evidenzierà che i principi giuridici dell'Unione Europea in materia doganale hanno una funzione diversa da quella delle altre forme impositive indirette, pure disciplinate dalla normativa in materia fiscale dell'Unione Europea, peculiarmente l'Iva. In primo luogo per la natura del diritto dell'Unione Europea delle norme giuridiche che disciplinano l'obbligazione doganale. In secondo luogo perchè i principi applicabili all'obbligazione doganale sopportano la presenza di un'incontestabile finalità economica del dazio che al

tempo stesso, come verrà esaminato nel corso della trattazione, pone dei problemi in un'ottica tributaria a livello di sistematicità.

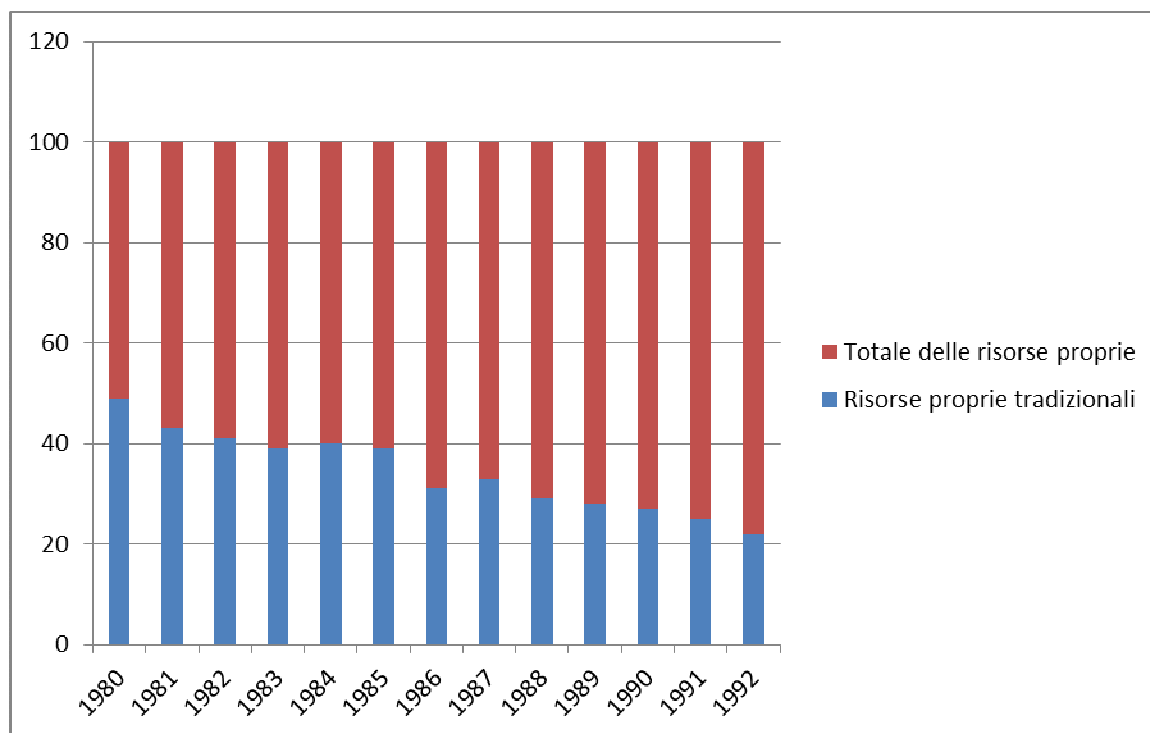
Le ragioni dell'indagine e il gettito dei dazi doganali

Il fatto che i dazi doganali siano una delle risorse proprie dell'UE implica che l'esigenza finanziaria delle norme che li regolano sia un aspetto di fondamentale importanza nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto doganale.

Alcuni dati statistici relativi al bilancio comunitario, dunque, possono essere utili per comprendere le ragioni sottese a certe scelte - forse più politiche che non necessariamente giuridiche – in relazione a questioni normative e interpretative da parte degli organi dell'Unione Europea.

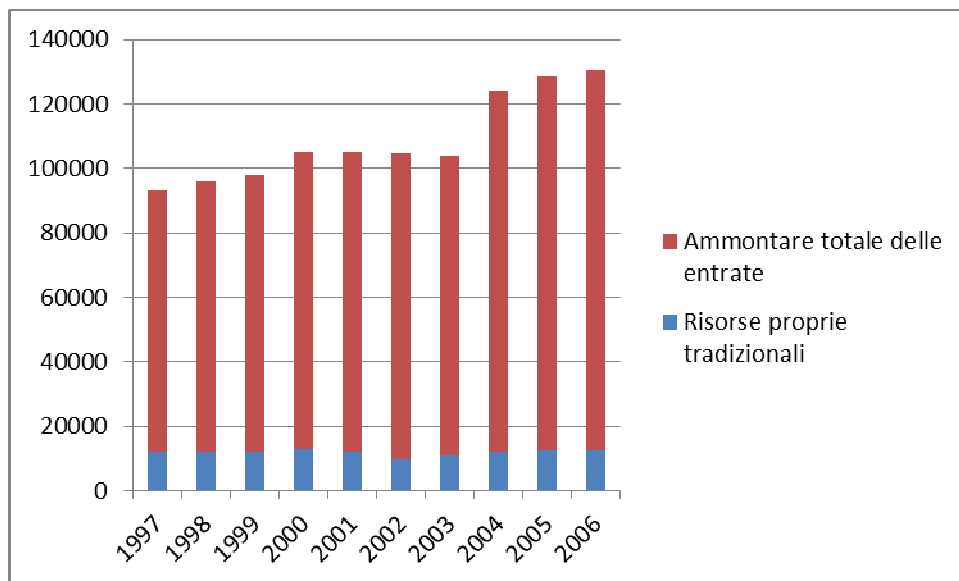
Il rapporto tra l'ammontare dei dazi doganali e le altre voci che contribuiscono alle entrate del bilancio dell'UE è costantemente diminuito negli ultimi trenta anni. Si vedano ad esempio i due seguenti grafici che illustrano la struttura delle risorse proprie dal 1980 al 1992 e dal 1997 al 2006.

Il primo grafico descrive l'ammontare percentuale delle risorse proprie. I dazi doganali sono scesi da un ammontare prossimo al 50% delle intere risorse proprie comunitarie nel 1980 a un ammontare di poco superiore al 20%. La loro rilevanza percentuale si è pertanto dimezzata.



Fonte: European Union Public Finance – 4th Edition p. 49

Il secondo grafico riporta l'ammontare in milioni di Euro del bilancio dell'Unione Europea tra il 1997 e il 2006. Sulla base di questi dati si può notare che il gettito in cifra assoluta dei dazi doganali non è diminuito sensibilmente. Al contrario, l'ammontare riscosso è leggermente aumentato nel corso degli anni 2000 e 2001. Dal 2002 al 2006, poi l'ammontare in cifra assoluta è aumentato di circa il 50%, passando a 15 miliardi di Euro del 2006 rispetto ai circa 10 miliardi di Euro del 2002. Anche in questo periodo tuttavia la percentuale dei dazi doganali rispetto al totale delle risorse proprie dell'Unione Europea è diminuita passando dal 19% circa del 1997 al 14% del 2006.



Fonte: European Union Public Finance – 4th Edition p. 137

In cifra assoluta, il 2002 è l'anno che ha registrato il gettito più basso nel corso degli anni analizzati. A partire da questo anno, si è registrato un costante aumento del gettito dei dazi doganali. Diversi dati economici e politici possono essere stati la ragione di tale aumento, come ad esempio gli allargamenti dell'UE del 2004 e 2007, lo sviluppo del commercio internazionale nei confronti di nuovi mercati, l'esternalizzazione delle attività produttive degli operatori UE. Questi aspetti, tuttavia, non verranno analizzati da questa tesi, che ha invece per oggetto gli aspetti giuridici dei dazi doganali.

Nei bilanci UE 2011 e 2012, poi, si è confermata la tendenza verso un aumento in termini di gettito dei dazi doganali. Nel corso del 2012 addirittura la tendenza della costante diminuzione in termini percentuali sul totale del bilancio comunitario sembrerebbe essersi invertita o arrestata. I dazi doganali rappresentano infatti il 13% circa del bilancio UE 2011 contro il 14,5% circa del bilancio UE 2012. Dai

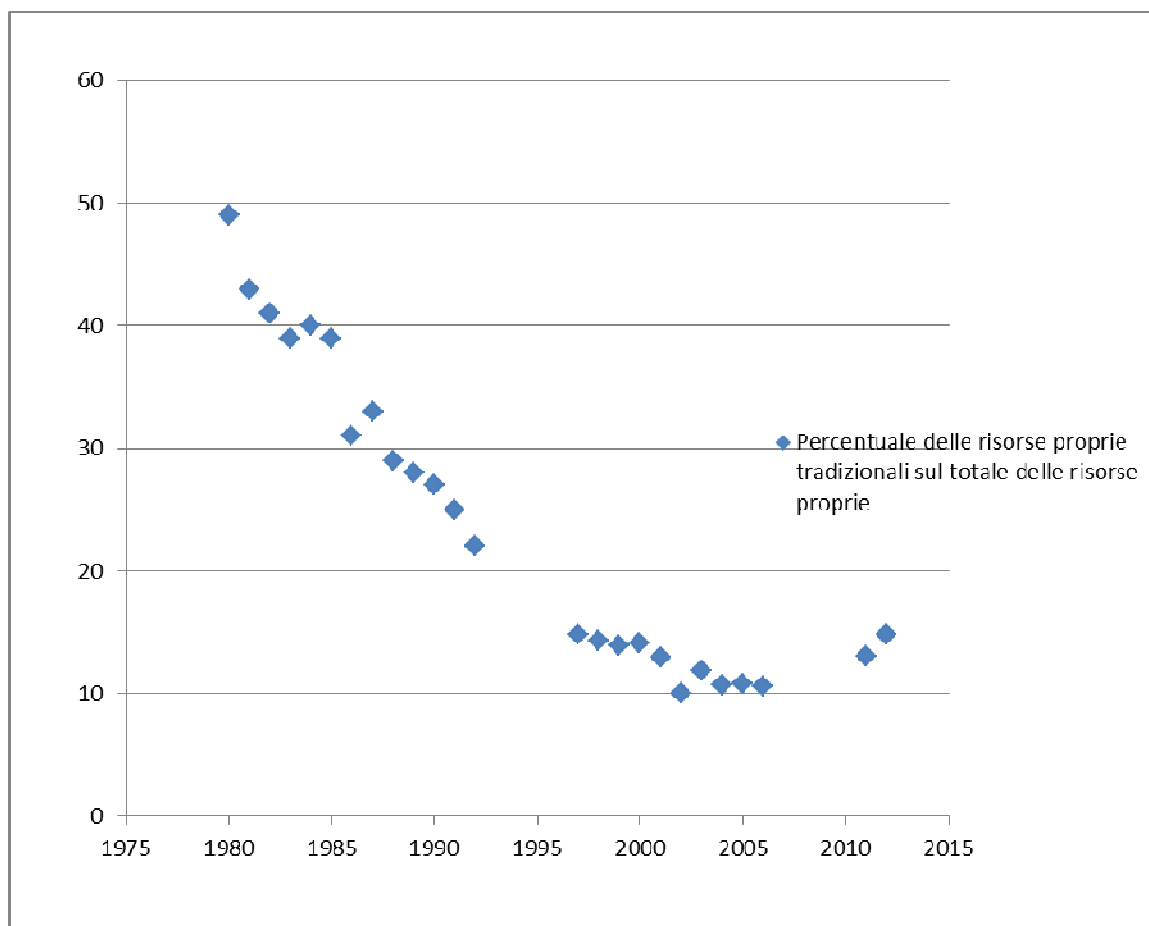
dati seguenti, inoltre, si nota che il loro importo è aumentato percentualmente più dell'ammontare del bilancio totale.

Descrizione	Bilancio 2012	Bilancio 2011	Modifica %
Ammontare netto dei dazi doganali e dei prelievi del settore zucchero (Capitoli 1 1 e 1 2)	19 294 600 000	16 667 000 000	+ 15,77%
Totale delle entrate	129 106 104 630	126 727 133 762	+1,88%

Fonte: Draft amending budget No.2/2012 – Allegato Parte 2 Finanziamento del Bilancio generale

In questa sede preme osservare che dall'esame dell'insieme dei dati illustrati sembra chiaro che il gettito dei dazi doganali rispetto all'insieme delle risorse del bilancio UE è diminuito in maniera sensibile e costante. Rispetto al 50% del 1980 il gettito dell'ultimo decennio non ha mai superato annualmente il 15% dell'insieme delle risorse UE.

Si veda la seguente elaborazione che tiene conto degli ammontari sopra esposti in serie storica.



I dati sopra esposti non saranno oggetto di ulteriori analisi o commenti. Ai fini della presente tesi, è tuttavia interessante osservare che l'ammontare del gettito dei dazi doganali e la sua rilevanza in termini finanziari può avere avuto un impatto in certe scelte interpretative da parte delle Istituzioni dell'Unione Europea. Tale possibile impatto ha effetti potenziali soprattutto nell'analisi dell'interpretazione e dell'aspetto teleologico del dato giuridico.

Esclusione degli aspetti extrafiscali ai fini dell'indagine

In considerazione del volume delle entrate che ha tradizionalmente assicurato la diversità delle sue attribuzioni, la Dogana è stata considerata per molto tempo

un'amministrazione esclusivamente fiscale. La Dogana, tuttavia, oltre ai dazi riscuote anche altre imposizioni fiscali o parafiscali che colpiscono le merci al momento dell'importazione o dell'esportazione⁴⁸.

Si può così porre il problema del fondamento di una riflessione sulla riconducibilità del ruolo degli uffici doganali a quello di amministrazione fiscale o economica e conseguentemente quale sia la ragione di uno studio tributario dei dazi doganali, sia sul piano del diritto dell'Unione Europea che di quello interno degli Stati Membri. In relazione agli aspetti fiscali delle tecniche che utilizza, sottolineando l'appartenenza o la riconducibilità al Ministero che si occupa delle finanze statali, alcuni autori⁴⁹ hanno ritenuto di configurare la dogana come un collettore di imposte, ritenendo il diritto di dogana anche uno strumento di protezione. In realtà ruolo fiscale ed economico sono due componenti di una medesima attività orientata verso lo stesso fine.

Il diritto doganale, in effetti, non si limita a fissare le norme di imposizione e di regolamentazione generale del dazio. In tutti gli Stati membri il ruolo della dogana è funzionale al rispetto delle misure restrittive e interdittive, della lealtà commerciale (anti-dumping, lotta alla contraffazione), delle misure di embargo in vigore nei confronti di determinati stati, della tutela e stimolazione della

⁴⁸ Si tratta in primo luogo all'Iva all'importazione, e nell'ordinamento italiano ai diritti marittimi, recentemente oggetto di una delega al Governo per l'adozione entro il 30 ottobre 2007 di un regolamento per rivedere la disciplina delle tasse e diritti marittimi (in base all'art. 16 del decreto legge n. 81/07).

⁴⁹ C. J. BERR E H. TREMAU, *Le droit douanier*, Economica, 2004.

concorrenza⁵⁰. L'internazionalizzazione delle economie ha profondamente modificato il ruolo del meccanismo doganale in campo giuridico. In passato, nei paesi fondatori della CEE la maggior parte delle attività industriali si esercitava a partire dalle materie prime, dai prodotti di base, dai componenti originari di paesi terzi⁵¹. In seguito ai recenti fenomeni di globalizzazione e conseguente delocalizzazione dei processi produttivi, l'Unione Europea è divenuta un'importatrice crescente di prodotti finiti, a bassa intensità di capitale e ad alta di lavoro. L'esportazione, parallelamente, è divenuta una delle principali preoccupazioni degli operatori economici. Se la dogana, dunque, è stata per molto tempo lo strumento principale per realizzare politiche protezionistiche, il contesto mondiale degli scambi ha comportato la necessità di un'evoluzione e di una modifica delle proprie vocazioni.

Insieme alle esigenze di protezione economica, la tutela dell'ordine pubblico, poi è divenuta di crescente importanza tra le attribuzioni degli Stati Membri agli uffici doganali⁵², cui è affidato il compito di difendere il territorio contro tutti i tipi di pericoli che minacciano la sicurezza dei beni⁵³.

⁵⁰ L'aumento dei volumi degli scambi e le preoccupazioni in materia di sicurezza, nonché la rapidità degli scambi hanno avuto tra l'altro l'effetto di accrescere fortemente le esigenze in materia di informazioni relative agli scambi commerciali. In tal senso Commissione delle Comunità Europee COM(2005) 532 del 25.10.2005, *Mise en oeuvre du programme communautaire de Lisbonne communication de la Commission au Conseil et au Parlement Européen, La contribution des politiques fiscale et douanière à la stratégie de Lisbonne*.

⁵¹ In tal senso, J. C. BERR, *Encyclopédie Dalloz*, voce *Douanes*.

⁵² Dichiarazione dei rappresentanti dei governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, concernente il ruolo che i servizi doganali continueranno a svolgere dopo il 1992, GUCE n. C 262 del 17/10/1990 pag. 0003 – 0004: “allorché i servizi doganali applicano misure specifiche contro

Questi ultimi aspetti sebbene di considerevole rilevanza non verranno trattati dal presente studio.

La dimensione fiscale dell'obbligazione doganale

La funzione dei principi giuridici dell'Unione Europea in materia doganale è diversa da quella che connota le altre forme impositive indirette, pure disciplinate dalla normativa dell'Unione Europea, peculiarmente l'Iva. Le imposte doganali hanno la funzione di garantire l'integrazione del mercato unico, la libertà di circolazione dei beni, senza alterare allo stesso tempo i dazi applicabili.

La presenza di un'incontestabile finalità economica dei dazi doganali, tuttavia, pone dei problemi in un'ottica tributaria a livello di sistematicità. Al momento dell'individuazione dei principi giuridici generali applicabili, si pone la questione di come si rapportino la tutela del mercato unico e la libertà di circolazione delle merci e se, e in che termini, queste possano trascendere le esigenze connesse alla tutela dei diritti dei singoli. In tempi recenti si è poi aggiunta l'esigenza di affermare ulteriori principi che si fanno strada nel campo giuridico del diritto dell'Unione Europea, primo tra tutti, la tutela dell'affidamento del contribuente.

il contrabbando di droga o simili minacce per la società (sempreché tali misure siano consentite dalla legislazione nazionale e dell'Unione Europea), i controlli devono essere discreti, selettivi ed espressamente mirati al traffico che comporta maggiori rischi”.

⁵³ Inoltre, la dogana, è incaricata di sorvegliare l'entrata e l'uscita delle merci pericolose per la pace pubblica: armi, materiale bellico, più in generale i cosiddetti beni a duplice uso, la sanità delle persone e degli animali, dei beni culturali, nonché di partecipare alla redazione delle statistiche del commercio internazionale. Queste competenze extrafiscali, rientrano costantemente tra i compiti degli uffici doganali di tutti gli Stati dell'Unione Europea.

La dialettica tra i principi che tutelano il mercato e quelli che presidiano i diritti del singolo contribuente emerge a tratti in modo evidente nelle sentenze della Corte di giustizia. Tra gli obiettivi del presente lavoro si pone dunque anche l'esame dei nuovi principi che si affiancano a quelli tradizionalmente presenti nel diritto doganale. La ricerca di un punto di equilibrio tra le diverse esigenze – a volte opposte - è fondamentale per diverse ragioni. In primo luogo per l'evoluzione futura di un diritto doganale che possa definirsi a tutti gli effetti europeo. In secondo luogo per l'identificazione di strumenti giuridici idonei a uniformare il sistema di accertamento, contabilizzazione e riscossione dei dazi doganali. Infine, per delineare in modo equilibrato e in un'ottica di collaborazione e affidamento un sistema di rapporti tra contribuente e un'amministrazione doganale non più soltanto nazionale ma anche dell'Unione Europea.

In tutti gli Stati membri il ruolo della dogana è dunque funzionale al rispetto delle misure restrittive e interdittive, della lealtà commerciale (anti-dumping, lotta alla contraffazione), delle misure di embargo in vigore nei confronti di determinati stati, della tutela e stimolazione della concorrenza⁵⁴. In passato, nei paesi fondatori della CEE la maggior parte delle attività industriali si esercitava a partire dalle materie prime, dai prodotti di base, dai componenti originari di paesi terzi⁵⁵. In

⁵⁴ L'aumento dei volumi degli scambi e le preoccupazioni in materia di sicurezza, nonché la rapidità degli scambi hanno avuto tra l'altro l'effetto di accrescere fortemente le esigenze in materia di informazioni relative agli scambi commerciali. In tal senso Commissione delle Comunità Europee, COM(2005) 532 del 25.10.2005, *Mise en oeuvre du programme communautaire de Lisbonne communication de la Commission au Conseil et au Parlement Européen, La contribution des politiques fiscale et douanière à la stratégie de Lisbonne*.

⁵⁵ In tal senso, J. C. BERR, *Encyclopédie Dalloz*, voce *Douanes*.

seguito ai recenti fenomeni di delocalizzazione dei processi produttivi, l'Unione Europea è divenuta un'importatrice crescente di prodotti finiti, a bassa intensità di capitale e ad alta di lavoro. L'esportazione, parallelamente, è divenuta una delle principali preoccupazioni degli operatori economici. Se la dogana, dunque, è stata per molto tempo lo strumento principale per realizzare politiche protezionistiche, il contesto mondiale degli scambi ha comportato la necessità di un'evoluzione e di una modifica delle proprie vocazioni.

La natura dell'obbligazione doganale può essere esaminata sotto un duplice profilo: dal punto di vista della dimensione interna dell'unione doganale, si rapportano con il principio della libera circolazione delle merci originarie dei paesi dell'Unione Europea e dei paesi terzi in cui i prodotti sono immessi in libera pratica⁵⁶.

La dimensione esterna invece è relativa ai prodotti dei paesi terzi e all'esistenza di una politica commerciale comune. Insieme alle esigenze di protezione economica, la tutela dell'ordine pubblico, poi è divenuta di crescente importanza tra le attribuzioni degli Stati Membri agli uffici doganali⁵⁷, cui è affidato il compito di

⁵⁶ Immissione in "libera pratica" è un'espressione derivata dagli articoli 30 e 31 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFEU) – articoli 25 e 26 del Trattato . Sul concetto di libera pratica si rinvia al secondo capitolo.

⁵⁷ Dichiarazione dei rappresentanti dei governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, concernente il ruolo che i servizi doganali continueranno a svolgere dopo il 1992, GUCE n. C 262 del 17/10/1990 pag. 0003 – 0004: *allorché i servizi doganali applicano misure specifiche contro il contrabbando di droga o simili minacce per la società (sempreché tali misure siano consentite dalla legislazione nazionale e comunitaria), i controlli devono essere discreti, selettivi ed espressamente mirati al traffico che comporta maggiori rischi.*

difendere il territorio contro tutti i tipi di pericoli che minacciano la sicurezza dei beni⁵⁸.

In primo luogo s'impone dunque la necessità di una riflessione sulla riconducibilità del ruolo degli uffici doganali a quello di amministrazione fiscale o economica a cui è necessario rapportare – in secondo luogo – lo studio tributario dell'obbligazione doganale⁵⁹ sul piano sia del diritto dell'Unione Europea che di quello interno degli Stati Membri.

Infine, si deve rilevare come la normativa in materia di obbligazione doganale sia generalmente retta nel momento genetico dalle previsioni esclusivamente del diritto dell'Unione Europea. Sulla base di tale constatazione sarebbe tuttavia affrettato concludere che l'obbligazione doganale ha necessariamente ed esclusivamente una natura sopra-nazionale. Il ruolo delle amministrazioni nazionali, infatti, appare di fondamentale importanza. Inoltre, è necessario verificare gli orientamenti giurisprudenziali nell'applicazione concreta del diritto doganale.

⁵⁸ Inoltre, la dogana, è incaricata di sorvegliare l'entrata e l'uscita delle merci pericolose per la pace pubblica: armi, materiale bellico, più in generale i cosiddetti beni a duplice uso, la sanità delle persone e degli animali, dei beni culturali, nonché di partecipare alla redazione delle statistiche del commercio internazionale. Queste competenze extrafiscali, rientrano costantemente tra i compiti degli uffici doganali di tutti gli Stati dell'Unione Europea.

⁵⁹ In relazione agli aspetti fiscali delle tecniche che utilizza, sottolineando l'appartenenza o la riconducibilità al Ministero che si occupa delle finanze statali, C. J. BERR E H. TRÉMAU, *Le droit douanier*, Economica, 2004, hanno ritenuto di configurare la dogana come un collettore di imposte, ritenendo il diritto di dogana essenzialmente come uno strumento di protezione. In realtà ruolo fiscale ed economico sono due componenti di una medesima attività orientata verso lo stesso fine.

Spunti di riflessione rilevanti sono offerti dall'esame degli elementi strutturali del dazio doganale: dalla disciplina in materia di origine, valore e di tariffa doganale. In tutti gli ambiti appaiono evidenti la permanenza di una dualità nella natura giuridica dell'obbligazione doganale tra diritto dell'Unione Europea e nazionale.

La dimensione nazionale dell'obbligazione doganale

Sia la Legge generale doganale belga (LGDA), che le disposizioni nazionali italiane sono precedenti al Codice Doganale Comunitario (CDC). Entrambi gli ordinamenti, presentano numerose norme rimaste pressoché immutate da lungo tempo, anche in seguito all'entrata in vigore del CDC. Questo fenomeno si può sicuramente in parte ricondurre alla stabilità e all'antica tradizione dell'amministrazione doganale, nonostante alcune disposizioni e prassi applicative a volte non si conciliano adeguatamente con le necessità odierne dei traffici commerciali.

Tra le due discipline nazionali – italiana e belga – si deve segnalare la sostanziale differenza di un intervento legislativo nell'ordinamento belga⁶⁰, di poco successivo all'entrata in vigore del CDC, che si è occupato di coordinare la LGDA al CDC. Tra le novità di questa riforma, sicuramente svolge un ruolo centrale la sezione seconda della Legge doganale belga con la previsione di due norme significative: gli articoli 2 e 3 della LGDA. La prima disposizione citata, in materia di obbligazione doganale, prevede che le norme relative alla nascita dell'obbligazione

⁶⁰ Art. 72 della Legge del 22 dicembre 1989, M.B. del 29 dicembre 1989.

doganale, alla determinazione del relativo importo e alla sua estinzione siano determinate dalle disposizioni dell'Unione Europea. L'art. 3⁶¹, poi, dispone che le norme in materia di contabilizzazione e condizioni di pagamento degli importi dei diritti derivanti da un'obbligazione doganale siano determinati dalle disposizioni dell'Unione Europea. I rinvii o le riserve di normazione alla disciplina dell'Unione Europea, inoltre, sono presenti in diversi altri punti della LGDA. In materia di fonti normative, ad esempio l'art. 11 della legge doganale belga dispone che senza pregiudizio per le disposizioni dell'Unione Europea o delle decisioni di carattere generale del Consiglio o della Commissione europea, in materia di dogana, il Re possa con decreto deliberato in Consiglio dei ministri disporre le misure in materia di dogana volte ad assicurare la corretta esecuzione di atti, decisioni, raccomandazioni o accordi internazionali⁶². Tali misure possono comprendere anche l'abrogazione o la modifica di disposizioni legali⁶³.

⁶¹ Nell'attuale testo in vigore, così come modificato dall'art. 2 della L. del 27 dicembre 1993, M.B. del 30 dicembre 1993, in vigore dal primo gennaio 1994.

⁶² I dubbi sull'illegittimità di questa norma per contrarietà con l'art. 8 della CEDU in materia di rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza sono stati superati definitivamente con la sentenza della Cour d'arbitrage n. 60/2002, 28 marzo 2002, Arr. C.A. 2002, liv. 2-735, M.B. 20 giugno 2002, 28241 e www.moniteur.be (5 giugno 2002, F.J.F. 2003, liv. 5, 467; Fisc. Act. 2002, liv. 25, 4. La Cour d'arbitrage era stata interrogata sulla questione se l'articolo 11, §1 della LGDA facesse nascere una disparità di trattamento tra la categoria dei contribuenti che beneficiano delle garanzie costituzionali e i contribuenti in materia di dogane e accise. La Corte ha osservato che anche l'abrogazione o la modifica delle disposizioni di legge poste in essere dal governo devono essere comunque successivamente confermate da una legge del Parlamento.

⁶³ Ulteriore esempio è l'art. 19-13 che prevede che le norme relative alla franchigia dei diritti all'esportazione siano fissati dai regolamenti dell'Unione Europea (M.B. 30 dicembre 1993); la dichiarazione sommaria, così come disciplinata dai regolamenti dell'Unione Europea (art. 22-3,

Diversamente dalla legge belga, quella italiana non contiene alcun rinvio alle norme del diritto dell'Unione Europea, che tuttavia disciplinano pressoché tutti i principali aspetti del dazio, da quelli funzionali a quelli strutturali; dal rapporto doganale, fino alle modalità di nascita ed estinzione dell'obbligazione. Ne deriva la necessità di un frequente coordinamento tra la disciplina legislativa italiana e quella dell'Unione Europea⁶⁴, in virtù dell'evidente assenza di un adeguato aggiornamento della legislazione. Basti pensare che, successivamente al Testo unico della legge doganale (Tuld), D.P.R. n. 43 del 1973, il principale intervento di riforma effettuato in materia doganale è avvenuto soltanto nel 1990 con il D. Lgs. 374 che ha decodificato alcune disposizioni⁶⁵ di un certo rilievo decodificandole dal Tuld. In seguito, nell'ordinamento italiano, l'intervento legislativo in materia tributaria doganale è stato particolarmente limitato, se non addirittura nullo, con l'eccezione della recente disposizione (peraltro di portata non dirompente) del Decreto legge "Visco-Bersani", intervenuto – nuovamente – al di fuori delle disposizioni del Tuld⁶⁶.

M.B. 30 dicembre 1993); il territorio doganale di cui all'art. 1 definito dai regolamenti dell'Unione Europea.

⁶⁴ Per l'ordinamento italiano, a titolo di esempio, si può citare in generale la disciplina della dichiarazione (si veda il relativo capitolo).

⁶⁵ In particolare in materia di accertamento doganale, con riferimento all'art. 11 del D. Lgs. 374/1990.

⁶⁶ D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 1 co. 35.

Diversamente da quella italiana⁶⁷, la disciplina generale in materia doganale nella legislazione belga è relativamente breve e concisa, occupandosi principalmente del ruolo del soggetto attivo⁶⁸ e delle franchigie⁶⁹. Il legislatore italiano, invece, non si è occupato di adeguare il testo unico alle modifiche introdotte con il D.Lgs 300/1999 (istituzione dell'Agenzia delle Dogane).

In generale, la normativa nazionale appare eccessivamente dettagliata. La duplicazione di una medesima disciplina tramite disposizioni dell'Unione Europea e leggi può dar luogo a problemi di coordinamento in quanto ad una disciplina di fonte legislativa se ne sovrappone una successiva avente fonte nel diritto dell'Unione Europea⁷⁰.

⁶⁷ Che contiene numerose norme, dai poteri degli organi doganali, al rapporto doganale, alla procedura di accertamento e alla riscossione.

⁶⁸ Articoli da 4 a 10 della Legge doganale, M.B. del 29 dicembre 1989.

⁶⁹ Articoli da 19 a 21 della Legge doganale, M.B. del 29 dicembre 1989.

⁷⁰ Si pensi ad esempio alla disciplina nazionale dei punti franchi, rispetto a quella dell'Unione Europea delle zone franche. I punti franchi riguardano parti del territorio doganale ben definite che permettono, infatti, lo svolgersi nella zona portuale di altre attività concernenti le transazioni internazionali con l'estero. L'art. 164 del TULD (DPR 43/73) assimila i punti franchi alle zone franche, peraltro rinviandone l'istituzione e la regolamentazione alle norme (in quanto compatibili) del R.D. 17 marzo 1938 n. 726. La normativa dell'Unione Europea, invece, non si riferisce al punto franco, tanto che tale istituto si intende ormai assorbito nell'istituto doganale della zona franca.

In Italia, pur essendo la normativa dell'Unione Europea dell'Unione Europea completamente armonizzata, si deve fare una distinzione tra le zone franche istituite in base alla normativa dell'Unione Europea vigente e i regimi agevolativi fiscali (zone franche, punti franchi) sorti anteriormente al Trattato istitutivo CEE, non rientranti nella previsione normativa dell'Unione Europea prevista del Codice Doganale. Tale condizione è salvaguardata dall'art. 307 del Trattato CE, ora divenuto articolo 351 del TFEU, trattandosi di accordi sorti anteriormente al Trattato stesso.

La legge doganale belga, utilizza una tecnica normativa diversa da quella italiana e maggiormente coordinata con quella del Codice Doganale Comunitario, caratterizzata dalla presenza di numerosi articoli dedicati a definizioni generali o istituti giuridici. La prima sezione della Legge belga, infatti, inizia all'art. 1 LGDA con definizioni generali (amministrazione doganale, agenti, diritti, obbligazione doganale, contabilizzazione, regime doganale, immissione in libera pratica, merci, ecc.).

*L'originalità dell'obbligazione doganale tra dimensione funzionale e normativa dell'Unione Europea*⁷¹

Tradizionalmente, la funzione principale dell'imposta è quella allocativa, in quanto consente di generare risorse a favore della collettività politica che le ha stabilite⁷².

La politica fiscale è legata alla politica delle finanze pubbliche. Può tuttavia accadere che l'autorità politica che ha la potestà tributaria non possa disporre

⁷¹ Per questa parte, si veda E. Traversa, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales des Etats membres face au droit communautaire*, Bruxelles, 2010.

⁷² Sulle funzioni dell'imposta nella scienza delle finanze MUSGRAVE, R.A., MUSGRAVE, P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, 1986, p. 3 à 22 ; MATTHIJS, H., NAERT, F., VUCHELEN, J., *Hanboek openbare financiën*, Anvers, Intersentia, 1999, pp. 41ss. Sulla funzione allocativa, DAFFLON, B., *Théorie de la décentralisation et du fédéralisme financier* in Cours de Finances publiques II, Université de Fribourg (Suisse), année académique 2001/2002, chapitre II (version électronique). Sulla funzione redistributiva, PRUD'HOMME, R., « Fédéralisme fiscal et politiques sociales » in *Public finance and social policy*, Proceedings of the 39th Congress of the International Institute of Public Finance, Budapest, 1983, Wayne state University Press, 1985, pp. 339 ss ; MAJOCCHI, A., « Le fédéralisme fiscal et la fonction redistributive. Le cas de la Communauté européenne », R.F.F.P., N°20, 1987, pp.137 ss.

integralmente delle risorse finanziarie che ne derivano. Si tratta, ad esempio, di quanto accade per la maggior parte delle autorità centrali degli stati federali⁷³.

La situazione dell'Unione Europea a questo proposito è estremamente particolare. Contrariamente alle competenze fiscali degli Stati membri, quelle della Unione Europea non sono esercitate alla luce di una finalità di ordine finanziario o di bilancio⁷⁴. L'Unione Europea esercita le proprie competenze fiscali in maniera funzionale alla realizzazione delle finalità previste dagli articoli 2 e 3 del Trattato che istituisce la Comunità Europea (TCE)⁷⁵, principalmente la realizzazione del mercato interno.

Si osserva dunque una notevole divergenza tra, da una parte, le competenze che l'Unione Europea esercita sul piano fiscale e, dall'altra parte, la maniera in cui è strutturato il suo bilancio. Dopo il 1970, il bilancio dell'Unione Europea viene alimentato alla luce dell'articolo 269 CE e la decisione viene presa dal Consiglio

⁷³ Si veda sul punto COMMISSION SUR LE DESEQUILIBRE FISCAL., « Arrangements financiers intergouvernementaux (Allemagne, Australie, Belgique, Espagne, Etats-Unis, Suisse) », *Document d'information pour le symposium international sur le déséquilibre fiscal*, Québec, 13 et 14 septembre 2001, et annexes, disponibles sur www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca ; TER-MINASSIAN, T., *Fiscal federalism in theory and practice*, Washington: IMF International Monetary Fund, 1997 ; ANASTOPOULOS, J., *Les aspects financiers du fédéralisme*, Paris, L.G.D.J., 1979.

⁷⁴ OATES, W.E., « Fiscal federalism and European Union : some reflections », in *Il futuro dei sistemi di welfare nazionali tra integrazione europea e decentramento regionale. coordinamento, competizione, mobilità*, XIV conférence de la « Società italiana di economia pubblica », Università di Pavia, 4 - 5 octobre 2002, p. 36 à 56.

⁷⁵ Queste norme sono state sostituite sostanzialmente dall'articolo 3 del TEU e dal titolo I del TFEU in materia di categorie e aree di competenza dell'Unione.

all'unanimità sulla base di quanto sottoposto alla ratifica degli Stati membri⁷⁶, principalmente sulla base delle quattro risorse proprie. I diritti doganali costituiscono una di tali risorse, insieme a certi prelievi agricoli, ad un contributo prelevato sulla base del valore aggiunto e di una contribuzione degli Stati Membri calcolata sul Pil. In ogni caso sono gli Stati membri che ricevono tali risorse, prima di versarli all'Unione Europea, dedotti i costi di riscossione⁷⁷.

In questo panorama i dazi doganali si caratterizzano per essere a volte associati a delle specifiche competenze del diritto dell'Unione Europea. Si pensi al rapporto tra politica agricola comune e unione doganale. Al contrario, di regola non esiste alcun legame di natura formale o istituzionale tra le competenze fiscali esercitate dall'Unione Europea e le risorse finanziarie attribuite.

L'attribuzione di competenze fiscali alla Unione Europea perseguono, infatti, a fianco di un obiettivo finanziario, anche un obiettivo economico. Le differenze tra le regolamentazioni fiscali degli Stati membri possono costituire degli ostacoli alla definizione di un mercato unico dove innanzitutto si pone lo scopo di garantire le libertà di circolazione. E' dunque necessario, per far venir meno questi ostacoli

⁷⁶ Decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio del 29 settembre 2000, G.U.C.E. L 253, 7 ottobre 2000, p. 42. Sul punto DUSSART, V., « La réforme du Règlement financier communautaire : un exemple de la modernisation du droit budgétaire », *R.F.F.P.*, n°79, 2002, p. 140 ss.

⁷⁷ Attualmente fissati al 25%. Per uno studio approfondito in meccanismo di risorse proprie e di uno studio approfondito dell'autonomia finanziaria della Unione Europea si veda la tesi di POTTEAU, A., *Recherches sur l'autonomie financière de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, 2004, ainsi que LE CHANTRE, L. e SCHAJER, D., *Le budget de l'Union européenne*, Parigi, La documentation française, 2003.

armonizzare o ravvicinare – o addirittura nel campo doganale uniformare - le disposizioni nazionali. In quest’ottica, le prerogative fiscali della Unione Europea, anche in campo doganale, non possono che essere poste in opera in maniera funzionale alla realizzazione di tali obiettivi, in primo luogo la realizzazione di un mercato interno⁷⁸.

Il modo in cui lo schema applicativo del tributo nella sua dimensione nazionale si rapporta alle sua inevitabile dimensione funzionale al livello del diritto dell’Unione Europea e sopranazionale fa parte dell’originalità che caratterizza lo studio dell’obbligazione doganale. Tale originalità, poi, emerge con particolare evidenza qualora il dazio doganale venga comparato rispetto agli altri tributi diretti e indiretti.

Il primo aspetto di originalità che può evidenziarsi rispetto ai tributi diretti e in particolare all’imposta sul reddito è il fatto che il passaggio della frontiera della merce appare svincolata dal rapporto giuridico, e consente di dissociare la nascita dell’obbligazione dall’individuazione del soggetto passivo. Questo effetto, invece, non si rintraccia nel campo delle imposte sul reddito. Il dazio doganale, inoltre, differentemente dalle imposte sul reddito, consente alla dogana di poter soddisfare il proprio debito sulla merce oggetto del dazio. Ne deriva l’evidenza dell’inscindibile legame, evidentemente assente nelle imposte sul reddito, tra la

⁷⁸ Su questo approccio si veda CASADO OLLERO, G., “L’ordinamento comunitario e l’ordinamento tributario interno”, in AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario, Annuario*, Padova, Cedam, 2001, p. 505 à 563.

cosa oggetto d'imposta e l'imposta che la colpisce, il cui debito deve essere soddisfatto.

La principale imposta indiretta, invece, - l'IVA - è un'imposta generale sui consumi, che in base all'art. 1 del D.P.R. Iva, oltre ad applicarsi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni, riguarda anche le importazioni. In primo luogo il dazio doganale si distingue dall'Iva, poiché trattandosi di un'imposta generale sui consumi, è legata all'esercizio di un'attività economica. Il dazio doganale invece, ha come principale presupposto l'attraversamento di una frontiera da parte della merce, e si differenzia dall'IVA che colpisce solo l'incremento di valore che un bene o un servizio acquista ad ogni passaggio economico (valore aggiunto), a partire dalla produzione fino ad arrivare al consumo del bene o del servizio stesso. Attraverso un sistema di detrazione e rivalsa (addebito), poi, l'imposta grava completamente sul consumatore finale, mentre per il soggetto passivo d'imposta (il contribuente) rimane neutrale. L'IVA pertanto rappresenta un costo solamente per i soggetti che non possono esercitare il diritto alla detrazione e quindi, in generale, per i consumatori finali. Nel caso dei dazi doganali, invece, il meccanismo della rivalsa (che nel caso dell'Iva è un obbligo), non viene garantito. Ne consegue che al momento dell'importazione mentre l'Iva non rappresenta un costo per il soggetto in grado di effettuare la rivalsa, il dazio consiste in un costo. Eventuali fenomeni traslativi dell'imposta sono possibili. Normalmente si verifica una traslazione in avanti dell'imposta verso il successivo acquirente, fino al consumatore finale. Si tratta, tuttavia, di

situazioni che non sono disciplinate giuridicamente, ma si limitano a situazioni di fatto regolate anche dal potere contrattuale ed economico delle parti. Nel caso del dazio non occorre dunque distinguere, come nel caso dell'Iva, il contribuente di fatto (il consumatore finale), che pur non essendo soggetto passivo dell'imposta stessa ne sopporta l'onere economico (in quanto inciso dall'imposta) e il contribuente di diritto (di norma imprenditore) su cui gravano tutti gli obblighi del soggetto passivo d'imposta, ma per il quale l'imposta stessa è neutrale dal punto di vista economico.

Conclusioni: l'originalità dell'obbligazione doganale e la dialettica tra disciplina dell'Unione Europea e tradizioni giuridiche nazionali

L'obbligazione doganale non si distingue di per sé rispetto alle altre obbligazioni tributarie, in quanto deriva ugualmente da un presupposto, da un parametro e da un tasso. Al contrario, l'analisi dei soggetti di imposta, dell'oggetto e della fonte dell'obbligazione doganale consentono di evidenziare le caratteristiche originali di tali elementi, riconducibili al carattere peculiare dell'imposta doganale.

In questo contesto, mentre la fonte del diritto dell'Unione Europea disegna la struttura dell'obbligazione doganale, l'applicazione dell'imposizione rimane prerogativa degli Stati Membri.

L'incidenza di una disciplina esogena alla normativa nazionale, inoltre, impone di verificarne la compatibilità con la tradizione giuridica nazionale. Quest'analisi è

necessaria in quanto la disciplina dell'Unione Europea persegue una pluralità di interessi che a volte possono non coincidere con quelli nazionali, come accade ad esempio per la coerenza del sistema, l'interesse finanziario, il presupposto di fatto.

La coerenza tributaria può risultare ridimensionata da questa dialettica e da quanto imposto da una normativa esterna. Si osserverà che sovente opera non tanto l'esercizio di un potere impositivo, quanto piuttosto una sorta di imposizione della disciplina dell'Unione Europea nei confronti delle tradizioni giuridiche nazionali.

Tale fenomeno si osserva quando ad esempio la fonte del diritto dell'Unione Europea moltiplica i soggetti passivi, senza rispettare direttamente la coerenza del presupposto. Ad esempio, si individua il soggetto passivo che presenta il bene, senza effettuare una differenziazione tra il soggetto passivo titolare dell'obbligazione ed il responsabile dell'adempimento.

Un altro aspetto caratterizzante consiste poi nel valore peculiare (sostanziale) attribuito ad alcuni obblighi formali.

Infine, il carattere di originalità del rapporto tributario verrà rintracciato alla luce del ruolo dell'obbligazione all'interno del rapporto medesimo. Si avrà così modo di osservare come le modalità di applicazione e la dinamica dell'imposta si contraddistinguano in maniera peculiare rispetto alle modalità tradizionali di nascita dell'obbligazione tributaria.

LA FONTE – CARATTERISTICHE ORIGINALI DELL’OBBLIGAZIONE DOGANALE

L’obbligazione tributaria doganale

*Le caratteristiche originali dell’obbligazione doganale tra diritto nazionale e
dell’Unione Europea*

L’obbligazione tributaria doganale

L’obbligazione, in generale, può essere definita come lo specifico dovere giuridico, in forza del quale un soggetto, detto debitore, è tenuto ad una determinata prestazione patrimoniale per soddisfare l’interesse di un altro soggetto, detto creditore⁷⁹. Nel diritto civile, diversamente da quanto accade di regola nel

⁷⁹ In materia di trattazioni generali e sistematiche in materia di obbligazione nel diritto italiano si citano: DI MAJO, *Delle obbligazioni in generale*, in *Comm. Scialoja e Branca (Art. 1173-1176)*; RESCIGNO, *Obbligazioni (nozioni generali)* in *Enc. Diritto*, XXIX, 133; GIORGIANNI, *L’obbligazione*, Milano 1951; BETTI, *Teoria generale delle obbligazioni*, Milano, 1953-1955; BIGLIAZZI GERI, BRECCIA, BUSNELLI, NATOLI, *Diritto civile 3*, Torino 1989; GALGANO, *Diritto civile e commerciale II*, Padova, 1990. Per la letteratura anteriore al codice civile italiano, si veda BIANCA, cit. e in particolare: ALLARA, *Delle obbligazioni*, Lezioni raccolte da Deiana, Torino, 1939; FILOMUSI-GUELFI, *Obbligazioni (parte generale)* Lezioni raccolte da Pulvirenti, Roma 1908. Tra la letteratura di lingua non italiana, ai fini di questa trattazione si possono citare POTHIER, *Traité des obligations*, in *Oeuvres de R.J. Pothier*, I, Bruxelles, 1829, e le trattazioni della Pandettistica tedesca tra le quali emergono quelle del SAVIGNY, *Le obbligazioni* (traduzione italiana di Pacchioni), 2 vol. Torino, 1912-1915 e del WINDSHEID, *Diritto delle Pandette* (traduzione italiana di Fadda e Bensa), II, Torino, 1930.

diritto tributario, l'interesse del creditore, tuttavia, non ha natura necessariamente economica.

Oltre a designare la posizione debitoria il termine obbligazione indica anche il rapporto che intercorre tra debitore e creditore. Questo rapporto consiste nel rapporto obbligatorio⁸⁰ ed ha come oggetto una prestazione patrimoniale volta a soddisfare il credito. Si parla a questo proposito di vincolo obbligatorio⁸¹.

⁸⁰ Il rilievo che al rapporto obbligatorio si collegano vari obblighi e poteri accessori quali ad esempio gli obblighi di correttezza, la costituzione in mora, ecc., induce la dottrina a sottolineare la struttura complessa. Alcuni di questi obblighi e poteri, tuttavia, sono semplici specificazioni del debito e del credito, come accade per esempio per il dovere di diligenza. Ci si pone pertanto nel solco della tradizione del diritto romano. In questo senso ad esempio WINDSHEID, *Diritto delle Pandette*, II, p. 5: "con l'espressione obbligazione sull'orma del diritto romano, indichiamo l'obbligo corrispondente al diritto di credito come pure il rapporto giuridico complessivo, del quale il diritto di credito ed obbligo sono le due facce". Il Windscheid, segnala anche il riferimento del termine al diritto di credito. Tale riferimento è peraltro scomparso nell'attuale linguaggio giuridico.

⁸¹ La prevalente attenzione verso il momento obbligatorio del rapporto, inteso quale vincolo a carico del debitore appartiene alla tradizione romana. L'evoluzione della nozione di obbligazione successivamente ha portato all'abbandono della precedente e originaria concezione del vincolo quale assoggettamento personale. Questa evoluzione si è concretizzata nel diritto romano. Il diritto romano ha così maturato il concetto di obbligazione che si è sostanzialmente tramandato fino ai nostri giorni. Pur se la disciplina del rapporto è profondamente mutata, la definizione romana dell'obbligazione risulta fondamentalmente attuale, identificandone gli elementi determinanti nella necessità giuridica di un soggetto di eseguire una prestazione a favore di un altro. Particolarmente incisiva appare la definizione delle *Institutiones* di Giustiniano: *obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei* (3.13. pr). Tale definizione si confronta con quella del giurista Paolo in D.44.7.3 pr.: *Obligationum su stantia non in eo consistit, ut aliquod corpus nostrum aut servitutem nostram faciat, sed ut alium nobis in eo consistit, ut aliquod corpus nostrum aut servitutem nostram faciat, sed ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid vel faciendum vel praestandum*. Si vedano ad esempio TALAMANCA, "Obbligazioni (diritto romano)", in *Enc. diritto*, XXIX. Questi, rileva, circa le definizioni delle

L'obbligazione tributaria, invece, può essere definita come una situazione giuridica soggettiva qualificabile come obbligazione pubblica⁸². In quanto tale, l'obbligazione non presenta caratteristiche che la distinguano sensibilmente dal punto di vista sostanziale o strutturale rispetto alle obbligazioni di diritto privato, disciplinate dal codice civile. La preminenza pubblica dell'Amministrazione, titolare di poteri autoritari per l'esercizio delle sue funzioni, non altera infatti la struttura del rapporto obbligatorio in quanto le correlative posizioni di debito e di credito si pongono su di un piano di formale parità giuridica⁸³.

Tenuto conto della necessità di uno studio che includa il vincolo obbligatorio nel contesto del diritto tributario doganale, l'obbligazione può essere definita più propriamente come lo specifico dovere giuridico in forza del quale un soggetto detto debitore, è tenuto ad una determinata prestazione patrimoniale, vale a dire di pagare l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione.

Istituzioni giustinianee e di Paolo che "il sostanziale coincidere delle stesse nell'individuazione della prestazione che grava, necessitatamene, sul debitore, come la caratteristica essenziale dell'*obligatio* (...) che mostra trattarsi di caratterizzazioni, che tendono ad assumere un valore generale". Si tratta però di un tentativo che rimane abbastanza all'esterno della elaborazione reale dei contenuti giuridici del fenomeno obbligatorio: "l'approccio casistico tipico dei *prudentes* fa sì che i problemi vengano tendenzialmente ripresentati all'interno delle singole figure obbligatorie". In materia si citano inoltre: SCIALOIA E CARUSI, "Diritto romano, Teoria delle obbligazioni", *Commento alle Pandette* diretto da Ferrini, Roma, 1905; FADDA, *Teoria generale delle obbligazioni*, Napoli 1902.

⁸² In tal senso ad esempio M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, p. 73 E A Basettoni ARLERI, "Obbligazioni pubbliche", in *Enciclopedia de diritto.*, vol. XXIX, Milano, 1979, p. 383 ss., ma anche F. TESAURO *Istituzioni di diritto tributario, pt. generale*, Torino, 2002, p. 89.

⁸³ BIANCA, *L'obbligazione*, Milano, 1993, pag. 16.

In materia doganale si pone la necessità di chiarire che le disposizioni dell'Unione Europea non impongono solo un modello, ma una vera e propria disciplina organica. A questo proposito si sono già citati gli esempi del venir meno del principio della coerenza della struttura tributaria rispetto al principio della tutela dell'interesse impositivo; della moltiplicazione dei soggetti passivi a prescindere dalla coerenza con il presupposto tributario; dell'attribuzione di un valore sostanziale agli obblighi formali presenti in ambito doganale; del ruolo attribuito alla dichiarazione doganale, ecc.

A questi elementi si deve aggiungere la constatazione che una definizione di obbligazione doganale può essere rintracciata in ambito del diritto dell'Unione Europea, mentre al contrario le discipline nazionali normalmente non si occupano direttamente nemmeno di una definizione di obbligazione tributaria.

Un primo aspetto di originalità della natura dell'obbligazione doganale è dunque la fonte che la disciplina che consiste nel diritto dell'Unione Europea.

Il Codice Doganale Comunitario qualifica obbligazione doganale (articolo 4 punto 13 del Regolamento (CE) n. 450/2008, l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile ad una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore. Il debitore invece è definito come la persona tenuta ad assolvere l'obbligazione doganale (articolo 4 punto 14).

Si pone tuttavia la necessità di verificare se da tale enunciato normativo derivi un'automatica estromissione delle regolamentazioni statali preesistenti (o

concomitanti) in materia di individuazione del momento genetico dell'obbligazione.

Le caratteristiche originali dell'obbligazione doganale tra diritto nazionale e dell'Unione Europea

La disciplina organica che trova fonte nel diritto dell'Unione Europea, se incide da un lato sull'originalità della ricostruzione, dall'altro, limita il ruolo della normativa nazionale. Ne consegue, proprio in seguito alla presenza di una disciplina esogena alla tradizione giuridica nazionale, l'emersione, in determinate circostanze di momenti di attrito tra la normativa dell'Unione Europea e l'applicazione che è compito degli stati nazionali. Si verificherà pertanto a quali conseguenze possa portare una giurisprudenza forse non pienamente condivisibile della Corte di Giustizia ovvero un non adeguato coordinamento tra valutazione del valore in dogana da parte di amministrazioni fiscali doganali e non doganali.

Alla luce di tali considerazioni l'obbligazione doganale pur avendo fonte nel diritto dell'Unione Europea (e fondandosi quest'ultimo su accordi internazionali) si caratterizza in maniera originale nel panorama tributario per la necessità di un coordinamento sul piano applicativo con delle discipline nazionali che sono diverse per ciascuno stato membro.

La ragione di una fonte nel diritto dell'Unione Europea per l'obbligazione doganale non può essere disgiunta dall'osservazione degli obiettivi della Unione

Europea, principalmente della realizzazione di un'unione doganale tra gli stati membri. Il ruolo prioritario attribuito all'unione doganale emerge con chiarezza alla luce delle varie politiche dell'UE, costituendo il “*punto di cristallizzazione*” di quasi tutte le altre finalità del diritto dell'Unione Europea⁸⁴.

In seguito al processo di integrazione, l'unione doganale è confluita in un mercato unico e in una politica commerciale comune. In assenza dell'unione doganale non sarebbero stati possibili la realizzazione politica comune nei settori dei trasporti, o dell'agricoltura e non esisterebbe la libera circolazione delle persone e dei servizi. La libera circolazione delle merci è strettamente connessa con la libera circolazione dei capitali, quantomeno nella misura in cui deve essere corrisposto il corrispettivo delle forniture. Le quattro libertà sono finalizzate a ridurre al minimo gli ostacoli agli scambi intra-UE derivanti dall'esistenza di frontiere tra gli Stati membri. Un'applicazione non uniforme del diritto doganale comporterebbe una modifica dei flussi commerciali, pregiudicando di conseguenza gli interessi finanziari della Unione Europea, considerando che dazi doganali e tasse ad effetto equivalente non sono più riscossi a livello nazionale, ma assegnati alla Unione Europea per finanziarne le spese⁸⁵. Si potrebbe discutere se l'obiettivo ultimo vada rintracciato in un'esigenza di semplificazione ovvero in un'ottica puramente finanziaria. Di fatto, entrambe le finalità sono raggiunte.

⁸⁴ In tal senso, le Conclusioni dell'Avvocato Generale Verica Trstenjak del 3 maggio 2007 nella Causa C-62/06, Fazenda Publica – Director Geral das Alfandegas contro ZF Zefeser – Importação e Exportação de Productos Alimenrares Lda, nota 25.

⁸⁵ J. SACK, in M. DAUSES (a cura di), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, C. II., punto 13.

La libera circolazione delle merci nel sistema costituisce uno dei principi fondamentali della Unione Europea⁸⁶, la cui azione è finalizzata alla realizzazione di un mercato interno caratterizzato dall'eliminazione tra gli stati membri degli ostacoli alla libera circolazione delle merci⁸⁷ e dalla creazione di uno spazio senza frontiere.

Il principio della libertà di circolazione delle merci dunque non è rimasto tra le enunciazioni programmatiche del Trattato, ma ha trovato attuazione nell'ambito degli articoli 34 e 35⁸⁸ del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (divieto fra gli Stati membri delle restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione nonché di qualsiasi misura di effetto equivalente). Si tratta di norme che secondo la costante giurisprudenza della Corte, hanno efficacia diretta⁸⁹

⁸⁶ In tal senso, C.G.C.E., 9 dicembre 1997, *Commissione contro Francia*, causa C-265/95, Racc. p. I-6959 (con note di C. BERR, in *Journal du droit international*, 1998, p. 495-496; M. MUYLLE, in *European Law Rew*, 1998, p. 467).

⁸⁷ Ai sensi dell'articolo 3 lettera b) del Trattato sull'Unione Europea che introduce una competenza esclusiva dell'Unione Europea in questa materia.

⁸⁸ Articoli 28 e 29 del TCE.

⁸⁹ L'art. 28 TCE detta una norma dal contenuto esplicito ed assoluto che non richiede ulteriori provvedimenti di attuazione ed è direttamente applicabile dall'1 gennaio 1997, data della fine del "periodo transitorio". In proposito, C.G.C.E., 22 marzo 1977, *Iannelli e Volpi*, causa C-74/76, in Racc. p. 557, p. 13; C.G.C.E., 29 novembre 1978, *Pigs Marketing Board*, causa C-83/78, in Racc. p. 2347, p. 66; C.G.C.E., 8 novembre 1979, *Denkavit*, causa C-251/78 in Racc. p. 3369, p. 3; C.G.C.E. 13 dicembre 1983, *Apple and Pear development Council*, causa C-222/82 in Racc. p. 4083, p. 37, C.G.C.E., 5 marzo 1996, *Brasserie du pecheur*, cause riunite C-46/93 e 48/93 in Racc. p. I-1029, p. 54. Analogamente con riferimento all'art. 29 TCE, C.G.C.E., 29 novembre 1978, *Pigs Marketing Board*, causa C- 83/78 in Racc. p. 2347, p. 66; C.G.C.E. dicembre 1983, *Apple and Pear development Council*, causa C-222/82 in Racc. p. 4083, p. 37; C.G.C.E. *Est. Delhaize frères*, causa C-47/90, in Racc. p. I-3669, p. 28.

e prevalgono su eventuali disposizioni di diritto interno con esse incompatibili⁹⁰, alla pari di quelle inerenti il movimento delle persone, dei servizi e dei capitali, e sono di rilevanza fondamentale nell'ambito del sistema previsto dal Trattato⁹¹. Gli articoli 34 e 35 TFEU⁹². devono essere dunque intesi alla luce delle finalità volte all'elencazione di qualsiasi misura che ostacoli anche in maniera minima⁹³, in modo diretto o indiretto, attuale o in potenza, le correnti di scambio nel commercio intra-EU⁹⁴. L'art. 34 TFEU in quanto mezzo indispensabile per la realizzazione del mercato senza frontiere interne, non soltanto vieta i provvedimenti di origine statale che, di per sé, creano restrizioni al commercio fra gli Stati membri, ma può anche applicarsi qualora uno stato membro abbia omesso di adottare i provvedimenti necessari alla rimozione degli ostacoli alla libera circolazione delle

⁹⁰ C.G.C.E., 28 marzo 1995, *Evan Medical*, causa C-324/93 in Racc. p. 563, p. 22.

⁹¹ C.G.C.E., 14 dicembre 1962, *Pan pepato*, cause riunite C-2 e 3/62 in Racc., p. 791, a p. 804.

⁹² Ex articles 28 and 29 TCE.

⁹³ C.G.C.E., 14 marzo 1985, *Commissione c. Francia*, causa C-269/83 in Racc. p. 837, p. 10; C.G.C.E., 5 giugno 1986, *Commissione contro Italia*, causa C-103/84, in Racc. p. 1759, p. 18; C.G.C.E., 13 dicembre 1989, causa 49/89, *Corsica Ferries*, in Racc. p. 4453, p. 8; C.G.C.E. 21 maggio 1999, causa C-169/98 *Commissione contro Francia*, in Racc. p. I-1049, p. 46.

⁹⁴ Così C.G.C.E. 9 dicembre 1997, causa C-265/95, *Commissione contro Francia*, cit. p. 29; C.G.C.E., 11 luglio 1974, *Dasonville*, in Racc. p. 837, p. 5; C.G.C.E., 17 giugno 1981, *Commissione contro Irlanda*, causa C-113/80 in Racc. p. 625, p. 9; C.G.C.E. 13 dicembre 1990, causa C-328/89, *Pall*, in Racc. p. I-4827, p. 11; C.G.C.E., 30 aprile 1991, *SPC Bosher*, causa C-239/90, in Racc. p. I-2032, p. 13; C.G.C.E., 15 dicembre 1993, *Huenermund*, causa C-292/92, in Racc. p. I-6787, p. 221; C.G.C.E., 26 novembre 1996, *F.lli Graffione Snc*, causa C-313/94, in Racc. p. I-6039, p. 15; C.G.C.E., 9 febbraio 1995, *Leclerc-Siplec*, causa C-412/93, in Racc. p. I-179, p. 18; C.G.C.E. 9 luglio 1997, *Generics Bv*, causa C-316/95, in Racc., p. I-3229, p. 15; C.G.C.E., 23 ottobre 1997, *Frenzen*, causa C-189/95, in Racc. p. I-5909, p. 69.

merci, dovuti a cause non imputabili direttamente ad esso⁹⁵. Da questo complesso sistema normativo scaturisce il divieto generale e assoluto di applicare imposizioni fiscali alle merci che circolano fra gli stati membri a prescindere da qualsiasi considerazione in merito allo scopo per cui sono stati istituiti, o in relazione alla destinazione dei proventi che ne derivano. La giustificazione di tale divieto va ricercata nell'ostacolo che gli oneri pecuniari - sia pure minimi - costituiscono per la circolazione delle merci, se applicati in ragione del passaggio delle frontiere⁹⁶.

La normativa ha fonte nel diritto dell'Unione Europea e disciplina volta per volta e in modo puntuale i presupposti della nascita dell'obbligazione doganale nonché i soggetti tenuti al pagamento dei diritti⁹⁷. A tal fine è necessario che si abbia l'integrazione delle merci nel circuito economico dell'Unione. L'introduzione di merci nel territorio doganale della Unione Europea, rappresenta il primo elemento costitutivo della fattispecie assunta dal legislatore dell'Unione Europea quale

⁹⁵ Corte di giustizia 9 dicembre 1997, causa C-265/95, Commissione contro Francia, cit. p. 30. In materia si veda inoltre M. Orlandi, *Libera circolazione delle merci e deroghe giustificate da esigenze di tutela dei diritti fondamentali*, in *Diritto dell'unione europea*, 2003, fasc. 4, p. 903-916.

⁹⁶ In giurisprudenza tra i casi principali si segnalano, C.G.C.E., *Dassonville* causa C-8/74,; C.G.C.E., C.G.C.E., *Rewe* Causa C-120/78,; C.G.C.E., 16 luglio 1992, causa C-163/90, *Racc.* p. I-4625; C.G.C.E., *Lancry e altri*, 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93, *Racc.*, p. I-3957; C.G.C.E., 8 novembre 2005, *Jersey Produce Marketing Organisation Ltd c. States of Jersey et Jersey Potato Export Marketing Board*, *Racc.* causa C-293/02, p. I-9543. A proposito si veda inoltre A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea* in *Rassegna tributaria* n. 4 di luglio-agosto 2004, pag. 1201.

⁹⁷ In tal senso H. PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 27.

presupposto applicativo dell'imposizione doganale⁹⁸. A parte le ipotesi cd. patologiche⁹⁹, l'obbligazione doganale è collegata alla scelta da parte del dichiarante di uno dei seguenti regimi: immissione in libera pratica, ammissione temporanea con l'esonero parziale dei dazi ed esportazione¹⁰⁰. Il Codice Doganale Comunitario definisce l'obbligazione doganale come l'obbligo di una persona, di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione (obbligazione doganale all'importazione) o all'esportazione (obbligazione doganale all'esportazione) applicabili in virtù delle disposizioni del diritto dell'Unione Europea in vigore, nei confronti di una determinata merce¹⁰¹.

⁹⁸ Ciò spiega per quale ragione l'attraversamento della linea doganale imponga l'adempimento di taluni obblighi formali, aventi la finalità ultima di definire l'esito dell'introduzione, ovvero, in termini più corretti, la destinazione doganale attribuita alle merci. Per destinazione doganale, ai sensi dell'art. 4, n. 15), del Regolamento n. 92/2913/CEE del 12 ottobre 1992, si intende il vincolo della merce ad un regime doganale, l'introduzione della medesima in zona o deposito franco, la riesportazione fuori dal territorio doganale della Unione Europea, la distruzione ovvero l'abbandono all'erario.

Come si avrà in modo di precisare in seguito, il secondo di tali elementi può essere individuato nel vincolo delle merci ad un regime doganale non implicante la sospensione dell'imposizione doganale medesima e dunque, in ultima analisi, nella destinazione al consumo delle merci introdotte nel territorio doganale. Si veda PALACCHINO Accertamento doganale e procedura del daziato sospeso in Il fisco n. 47 del 22 dicembre 2003, pag. 1-7377.

⁹⁹ Di cui agli artt. 202-205 e 210-211 CDC, per le quali si rinvia la trattazione alla relativa sezione.

¹⁰⁰ Ai sensi dell'art. 201 del CDC, infatti, 1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito:

- a) all'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione, oppure
- b) al vincolo di tale merce al regime dell'ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione.

¹⁰¹ Art. 4 p. 9 del CDC.

Il caso normale di nascita del debito doganale, art. 210 § 1°, lettera a), (ora articolo 44 del Nuovo Codice Doganale Comunitario, Reg. 485/2008) è dunque quello della immissione in libera pratica di una merce nel territorio doganale.

I SOGGETTI D'IMPOSTA

Premessa. Caratteristiche peculiari dei soggetti d'imposta nell'obbligazione doganale – la semplificazione dei soggetti

Il soggetto attivo in Belgio

Il soggetto attivo in Italia

Il soggetto passivo: la disciplina del Codice Doganale Comunitario

Ulteriori precisazioni in materia di soggettività dell'obbligazione doganale

Il soggetto passivo e l'obbligo di presentare le merci in dogana

Lo spedizioniere doganale, premessa

Lo spedizioniere doganale tra disciplina dell'Unione Europea e tradizioni nazionali

Il soggetto passivo: il ruolo del datore di lavoro

Il soggetto passivo: l'operatore economico autorizzato

La soggettività dell'obbligazione doganale

Ulteriori precisazioni in materia di soggettività dell'obbligazione doganale: il soggetto passivo e il ruolo della detenzione

Aspetti di regolamentazione nazionale

Conclusioni

Premessa. Caratteristiche peculiari dei soggetti d'imposta nell'obbligazione doganale – la semplificazione

La particolarità della normativa doganale in materia di soggetti d'imposta permette nuovamente di riscontrare l'originalità della struttura dell'obbligazione doganale. L'obbligazione doganale, infatti, non richiede normalmente un'indagine in materia di titolarità giuridica del bene su cui l'imposta viene applicata. Per questo si distingue soprattutto dalle altre imposte indirette, in particolare da quella sul valore aggiunto.

Se di regola la soggettività si rapporta al potere impositivo, riconducibile alla titolarità del credito, in campo doganale, invece, la soggettività risulta essere svincolata dal potere impositivo e soprattutto dalla disponibilità funzionale teoricamente facente capo all'amministrazione.

In materia di obbligazione doganale, si nota quindi una sorta di esercizio diretto di imposizione che tuttavia non trova un conforto univoco nella disciplina nazionale. Al contrario, la legislazione dell'Unione Europea elabora non solo un modello, ma una vera e propria disciplina che incide anche su aspetti concreti come l'individuazione dei soggetti. L'interesse impositivo quindi prevale sulla coerenza della struttura obbligatoria. Siamo pertanto in presenza del frutto di una scelta

esogena, non elaborata a livello nazionale, che pone conseguenze valutabili in termini di coerenza di sistema.

Si pone poi la necessità di analizzare il rapporto esistente tra l'eventuale momento traslativo di un diritto e il presupposto tributario. A tal fine, si verificheranno sia la disciplina dell'Unione Europea che quella nazionale, per esaminare le differenze e per registrare l'emersione di eventuali punti di attrito.

In seguito alla descrizione del soggetto attivo in Belgio ed in Italia, si analizzeranno, da un lato, i diversi momenti dell'attraversamento della merce della frontiera dell'Unione Europea, dall'altro, il momento traslativo della proprietà tra acquirente e venditore, nell'ipotesi di una transazione internazionale posta a base della dichiarazione doganale.

In linea di principio il momento traslativo dovrebbe essere la base per una chiara individuazione del soggetto passivo di imposta. Appare tuttavia doveroso interrogarsi se il fine ultimo della presenza di una pluralità di soggetti passivi sia una scelta coerente con la struttura del tributo o piuttosto una conseguenza funzionale volta alla semplificazione dell'applicazione impositiva. La semplificazione si pone infatti in un'ottica di moltiplicazione di soggetti passivi ugualmente obbligati al debito d'imposta, i cui rapporti interni non sono di interesse per il soggetto attivo. Discutibile appare peraltro la conclusione che la normativa dell'Unione Europea abbia previsto e condiviso questa scelta. Al contrario, sembra probabile che si tratti della conseguenza di un influsso delle tradizioni giuridiche nazionali che non lasciano spazio all'indagine di un unico o

principale soggetto passivo, per consentirne al contrario una proliferazione a tutela delle ragioni della riscossione.

A fronte di tale supposta semplicità sul piano pratico, tuttavia, la conformità del diritto dell'Unione Europea a quello nazionale può porre alcune incertezze. Appare perciò necessaria, anche in questo caso, l'identificazione dei soggetti passivi sulla base di entrambe le regolamentazioni.

Il soggetto attivo in Belgio

In Belgio la dogana è stata a lungo considerata un'amministrazione esclusivamente fiscale in quanto è preposta all'incasso di diverse imposizioni o contributi che colpiscono le merci importate o esportate, nonché dell'esecuzione dei relativi controlli¹⁰². Il conferimento agli uffici doganali dei carichi finanziari di competenza di altre amministrazioni è dovuto a ragioni di economicità, volte a

102 I prelevamenti agricoli, successivamente sostituiti dai diritti di dogana, non erano stati percepiti dall'Amministrazione delle dogane e acise ma dall'ufficio centrale di contingenti e licenze.

Con effetto dal primo gennaio 1994, tale l'Ufficio ha perduto le proprie competenze nel quadro della politica agricola dell'Unione Europea in favore della dogana, che è attualmente la sola istituzione competente per la riscossione e contabilizzazione delle imposizioni istituite nel quadro della politica agricola dell'Unione Europea. Dal primo luglio 1995, inoltre, in seguito all'entrata in vigore degli accordi dell'Uruguay Round, i prelevamenti agricoli sono stati rimpiazzati, in via di principio dai diritti di dogana Reg. CEE n. 3290/94 del Consiglio, del 22 dicembre 1994.

diminuire i costi di carico finanziari, riunendo in un solo atto l'atto d'imposizione¹⁰³.

L'Amministrazione delle dogane e accise percepisce:

- i diritti di dogana compresi i diritti antidumping e i diritti compensatori;
- i diritti di accisa e di imposizione assimilate alle accise;
- la tassa sul valore aggiunto dovuta all'importazione;
- la tassa d'apertura per la vendita al minuto delle bevande fermentate¹⁰⁴;
- la tassa di licenza sulla vendita al minuto delle bevande fermentate¹⁰⁵.

La concessione delle restituzioni agricole (ad esempio le restituzioni all'esportazione previste nel quadro della politica agricola comune) in Belgio viene effettuata dal Bureau d'Intervention et de Restitution belge (BIRB)¹⁰⁶.

L'amministrazione centrale è divisa in ispettorati generali ciascuno diretto da un ispettore. Per quanto concerne i servizi esterni, il Belgio è diviso in direzioni

¹⁰³ In tal senso H. PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 36 ss.

¹⁰⁴ In Belgio, A.R. 3 aprile 1953 coordinante le disposizioni legali in materia di vendita al minuto di bevande fermentate, M.B., 4 aprile 1953.

¹⁰⁵ Legge belga del 28 dicembre 1983 sulla vendita al minuto di bevande spiritose e sulla tassa di licenza, M.B. 30 dicembre 1983.

¹⁰⁶ In Belgio A.R. del 3 febbraio 1995 che coordina la legge del 10 novembre 1967 concernente la creazione del Bureau d'intervention et de restitution; A.R. del 4 agosto 1996, che fissa le regole di funzionamento del Bureau d'intervention et de restitution belge, M.B., 17 settembre 1996. A questo organismo è ugualmente conferita l'emissione dei certificati di importazione, di esportazione e di prefinanziamento.

generali. Ogni direzione generale è diretta da un direttore; è poi divisa in ispettorati regionali.

Il soggetto attivo in Italia

In Italia, l'Agenzia delle Dogane, disciplinata dal D.Lgs 300/1999¹⁰⁷ con cui si è realizzata una riarticolazione del tradizionale modello ministeriale¹⁰⁸ è titolare dell'obbligo doganale.

L'agenzia, secondo parte della dottrina avrebbe natura bivalente: simile agli enti strumentali, quando svolgono funzioni tecniche ed agli enti organi quando svolgono funzioni d'ordine¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Articoli 10, 57, 61 e 74.

¹⁰⁸ L'Agenzia delle Dogane è investita di una serie di funzioni eterogenee, incentrate principalmente nella gestione in forma autoritativa dei rapporti tributari, pur accompagnata dalla presenza di funzioni di tipo tecnico-operative che possono essere gestite in forma imprenditoriale. Le Agenzie fiscali hanno autonomia statutaria, sono persone giuridiche di diritto pubblico e i rapporti con il Ministero dell'Economia e delle Finanze vengono regolati tramite una convenzione.

La collocazione di tali strutture, tuttavia, non si può situare in una posizione di terzietà rispetto all'esecutivo, come avviene per esempio per le autorità amministrative indipendenti, poiché sono titolari di una forma di autonomia che non si collega a funzioni tutorie o di garanzia quanto piuttosto alla natura tecnica dei compiti svolti. Pareri 17 e 21 del 12 febbraio 2001 del Consiglio di Stato.

¹⁰⁹ Con riguardo alle Università statali, cfr. Corte dei Conti, sez. cont., 15 giugno 1989, n. 2138 e 26 gennaio 1989, n. 2076; sez. I, 10 febbraio 1978; nonché Consiglio di Stato, parere sezioni, II, III n. 1316 del 6 novembre 1991. Tesi sostenuta inoltre da G. TABET, *Spunti critici sulla natura delle agenzie fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, Rassegna Tributaria n.3 di maggio-giugno 2002, pag. 817. In proposito vengono citati il Regolamento

Secondo altra parte della dottrina¹¹⁰, invece, le agenzie sarebbero riconducibile ad un nuovo istituto giuridico: l'agenzia/ente pubblico. Si tratterebbe di *organismi* di diritto pubblico, per le difficoltà che sussistono nel far rientrare questi enti tra le amministrazioni dello stato o tra gli enti pubblici economici. Le agenzie fiscali dovrebbero quindi considerarsi come uffici dell'organizzazione del governo dotati di personalità giuridica e di autonomia organizzatoria, costituiti per l'esercizio di funzioni amministrative, sotto la direzione del ministero dell'Economia e delle Finanze. Le agenzie fiscali si distinguerebbero nel panorama giuridico italiano dagli altri enti per la notevole distinzione tra politica e amministrazione, in quanto i rapporti tra governo e agenzie sono disciplinate da un atto negoziale quale la convenzione.

Il soggetto passivo: la disciplina del Codice Doganale Comunitario

L'imposta doganale non colpisce i beni nella loro posizione statica, ma nella destinazione al consumo. La normativa dell'Unione Europea non prescrive che le

dell'interpello, D.M. 26 aprile 2001 n. 209 ove le Agenzie sono considerate parti integranti dell'Amministrazione finanziaria; il DPR 435 del 7 dicembre 2001 che introduce il Regolamento recante modifiche al DPR 322/1998 nonché disposizioni per la semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti tributari, che usa le espressioni Amministrazione finanziaria e Agenzia in modo del tutto promiscuo ed indistinto; il fatto che l'Agenzia è titolare della legittimazione passiva nei processi di fronte alle Commissioni Tributarie; la titolarità di potere di normazione secondaria, di attività interpretativa e di natura provvedimento ad efficacia generale, il potere di indirizzo e controllo e di alta vigilanza che il Ministero esercita sulle agenzie (art. 56 e 60 DPR 300/1999).

¹¹⁰ A questo proposito, CASINI, *Le agenzie amministrative*, Riv. Trim. dir. pubbl. 2003, 2, 393.

merci sottoposte a tributo abbiano necessariamente un rapporto giuridico con il soggetto passivo che ne ha determinato il movimento da una parte all'altra della frontiera. Tale aspetto, come vedremo, costituisce al contrario una prescrizione della normativa nazionale. Si pone pertanto la necessità, da un lato, di rapportare le due discipline e dall'altro lato di chiarire se tale rapporto giuridico debba sussistere anche nei confronti dello spedizioniere doganale.

Il fine ultimo della presenza di una pluralità di soggetti passivi deve essere letta come una conseguenza funzionale volta alla semplificazione dell'applicazione impositiva. La semplificazione si pone infatti in un'ottica di moltiplicazione di soggetti passivi ugualmente obbligati al debito d'imposta, i cui rapporti interni non sono di interesse per il soggetto attivo.

In corrispondenza ad ogni evoluzione della normativa dell'Unione Europea, le persone debtrici dell'obbligazione doganale sono state determinate con un grado maggiormente elevato di armonizzazione.

In passato una direttiva¹¹¹ sanciva l'obbligo per gli stati membri di stabilire norme comuni per la determinazione del momento in cui sorge l'obbligazione doganale, allo scopo di assicurare un'applicazione uniforme delle disposizioni del diritto dell'Unione Europea vigenti all'importazione e all'esportazione¹¹². Non erano

¹¹¹ Direttiva del Consiglio 25 giugno 1979, 79/623/CEE, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative riguardanti l'obbligazione doganale (GU L 179, pag. 31).

¹¹² Seconda frase del quinto 'considerando' della Direttiva 79/623/CEE, cit.

ancora previste, tuttavia, regole precise relative alla determinazione della persona tenuta al pagamento dell'obbligazione doganale¹¹³.

Tale direttiva è stata successivamente sostituita da regolamenti¹¹⁴. Le precedenti disposizioni¹¹⁵ prevedevano che le persone tenute all'adempimento dell'obbligazione doganale in caso di introduzione irregolare della merce fossero coloro che le avessero introdotte e, conformemente alle disposizioni vigenti negli Stati membri, a titolo solidale le persone che avessero agito in concorso, nonché coloro che avessero acquistato o detenuto la merce e qualsiasi altra persona la cui responsabilità fosse coinvolta per tale introduzione.

¹¹³ Solo l'art. 1, n. 2, lett. a), disponeva cosa occorresse intendere per obbligazione doganale: «l'obbligo di una persona fisica o giuridica di corrispondere l'importo dei dazi [all'importazione o all'esportazione]».

¹¹⁴ Il regolamento (CEE) del Consiglio 13 luglio 1987, n. 2144, riguardante l'obbligazione doganale (GU L 201, pag. 15), e il regolamento (CEE) del Consiglio 18 aprile 1988, n. 1031, concernente la determinazione delle persone tenute all'adempimento di una obbligazione doganale (GU L 102, pag. 5).

Il regolamento n. 2144/87 precisava, al suo secondo 'considerando', che «le norme riguardanti la nascita dell'obbligazione doganale, la determinazione del suo importo e della sua esigibilità nonché la sua estinzione sono così importanti per il buon funzionamento dell'unione doganale che occorre garantirne la corretta e uniforme applicazione nella Unione Europea » e che «occorre a tal uopo sostituire le disposizioni dell'attuale direttiva 79/623/CEE mediante un regolamento», che consenta ai «privati cittadini [di trarne] una più ampia sicurezza giuridica».

Il regolamento n. 1031/88, prevedeva, al suo quinto 'considerando' che, «nel caso di un'obbligazione doganale derivante dall'introduzione irregolare di una merce nel territorio doganale della Comunità (...), occorre ritenere come tenute all'adempimento di detta obbligazione la persona autrice dell'atto che ha comportato l'insorgere della obbligazione doganale e qualsiasi altra persona la cui responsabilità è ugualmente coinvolta, conformemente alle disposizioni vigenti negli Stati membri, a causa di tale atto».

¹¹⁵ Art. 3 del regolamento n. 1031/88.

Il Codice Doganale Comunitario si limita a disporre che il debitore dell'obbligazione doganale risultante dall'accettazione da parte dell'autorità competente di una dichiarazione in dogana di immissione in libera pratica o di ammissione temporanea in esonero parziale dei diritti all'importazione sia il dichiarante (CDC, art. 201, § 3).

In caso di rappresentanza indiretta (CDC, art. 5) è debitore anche il soggetto per il quale è presentata la dichiarazione doganale. Qualora siano presenti più debitori per un medesimo debito doganale si applica il principio di solidarietà dei soggetti debitori dell'obbligazione solidale¹¹⁶.

Soggetto passivo, dunque, è colui che, presenta la dichiarazione e imprime alla merce una destinazione doganale idonea a realizzare il presupposto del prelievo, sia curando direttamente le operazioni doganali, sia avvalendosi dell'opera di un rappresentante diretto¹¹⁷. In questo modo, il soggetto passivo, si assume la

¹¹⁶ Qualora una dichiarazione in dogana sia stabilita sulla base di dati che conducono a quelli che sono i diritti regolarmente dovuti, i quali non sono stati correttamente rappresentati, i soggetti che hanno fornito questi dati, necessari ai fini della dichiarazione, avendo avuto o dovendo avere ragionevolmente conoscenza che i dati forniti non fossero corretti, potevano essere ugualmente considerati debitori conformemente alle disposizioni nazionali. In tal senso, l'art. 213 del CDC. In questo modo è possibile disporre del massimo di debitori possibili, in un rapporto in cui ciascuno è tenuto per l'intero ammontare del debito doganale esistente. La successiva ripartizione dell'importo riscosso dall'autorità doganale tra i condebitori segue il principi generali dell'obbligazione solidale, dipendendo dalle loro relazioni interne e non rilevando per l'autorità doganale.

¹¹⁷ In tal senso, tra gli altri, F. RAPISARDA, *L'obbligazione doganale sorta a seguito dell'illecita introduzione di merce nel territorio della comunità: i diversi profili giuridici, la normativa e la giurisprudenza comunitaria*, in Impresa c.i. n. 6 del 30 giugno 2006, pag. 938 ss.

responsabilità delle disposizioni che intende dare alla merce, e ne è dunque vincolato alla realizzazione.

Coerente con le premesse teoriche da cui muove il legislatore dell'Unione Europea nel regolare il profilo soggettivo dell'obbligazione doganale, si rivela, altresì, il precetto (art. 201, p. 3 CDC) che nell'ipotesi di rappresentanza indiretta individua il «debitore» nel dichiarante, avendo questi agito in nome proprio. Solo a questo soggetto è riconducibile la volontà della dichiarazione. Il Cdc, poi, definisce «parimenti debitrice» la persona per conto della quale la dichiarazione è stata presentata, cui viene comunemente assegnato il ruolo di obbligato in solido¹¹⁸.

Nell'ipotesi di immissione in libera pratica la normativa dell'Unione Europea individua il soggetto gravato dall'obbligazione doganale nel «dichiarante», vale a dire nella persona che sottoscrive la dichiarazione a nome proprio, ovvero nella persona in nome della quale la dichiarazione viene presentata¹¹⁹. La legittimazione alla presentazione di tale atto, a sua volta, risulta dalla norma ricollegata non alla titolarità di una posizione giuridica sulla merce, quanto piuttosto all'esistenza di una situazione meramente fattuale, essendo sufficiente la mera detenzione della

¹¹⁸ In assenza di una qualificazione normativa della responsabilità del rappresentante indiretto, l'impostazione prevalente, che ha trovato seguito anche nella prassi ministeriale, identifica nel rappresentante indiretto-dichiarante l'obbligato principale, riconducendo l'obbligazione del rappresentato agli schemi della coobbligazione solidale dipendente (in tal senso FANTOZZI, *I dazi doganali* in *Diritto tributario*, III ed., Torino, 2003, p. 1079; PADOVANI (i.6), p. 290; PEIROLO (v.2), p.2792). Diversamente, altra parte della dottrina individua nel rappresentante indiretto una figura di responsabile d'imposta (M. TRIVELLIN (v.1), p.576).

¹¹⁹ In tal senso, l'art. 201, p. 3 e art. 4, p. 18 del CDC.

merce stessa e dei documenti richiesti per l'applicazione delle disposizioni doganali¹²⁰.

L'originalità dell'obbligazione doganale può essere dunque vista in questo legame tra presupposto di fatto e responsabilità tributaria a fronte dei vincoli posti dalla normativa dell'Unione Europea. Il rapporto tra soggetto passivo e l'amministrazione finanziaria nazionale normalmente nasce in una fase antecedente alla costituzione dell'obbligazione doganale, intesa come obbligo di pagare i diritti doganali. Esistono, infatti, una serie di doveri, a carico del soggetto passivo, ovvero del detentore delle merci, antecedenti alla nascita dell'obbligazione doganale per le merci immesse in libera pratica. Ad esempio, dalla presentazione della merce sorge l'obbligo di presentare la dichiarazione e di chiederne la registrazione, da tale richiesta l'obbligo dell'ufficio di accettare la dichiarazione e di verificare eventualmente la liquidazione, dalla liquidazione l'obbligo di pagare la somma risultante.

Si pone quindi il problema di verificare se il presupposto delle imposte doganali venga effettivamente realizzato, come sostenuto dalla dottrina tradizionale da due principali elementi: la situazione meramente fattuale dell'attraversamento della merce della linea doganale e la destinazione al consumo dei beni stessi, all'interno

¹²⁰ Ai sensi dell'art. 64 del CDC la dichiarazione in dogana può essere effettuata da chiunque sia in grado di presentare o di far presentare al servizio doganale competente la relativa merce e tutti i documenti la cui presentazione sia necessaria per consentire l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale la merce è dichiarata.

o all'esterno, del territorio doganale dell'Unione Europea¹²¹. Tale quesito si pone in quanto il diritto dell'Unione Europea valorizza piuttosto la disponibilità della merce in capo al soggetto passivo.

Le tradizioni giuridiche nazionali appaiono divergenti. Il diritto nazionale italiano, infatti, ha tradizionalmente oscillato tra il conferimento di una rilevanza giuridica al momento dell'effettiva entrata della merce nel territorio doganale (Legge Doganale del 1940) e quella al momento volitivo costituito dalla destinazione impressa dal dichiarante alla merce (Testo Unico della Legge Doganale, TULD, D.P.R. n. 43/1973). Il diritto nazionale belga, infine, rinvia direttamente alla normativa dell'Unione Europea.

Sulla base del diritto dell'Unione Europea sembra inevitabile optare in modo chiaro per una riconferma dell'impostazione che esalta l'effettiva entrata delle merci sulla scorta della possibilità di ribadire una valorizzazione della disponibilità della merce, a prescindere dall'esplicitazione della volontà da parte del soggetto passivo.

Si osserva nuovamente una divergenza tra il modello del diritto dell'Unione Europea e tradizioni giuridiche nazionali. La legislazione europea, infatti, vanifica (o quantomeno si pone in forte attrito) con il tentativo di dare una rilevanza giuridica al momento volitivo del soggetto per, al contrario, ancorare – in un'ottica di semplificazione – l'individuazione giuridica ad una prospettiva di materialità.

¹²¹ Sul punto la dottrina appare concorde. Si veda per il Belgio ad esempio H. Prah, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 27ss.

Il soggetto passivo e l'obbligo di presentare la merce in dogana

In base al Codice doganale emerge in maniera evidente che tutte le merci introdotte nel territorio doganale della Unione Europea devono essere presentate in dogana¹²². Tale obbligo permane anche se le merci siano state occultate nel veicolo in cui sono trasportate. Le persone che hanno il controllo del veicolo al momento dell'introduzione delle merci nel territorio dell'Unione Europea sono tenute a dichiararle. Si tratta, in particolare, del conducente, cioè di colui che è alla guida e, se presente nel veicolo, il suo secondo conducente o sostituto. L'obbligo di dichiarazione che incombe sui conducenti grava anche sulle altre persone presenti nel veicolo qualora si accerti in capo alla stessa una responsabilità nell'introduzione delle merci¹²³.

L'obbligo di presentazione persiste anche qualora le merci siano state occultate nel veicolo a loro insaputa.

Lo spedizioniere doganale, premessa

Relativamente alle modalità di applicazione dell'obbligazione doganale lo spedizioniere svolge un ruolo strumentale, le cui caratteristiche peculiari meritano attenzione. Pur non essendo soggetto passivo, infatti, sopporta una responsabilità

¹²² C.G.C.E., 4 marzo 2004, *Hauptzollamt Hamburg-Stadt e Kazimieras Viluckas*, procedimenti riuniti C-238/02 e C-246/02, (C-238/02), Ricardas Jonusas (C-246/02), p. 22-23.

¹²³ C.G.C.E., 4 marzo 2004, cit. cause riunite C-238/02 e C-246/02, p. 24.

tributaria. Se da un lato è abilitato alla presentazione della dichiarazione, al tempo stesso, il suo grado di autonomia può variare a seconda che l'attività di rappresentanza nello svolgimento delle operazioni doganali sia diretta o indiretta.

La fonte provvede ancora una volta a moltiplicare i soggetti passivi, ma senza un rispetto diretto del presupposto. La normativa dell'Unione Europea non garantisce infatti una coincidenza tra il soggetto titolare degli obblighi quali quelli preliminari e dichiarativi in primo luogo, e del rapporto obbligatorio in secondo luogo e i soggetti responsabili dell'adempimento. Lo spedizioniere - e potenzialmente rappresentante - ad esempio è un soggetto estraneo al rapporto con il bene.

La rappresentanza, inoltre, consiste in un momento di attrito aperto dall'ordinamento dell'Unione Europea nei confronti degli ordinamenti nazionali, così come il *disaccoppiamento* tra soggettività e responsabilità tributaria.

Lo spedizioniere doganale, in questo contesto, non potrebbe essere considerato responsabile per l'adempimento, in quanto estraneo al rapporto con il bene. Se così fosse, inoltre, sarebbe necessario interrogarsi sulla legittimità del tributo rispetto al principio costituzionale della capacità contributiva.

La normativa dell'Unione Europea dunque, semplifica e schematizza una distinzione tra soggetti passivi, soggetti responsabili e soggetti potenzialmente passivi in quanto coinvolti in un caso di non applicazione della normativa dell'Unione Europea (violazione).

La fonte (il diritto dell'Unione Europea) disegna la struttura dell'obbligazione doganale, mentre l'applicazione dell'imposizione rimane tuttavia prerogativa degli Stati Membri.

La presenza di una normativa differente dalla normativa nazionale impone di verificarne la coerenza a livello di sistema. L'esistenza di un diritto dell'Unione Europea direttamente applicabile persegue, infatti, una pluralità di interessi che a volte possono non coincidere con quelli nazionali. Questo è il caso, ad esempio per la coerenza del sistema, per l'interesse finanziario o il presupposto di fatto.

Certe scelte imposte dalla normativa dell'Unione Europea finiscono per comprimere profondamente le scelte nazionali. La coerenza tributaria risulta ridimensionata da questa dialettica e da quanto imposto da una scelta del diritto dell'Unione Europea, esterna ad una logica di sistema.

La presenza di una pluralità di soggetti passivi può essere perciò considerata come una scelta normativa che trascende la struttura del tributo per rapportarsi funzionalmente alla semplificazione dell'applicazione impositiva. La semplificazione si conferma così in un contesto di moltiplicazione di soggetti passivi ugualmente obbligati al debito d'imposta e finalizzata alla dilatazione delle possibilità di pagamento dell'obbligazione tributaria.

Lo spedizioniere doganale tra disciplina dell'Unione Europea e tradizioni nazionali

L'art.5, punto 4 del CDC¹²⁴ dispone che il rappresentante debba dichiarare di agire per la persona rappresentata, precisando se si tratti di una rappresentanza diretta o indiretta. La persona che non dichiara di agire a nome o per conto di un terzo o che dichiara di agire a nome o per conto di un terzo senza disporre del potere di rappresentanza è considerata agire a suo nome e per proprio conto. L'autorità doganale, inoltre, può ottenere da chiunque dichiara di agire in nome o per conto di un'altra persona la prova del suo potere di rappresentanza.

Il tema centrale dell'individuazione della responsabilità dell'obbligazione doganale sorta a seguito dell'introduzione illecita di merce, investe la possibilità di riconoscere quale solidalmente obbligato¹²⁵, lo spedizioniere doganale, che abbia curato le pratiche doganali afferenti alla merce introdotta irregolarmente, anche qualora lo stesso non avesse partecipato materialmente a tale operazione¹²⁶. Il riferimento normativo è rappresentato in particolare, dalla definizione: "sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere" contenuta negli artt. 202 e 203 CDC¹²⁷.

Si pone poi il problema di definire se allo spedizioniere doganale sia richiesta una particolare forma di diligenza, tenuto conto del ruolo tecnico che è chiamato a svolgere. Questa problematica è legata al profilo giuridico dell'istituto della rappresentanza entro cui si può svolgere l'operato dello spedizioniere. Alla luce

¹²⁴ Si vedano gli articoli 11 e 12 del Nuovo Codice doganale Comunitario, Regolamento (CE) n. 450/2008.

¹²⁵ Ex art. 213 del CDC.

¹²⁶ Ad esempio, si tratta dei casi di merce vincolata a T1 non presentata alla Dogana di destino; a dichiarazioni doganali d'importazione compilate per merce rivelatasi essere, in realtà, tabacchi lavorati esteri.

¹²⁷ Si veda l'articolo 46 del Nuovo Codice doganale Comunitario, Regolamento (CE) n. 450/2008.

del Codice Doganale Comunitario, è possibile escludere una responsabilità oggettiva nell'obbligazione doganale per lo spedizioniere, che abbia agito in nome e per conto del proprietario della merce importata irregolarmente¹²⁸.

Si possono inoltre ricordare due modifiche introdotte alla precedente versione del Codice Doganale Comunitario¹²⁹, secondo cui la responsabilità nell'obbligazione,

¹²⁸ A tale considerazione si giunge in virtù anche degli adeguamenti operati sulla normativa nazionale su tale argomento, che hanno determinato l'abrogazione dell'art. 41 del Tuld (che disponeva che lo spedizioniere fosse tenuto in via sussidiaria al pagamento dei maggiori diritti doganali in seguito a revisione o rettifica qualora il proprietario della merce fosse stato inutilmente escusso) ad opera dell'art. 28 della L. 8 maggio 1998, n. 146, e l'interpretazione autentica dell'art. 2, comma 1, del D.L. n. 746/1983, ad opera dell'art. 8, comma 3, della già citata L. n. 213/2000, relativamente all'esclusione della responsabilità, in via sussidiaria, dello spedizioniere doganale per importazioni effettuate con dichiarazioni d'intento falsamente attestanti il diritto all'esenzione dall'Iva da parte dell'importatore. In merito si veda Corte di Cass., Sez. tributaria, n. 2002 del 10 gennaio 2006 (depositata il 30 gennaio 2006) in banca dati "fisconline".

¹²⁹ La disposizione novellata di cui all'articolo 212 bis, ora articolo 53 del Nuovo Codice doganale Comunitario, Regolamento (CE) n. 450/2008, riconosce applicabile un trattamento tariffario favorevole o di una franchigia o esonero anche nel caso in cui in cui sorge un'obbligazione doganale a norma degli articoli da 202 a 205, 210 o 211, a condizione che il comportamento dell'interessato non implichi né manovra fraudolenta né negligenza manifesta e quest'ultimo fornisca la prova che sono soddisfatte le altre condizioni per l'applicazione del trattamento favorevole, della franchigia o dell'esonero.

Analogamente l'art. 220, paragrafo 2, lettera b), (si vedano ora gli articoli 70 e 82 del Nuovo Codice doganale Comunitario, Regolamento (CE) n. 450/2008) riguarda il caso in cui l'importo dei dazi legalmente dovuto non sia stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in Dogana. Quando la posizione preferenziale di una merce sia stabilita in base ad un sistema di cooperazione amministrativa che coinvolge le autorità di un paese terzo, il rilascio da parte di queste ultime di un certificato, ove esso si riveli inesatto, costituisce, ai sensi del primo comma, un errore che non poteva ragionevolmente essere scoperto. Il rilascio di un certificato inesatto non

per tali fattispecie, dipende dall'aver agito o meno in buona fede, che deve essere comunque provata dall'importatore¹³⁰.

Le discipline nazionali belga e italiana non si discostano dai principi del diritto dell'Unione Europea, ma prevedono norme di dettaglio che confermano il ruolo strumentale svolto dallo spedizioniere doganale.

Sulla base dell'articolo 135 della Loi générale sur les douanes et accises (LGDA), lo spedizioniere doganale perseguito per frode, nonostante abbia seguito le istruzioni del suo cliente ai fini della dichiarazione doganale, può presentare al direttore della dogana una richiesta di citazione davanti al *tribunal correctionnel* nei confronti del suo cliente.

costituisce tuttavia un errore in tal senso se il certificato si basa su una situazione fattuale inesatta riferita dall'esportatore, salvo che sia evidente che le autorità che hanno rilasciato il certificato erano informate o avrebbero ragionevolmente dovuto essere informate che le merci non avevano diritto al regime preferenziale. La buona fede del debitore può essere invocata qualora questi possa dimostrare che, per la durata delle operazioni commerciali in questione, ha agito con diligenza per assicurarsi che sono state rispettate tutte le condizioni per il trattamento preferenziale. Il debitore non può tuttavia invocare la buona fede qualora la Commissione europea abbia pubblicato nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee un avviso in cui sono segnalati fondati dubbi circa la corretta applicazione del regime preferenziale da parte del paese beneficiario.

¹³⁰ In tal senso si è di recente espressa la Suprema Corte di Cassazione italiana, con sent. n. 5343 del 5 dicembre 2005 (depositata il 10 marzo 2006), che ha affermato che qualora delle merci vengano importate in regime di agevolazione doganale (nel caso di specie per la presunta provenienza da Paesi in via di sviluppo) sulla base di attestazioni di origine rivelatesi false, la mera falsità della documentazione non appare sufficiente a dimostrare la buona fede dell'importatore [che lo esenta da responsabilità per il pagamento dei dazi di confine ai sensi dell'art. 220 del Codice Doganale Comunitario novellato con Regolamento (CE) n. 2700/2000] spettando all'importatore provare di avere agito "con diligenza per assicurare il rispetto di tutte le condizioni per il trattamento preferenziale".

La nozione di frode di cui all'articolo 135 LGDA designa esclusivamente la frode relativa alla dichiarazione.¹³¹ Una volta che questa è stabilita a carico del cliente, il giudice poi può estromettere lo spedizioniere dal giudizio. Questa disposizione è valida anche per le persone fisiche che sono imputate in qualità di responsabili penali della persona giuridica¹³².

La normativa belga ribadisce pertanto che lo spedizioniere doganale è tenuto civilisticamente al pagamento dei diritti doganali ed è responsabile dal punto di vista tributario.

Conclusioni analoghe si rintracciano sulla base di un'analisi della disciplina nazionale italiana in materia sanzionatoria.

L'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 472/97, prevede una responsabilità solidale della persona fisica o dell'ente sprovvisto di personalità giuridica nell'interesse dei quali abbia agito il trasgressore, normalmente coincidente in ambito doganale, con lo spedizioniere. L'ampiezza della previsione della norma, infatti, ne estende l'applicazione a qualunque rapporto negoziale, istituzionale, legale, organico o di fatto che intercorra tra il trasgressore e le persone o l'ente nel cui interesse abbia agito.

¹³¹ Cass, 5 novembre 2002, n. P.02.0013.

¹³² Tale norma non può esser invocata dallo spedizioniere doganale in materia di responsabilità risultante dall'articolo 257 della LGDA, in relazione all'obbligo di rappresentanza o di appuramento all'ufficio di consegna dei documenti di dogana risultanti unicamente dalla dichiarazione. Cass 15 giugno 1999, n. P.86.0593. N.; Cass., 16 aprile 2002, n. P.01.0156.N

D'altra parte, ai sensi dell'art. 7 D.L. 269/2003, qualora lo spedizioniere agisca in qualità di rappresentante diretto di un ente provvisto di personalità giuridica, le sanzioni sono riferibili solo all'ente. L'obbligazione solidale prevista dalla legge non ha natura affittiva sanzionatoria, non potendo contraddire il principio di personalità, ma ha natura di obbligazione civile di misura pari alla sanzione irrogata all'autore dell'illecito.

Il soggetto passivo: il ruolo del datore di lavoro

Il legislatore dell'Unione Europea ha distinto le ipotesi menzionate al primo trattino dell'art. 202, n. 3 CDC, da quelle enunciate al secondo e al terzo.

Ai sensi del primo trattino, anche il datore di lavoro può essere considerato il soggetto che ha proceduto all'irregolare introduzione delle merci, divenendo così debitore dell'obbligazione doganale, da solo ovvero in solido con il suo dipendente. Nelle ipotesi di cui al secondo ed al terzo trattino, il datore di lavoro invece si limita a *partecipare* a tale introduzione, e può essere considerato debitore in solido solo qualora siano soddisfatte talune condizioni soggettive. Dalla normativa dell'Unione Europea non si desume, dunque, che il datore di lavoro debba essere necessariamente e automaticamente condebitore dell'obbligazione doganale del suo dipendente.

L'art. 202, n. 3, del codice doganale non rende il datore di lavoro automaticamente condebitore dell'obbligazione doganale del dipendente che abbia introdotto

irregolarmente la merce¹³³. Il legislatore dell'Unione Europea, infatti, ha fissato in modo completo le condizioni per determinare le persone debentrici dell'obbligazione doganale. Sarebbero in contraddizione con tale intento e con il tenore letterale e l'oggetto dell'art. 202, n. 3, del codice doganale, le disposizioni di una legge nazionale che, disconoscendo le condizioni soggettive enunciate al secondo ed al terzo trattino di tale disposizione, operassero un'estensione automatica al datore di lavoro della qualifica di debitore del suo dipendente, senza accertare se il datore di lavoro abbia partecipato all'introduzione delle merci, in particolare sapendo o avendo dovuto, secondo ragione, sapere che tale introduzione era irregolare.

Qualora l'irregolare introduzione della merce non sia attribuibile al datore di lavoro, bensì dipenda da un atto del dipendente, il datore di lavoro può essere ugualmente debitore dell'obbligazione doganale se ha partecipato a tale introduzione¹³⁴. Tale situazione si può verificare, in particolare, se l'introduzione irregolare è stata effettuata con i mezzi o il personale della sua impresa, e se, d'altra parte, questi era a conoscenza o avesse dovuto, secondo ragione, sapere che tale operazione di introduzione era irregolare.

¹³³ C.G.C.E., *Spedition Ulustrans*, 23 settembre 2004, causa C-414/02, cit., in Racc.2004, p.I-8633, p. 31.

¹³⁴ Il datore di lavoro può essere condebitore di un'obbligazione doganale del suo dipendente, qualora quest'ultimo si sia comportato illecitamente in materia di obblighi doganali nell'esecuzione delle mansioni affidategli. In tal senso, C.G.C.E., 23 settembre 2004, *Spedition Ulustrans, Uluslararası Nakliyat ve Tic. A.Ş. İstanbul e Finanzlandesdirektion für Oberösterreich*, C-414/02, in Racc.2004, p.I-8633, p. 24-40.

Il soggetto passivo: l'operatore economico autorizzato

L'art. 5-bis del Codice doganale, articoli 13 e ss. del Nuovo Codice Doganale Comunitario (Reg. 485/2008) ha introdotto la previsione dello status di operatore economico autorizzato da attribuire agli operatori economici che soddisfino determinati requisiti comuni¹³⁵. Questo *status* comporta il beneficio di controlli più leggeri e l'accesso alle diverse procedure semplificate previste dalla normativa doganale ed è concesso da ciascuno Stato membro, ma deve essere riconosciuto anche dagli altri Stati dell'Unione¹³⁶, sebbene non possa conferire il diritto di beneficiare automaticamente negli altri stati membri delle semplificazioni previste dalla normativa doganale¹³⁷.

¹³⁵ Relativamente ai sistemi di controllo adottati, alla solvibilità finanziaria e alla comprovata osservanza della normativa doganale.

¹³⁶ L'idea di una certificazione per qualificare gli operatori ritenuti meritevoli, dotati di specifici requisiti, non ha una genesi che trovi giustificazione nel diritto dell'Unione Europea, essendo stato introdotto per la prima volta in un circuito doganale nazionale nel sistema di controllo statunitense. Con la denominazione di Customs TradePartnership Against Terrorism (C-Tpat) sulla scia della necessità di sicurezza sorta dopo gli attentati dell'11 settembre 2001. Dopo l'enorme tragedia l'autorità statunitense Cbp (Customs and Border Protection) ha sollecitato la comunità commerciale a giungere ad accordi tra la stessa amministrazione e gli operatori con finalità di sicurezza. Il sistema adottato negli Stati Uniti fonda la sua efficacia sulla nozione di *best practice*, ottimizzando l'impiego delle risorse dell'amministrazione, sollevando i funzionari da inutili controlli e al contempo semplificare i rapporti doganali per gli operatori in partnership. A tal fine gli operatori devono avere una serie di requisiti che devono essere soddisfatti dalle aziende che desiderano essere certificate.

¹³⁷ Questa nuova figura soggettiva consente alla normativa doganale di unificare in un'unica categoria tutti quegli operatori qualificati che, nell'ambito dei diversi regimi doganali, già potevano avvalersi in ragione della loro affidabilità delle procedure semplificate, per assoggettarli ad una disciplina comune. Si pensi allo spedite autorizzato e al destinatario autorizzato nel transito, legittimati a spedire o ricevere le merci omettendo la previa presentazione delle stesse in

Con la nozione di operatore economico autorizzato, in realtà non si ha un mutamento della soggettività passiva tributaria. Nell'ipotesi prevista dall'art. 5-bis del CDC il debitore dell'obbligazione doganale, infatti, viene identificato alla luce delle medesime condizioni altrimenti previste. Il presupposto dell'imposizione rimane identico, mentre dall'altra parte il *quantum* dell'imposizione, ovvero l'aliquota non subisce modifiche. L'elemento che giustifica lo status di operatore economico autorizzato è la presenza di un'affidabilità doganale che determina non una riduzione dell'imposta dovuta o una semplificazione delle modalità di calcolo, ma una riduzione dei controlli ai quali è normalmente sottoposta la dichiarazione.

La soggettività dell'obbligazione doganale

La legislazione dell'Unione Europea¹³⁸ ha precisato ulteriormente la portata delle disposizioni in vigore in materia di soggettività passiva dell'obbligazione doganale¹³⁹, disponendo che il debitore dell'obbligazione tributaria sia colui che ha introdotto irregolarmente la merce nel territorio doganale.

Dogana (art. 372 del DAC), ovvero all'esportatore autorizzato, cui era consentito di avvalersi della procedura di domiciliazione al fine di inviare direttamente a destino le merci senza espletare previamente le formalità doganali. In questi termini, F. CERIONI, *Un nuovo modello di accertamento doganale?*, L'Iva, n. 9/2006, pag. 19 ss.

¹³⁸ Art. 202, n. 3 CDC, che ha sostituito le disposizioni dei regolamenti n. 2144/87 e n. 1031/88, ora articolo 46 del Nuovo Codice Doganale Comunitario, Regolamento (CE) n. 450/2008.

¹³⁹ In tal senso C.G.C.E., sentenza del 23 settembre 2004, *Spedition Ulustrans*, causa C-414/02 cit., p. 37, in Racc.2004, p.I-8633.

La principale preoccupazione del legislatore dell'Unione Europea tuttavia appare non tanto la coerenza di tale disposizione con il presupposto dell'obbligazione doganale, quanto piuttosto l'esigenza di semplificare e di garantire la riscossione dell'obbligazione doganale. La necessità di una dichiarazione o del rispetto degli obblighi preliminari passa quindi in secondo piano. In questo contesto, la normativa dell'Unione Europea, semplifica e schematizza la distinzione tra soggetti passivi, soggetti responsabili e soggetti potenzialmente passivi in quanto coinvolti in un caso di non applicazione della normativa dell'Unione Europea (violazione).

Se la fonte dell'Unione Europea disegna la struttura dell'obbligazione doganale, l'applicazione dell'imposizione rimane tuttavia prerogativa degli Stati Membri. Emerge pertanto un ulteriore aspetto di originalità dell'obbligazione doganale, in quanto la disciplina esogena rispetto alla normativa nazionale deve essere analizzata per verificarne la compatibilità con la tradizione giuridica dello Stato Membro.

La coerenza tributaria risulta tuttavia ridimensionata da questa dialettica e da quanto imposto da una scelta del diritto dell'Unione Europea, dunque estranea al diritto nazionale, ma che, al tempo stesso, dovrebbe integrarsi a delle tradizioni giuridiche nazionali preesistenti.

Dal tenore letterale della legislazione europea¹⁴⁰ emerge che il legislatore dell'Unione Europea ha inteso definire in modo ampio le persone che possono

¹⁴⁰ Art. 202, n. 3, primo, secondo e terzo trattino CDC.

essere riconosciute debitrice dell'obbligazione doganale¹⁴¹, coerentemente alla norma che dispone la solidarietà tra i condebitori di una medesima obbligazione doganale¹⁴².

In base alla disciplina vigente¹⁴³ la posizione debitoria è ricondotta innanzitutto in capo alla persona che ha proceduto all'introduzione della merce¹⁴⁴. Tale disposizione può essere applicata in ogni caso al dipendente che svolge operazioni materiali di introduzione e al datore di lavoro che può essere considerato debitore della stessa obbligazione, se con i suoi atti è all'origine dell'irregolare introduzione della merce.

La normativa dell'Unione Europea¹⁴⁵ non distingue tra le persone fisiche o giuridiche. La qualifica di debitore, ai sensi di tale disposizione, è quindi subordinata alla condizione che tali persone abbiano partecipato all'introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che era irregolare. Una condizione del genere si basa su elementi di valutazione soggettiva tali da escludere, in certi casi, la qualifica di debitore¹⁴⁶.

¹⁴¹ Corte di Giustizia, sentenza del 23 settembre 2004, *Spedition Ulustrans, Uluslararası Nakliyat ve Tic. A.Ş. İstanbul e Finanzlandesdirektion für Oberösterreich*, causa C-414/02 p. 24. in Racc.2004, p.I-8633.

¹⁴² Art. 213 CDC.

¹⁴³ Art. 202 § 3 CDC.

¹⁴⁴ Art. 202, n. 3, primo trattino, CDC.

¹⁴⁵ Art. 202, n. 3, secondo trattino, CDC.

¹⁴⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 23 settembre 2004, C-414/02, *Spedition Ulustrans*, cit., p. 27, in Racc.2004, p.I-8633.

Sono debitori, infine,¹⁴⁷ quelle persone che, dopo l'irregolare introduzione della merce, cioè dopo l'operazione che ha fatto sorgere l'obbligazione doganale, abbiano acquisito o detenuto la merce sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere, al momento dell'acquisto, che si trattava di merce irregolarmente introdotta. L'estensione della nozione di debitore, in questo caso, è subordinata come in quello precedente, ad una condizione soggettiva.

Può dunque essere considerata debitrice dell'obbligazione qualunque persona che in ragione dei suoi atti sia all'origine dell'introduzione irregolare¹⁴⁸. Si tratta principalmente di colui che fornisce una comunicazione incompleta alla presentazione in dogana, a meno che non sia, sotto la direzione di qualcuno che si trovi a bordo dello stesso mezzo di trasporto. Ai sensi della normativa doganale¹⁴⁹ per le stesse merci può essere considerato debitore anche colui che materialmente ha introdotto irregolarmente le merci senza dichiararle¹⁵⁰.

La qualifica di debitore è quindi subordinata a condizioni che si basano su elementi di valutazione soggettiva, ossia che le persone fisiche o giuridiche

¹⁴⁷ Art. 202, n. 3, terzo trattino, CDC.

¹⁴⁸ Così, C.G.C.E., 23 settembre 2004, *Spedition Ulustrans*, causa C-414/02, p. 26 in Racc.2004, p.I-8633. Si veda a tale proposito anche F. RAPISARDA, *L'obbligazione doganale sorta a seguito dell'illecita introduzione di merce nel territorio della comunità: i diversi profili giuridici, la normativa e la giurisprudenza comunitaria*, in *Impresa* c.i. n. 6 del 30 giugno 2006, pag. 938 ss.

¹⁴⁹ Art. 202 n. 3 CDC.

¹⁵⁰ Art. 203 punto 3.

abbiano partecipato consapevolmente alle operazioni di introduzione irregolare delle merci o di acquisizione o detenzione di merci introdotte irregolarmente¹⁵¹.

Alla luce dell'analisi della disciplina in materia di soggetto passivo emerge nuovamente che il punto di riferimento normativo non è alle norme vigenti negli Stati membri. Al contrario, la normativa dell'Unione Europea regola direttamente l'estensione della qualità di debitore. Tali norme, tuttavia, non hanno avuto un effetto innovativo tale da produrre l'effetto di privare gli Stati membri di ogni competenza. Questi ultimi hanno la facoltà di adottare misure idonee a contribuire efficacemente alla realizzazione degli obiettivi della normativa doganale e alla riscossione dell'obbligazione doganale. Le norme così emanate possono precisare, nel rispetto degli obiettivi dell'Unione Europea e conformemente al principio di proporzionalità, le condizioni per l'applicazione delle disposizioni del diritto dell'Unione Europea¹⁵².

Ulteriori precisazioni in materia di soggettività dell'obbligazione doganale: il soggetto passivo e il ruolo della detenzione

¹⁵¹ Tali elementi consentono di escludere in taluni casi la qualifica di debitore. In tal senso, la sentenza Ulustans p. 27 e 28.

¹⁵² A proposito di una disposizione nazionale che maggiora i dazi doganali in caso di violazione della normativa doganale dell'Unione Europea, C.G.C.E., 16 ottobre 2003, *Hannl + Hofstetter Internationale Spedition GmbH e Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland*, causa C-91/02, in Racc. 2003, p.I-12077 punti 18-20.

Per quanto riguarda il debitore dell'obbligazione doganale, la normativa dell'Unione Europea si occupa espressamente dell'introduzione irregolare della merce nel territorio doganale¹⁵³.

Sulla base dell'art. 203 CDC, ora art. 46 1 lett. a), per merci soggette ai dazi all'importazione il debito doganale sorge sorge un'obbligazione doganale all'importazione in seguito all'inosservanza di uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non comunitarie nel territorio doganale, alla loro sottrazione alla vigilanza doganale o per la circolazione, la trasformazione, il magazzinaggio, l'ammissione temporanea o la rimozione di siffatte merci all'interno di tale territorio.

In questo caso, tuttavia, non sono debitori soltanto le persone che hanno sottratto la merce alla sorveglianza, ma anche coloro che hanno partecipato alla sottrazione (ad esempio, colui che ha posto in essere la violazione ed i suoi complici), nonché la persona che deve eseguire l'obbligazione relativa alla temporanea custodia di una merce idonea a generare diritti all'importazione o l'utilizzazione del regime doganale in cui è situata tale merce. Quest'ultimo soggetto¹⁵⁴ è ugualmente tenuto al pagamento dell'obbligazione doganale a titolo di solidarietà.

La detenzione in base alla disciplina dell'Unione Europea¹⁵⁵ è dunque il criterio decisivo per stabilire la persona a cui incombe l'obbligo di ripresentare le merci in

¹⁵³ Art. 203 § 3 CDC.

¹⁵⁴ Ad esempio il depositario che gestisce un deposito doganale ha la responsabilità di assicurare che le merci non siano sottratte alla sorveglianza doganale, art. 101 CDC.

¹⁵⁵ In particolare dalla formulazione stessa dell'art. 184 del regolamento di applicazione (DAC).

custodia temporanea, ad ogni richiesta dell'autorità doganale. Il detentore è quindi colui che ha la custodia di tali merci, mentre la persona che ha sottoscritto la dichiarazione sommaria non esercita più alcun controllo materiale sulle merci¹⁵⁶.

Il soggetto che deve adempiere gli obblighi derivanti dalla permanenza della merce in custodia temporanea può essere anche colui che, dopo lo scarico di tale merce la detenga per garantirne la rimozione o l'immagazzinamento¹⁵⁷.

La solidarietà del titolare di un regime doganale con colui che ha posto in essere la violazione e i suoi complici a prima vista potrebbe apparire discutibile. Tale soluzione, tuttavia, è inevitabile: il titolare del regime è responsabile in quanto debitore, al pari di colui che ha posto in essere la violazione. Dall'altra parte, invece, il creditore (l'amministrazione) non può recuperare il debito doganale che una sola volta.

Tale norma potrebbe porre in essere alcuni aspetti problematici negli ordinamenti nazionali, alla luce delle discipline nazionali in materia di obbligazione solidale¹⁵⁸.

¹⁵⁶ C.G.C.E., 15 settembre 2005, *United Antwerp Maritime Agencies NV contro Stato belga*, causa C-140/04, in Racc.2005,p.I-8245 p. 35.

¹⁵⁷ C.G.C.E., 15 settembre 2005, *United Antwerp Maritime Agencies NV contro Stato belga*, causa C-140/04, in Racc.2005,p.I-8245.

¹⁵⁸ Ad esempio l'art. 1201 del Codice civile belga prevede che l'obbligazione possa essere solidale qualora uno dei debitori sia differentemente obbligato rispetto agli altri al pagamento della medesima obbligazione. Una norma analoga è poi prevista dall'ordinamento giuridico italiano all'art. 1292 del Codice civile.

In primo luogo le aliquote Iva possono essere differenti nei diversi Stati Membri. Lo Stato Membro in cui una merce viene sequestrata può non coincidere con quello in cui l'infrazione viene constatata.

In tal caso una merce potrebbe entrare in libera pratica in un determinato momento in uno dei due Stati Membri per poi essere ceduta altrove nell'ambito del mercato dell'Unione Europea, con effetti diversi a livello di sanzioni. Normalmente queste sono infatti proporzionali all'evasione di Iva accertata, la cui aliquota sono tuttavia differenti in ambito UE. In altre parole, si deve rilevare che l'Iva da recuperare potrebbe essere di ammontare diverso nei due Stati Membri. La definizione dello Stato Membro competente e preposto al recupero dell'Iva (e della relativa sanzione) potrebbe dunque avere un peso rilevante.

Ulteriore problema che si potrebbe poi porre deriva da un'eventuale mancanza di coordinamento tra la disciplina Iva e quella delle dogane e accise e sulla determinazione delle relative sanzioni. Questa mancanza di coordinamento appare particolarmente evidente negli effetti pratici che potrebbe avere nell'ipotesi del regime doganale del transito.

In presenza di una cessione intracomunitaria di merce non appurata, il debitore e soggetto passivo ai fini Iva dovrebbe essere l'acquirente (per l'Italia si veda l'art. 41 del D.L. 331/1993), mentre ai fini doganali e di accisa si dovrebbe far riferimento al luogo (Stato Membro) in cui la violazione è stata commessa (art. 46 CDC).

Il possibile effetto finale potrebbe pertanto essere quello di una concorrenza fiscale tra gli Stati Membri al fine di riscuotere il credito fiscale, motivata sia dal coordinamento normativo delle differenti imposte indirette che gravano sulla merce, sia dalle differenti aliquote Iva e dalle relative sanzioni applicabili.

De jure condendo questa situazione dovrebbe essere risolta da una uniformazione delle aliquote Iva e dalle corrispondenti sanzioni applicabili per le merci importate e, più in generale, da una maggiore armonizzazione delle norme in materia di imposte indirette.

Aspetti di regolamentazione nazionale

Sulla base dell'analisi sin qui svolta, si è avuto modo di chiarire che la legislazione dell'Unione Europea collega la legittimazione alla presentazione della dichiarazione all'esistenza di un fatto, essendo sufficiente la mera detenzione della merce stessa e dei documenti richiesti per l'applicazione delle disposizioni doganali.

Si deve pertanto sottolineare la sostanziale assenza di una relazione giuridica tra il soggetto passivo rispetto al presupposto tributario individuabile sulla base della disciplina comunitaria. Il riferimento alla titolarità di una posizione giuridica sulla merce, pertanto, non viene preso in considerazione in modo primario.

La normativa dell'Unione Europea non appare perfettamente coerente rispetto all'individuazione dei soggetti passivi, ma esprime non tanto un modello, quanto

piuttosto una vera e propria disciplina, che tuttavia non abroga i preesistenti principi o previsioni nazionali. La legislazione europea semplifica e schematizza una distinzione tra soggetti passivi e soggetti responsabili, rispetto alla quale viene disegnata la struttura dell'obbligazione doganale, mentre l'applicazione dell'imposizione rimane comunque prerogativa degli Stati Membri.

In questo contesto, l'esito dell'individuazione dei soggetti passivi, sulla base del Tuir italiano, D.P.R. 43/1973, art. 38, invece, appare differente rispetto alle previsioni del diritto dell'Unione Europea. Tale norma dispone che *“al pagamento dell'imposta doganale sono obbligati il proprietario della merce, a norma dell'art. 56, e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata od esportata”*.

Su tale base, si era affermata la presenza di alcuni caratteri di realtà caratterizzanti l'imposta doganale, pur a fronte di certe caratteristiche personali. Il debito, infatti, viene sempre assolto da un soggetto, mentre l'obbligazione doganale è un rapporto tra soggetti, non tra persone e cose¹⁵⁹.

Appare possibile domandarsi se il soggetto passivo nell'imposta doganale sia in realtà costituito non dalla persona, ma dalla cosa (bene) che nella fase

¹⁵⁹ Se il proprietario abbandona la merce, per non sottostare al tributo, perde comunque i diritti sulla merce. Dall'altra parte se la merce è venduta per soddisfare con il suo valore l'imposta, questa in realtà è pagata dal nuovo proprietario (acquirente). Se, invece, la merce non può essere venduta ad un prezzo corrispondente ai diritti di confine, e deve essere distrutta o riesportata, l'imposta non è dovuta. In tal senso, M. Di Lorenzo, Corso di diritto doganale, Milano, 1947.

precostituiva dell'obbligazione doganale¹⁶⁰, pur abbandonata dal suo proprietario, deve tuttavia assolvere i diritti dovuti per la sua importazione.

L'individuazione del proprietario può essere particolarmente complicata. Ad esempio, il titolo di proprietà può essere oggetto di contestazioni giudiziarie, alle quali non può, a nessun effetto, sostituirsi un accertamento amministrativo. Ai sensi della precedente disposizione in vigore della norma, successivamente sostituita dal presente Testo Unico¹⁶¹, si riteneva che il proprietario delle merci fosse colui che ha la semplice disponibilità delle merci: il mittente, il destinatario, colui per conto del quale avviene l'operazione doganale, o il possesso delle merci, che verrebbe tuttavia presunto, agli effetti doganali, quale proprietario di esse.

L'accertamento del soggetto passivo dell'obbligazione doganale viene concretamente effettuato prendendo come riferimento la polizza di carico per le merci arrivate per via marittima o aerea o più in generale i documenti di trasporto. Per le merci che attraversano il confine per vie ordinarie vige la presunzione per cui il possesso in buone fede vale titolo. Per quelle introdotte nei depositi doganali in temporanea custodia, soccorrono i precedenti documenti doganali, che devono essere emessi sulla base dei documenti di trasporto.

¹⁶⁰ Quando cioè non sia stata dichiarata per una qualsiasi dichiarazione doganale durante un determinato periodo di tempo dal suo arrivo. Per l'ordinamento italiano l'art. 95 del Tuld, al quale l'art. 99 rinvia, si riferisce ad un termine di quindici giorni dalla data della presentazione della dichiarazione sommaria per le merci arrivate per via diversa da quella marittima e di quarantacinque giorni per le merci arrivate per via di mare.

¹⁶¹ Articolo 5 della legge doganale del 25 settembre 1940 n. 1424, entrata in vigore il 22 gennaio 1941.

La disponibilità delle merci si esplica principalmente nell'averne il possesso o la detenzione. Entrambi, tuttavia, sulla base delle disposizioni nazionali, sono stati considerati dal legislatore titoli giuridici non idonei, evidentemente perchè troppo tenui, per poter costituire il perno dell'individuazione del soggetto passivo dell'imposta. La tenuità del vincolo deriva dal fatto che la merce può essere posseduta o detenuta da terzi a diverso titolo, *id est* di mandato, di locazione, di comodato, di deposito¹⁶².

Si pone pertanto in rilievo l'esigenza di uno sforzo interpretativo al fine di coordinare la legislazione nazionale con i principi del diritto dell'Unione Europea.

Conclusioni

La legislazione dell'Unione Europea, pur in presenza di un generale riferimento al dichiarante, semplifica una selezione di soggetti passivi ai quali deve essere ricondotta l'obbligazione doganale.

In linea generale, il proprietario delle merci è il soggetto che normalmente provvede a disporre l'ingresso delle merci all'interno del territorio della Unione Europea. Può tuttavia avvenire che il movimento delle merci e gli oneri relativi non siano posti in essere dal proprietario. In questo modo tuttavia non si esclude

¹⁶² Il mittente, è figura di prevalente rilievo nel contratto di trasporto, ad esempio, non è parte del rapporto doganale nell'operazione di importazione. Il destinatario, al termine del trasporto o durante il transito può ritenersi proprietario delle merci soltanto se si trova in possesso della polizza di carico o della lettera di vettura. Ad ogni modo, in tal caso, rimane obbligato non propriamente come destinatario, ma come effettivo proprietario delle merci.

che in definitiva, la figura centrale dell'operazione sia il proprietario, ancorché possa rimanere non definitivamente inciso dall'imposta¹⁶³.

Sulla base della legislazione dell'Unione Europea, poi l'individuazione dei soggetti che intervengono nelle diverse fasi del rapporto giuridico doganale, finalizzata all'immissione in libera pratica, acquista rilevanza in tutti quei casi in cui il rapporto giuridico non ha un esito fisiologico, ma si verifica un evento *contra legem*¹⁶⁴.

Ai fini della determinazione del soggetto passivo, dunque, il Codice Doganale Comunitario (CDC) si riferisce non soltanto al soggetto dichiarante, ma ad una complessa casistica, mentre il Testo Unico della Legge Doganale, D.P.R. 43/1973, TULD rinvia principalmente alla nozione giuridica di proprietario. In ultima analisi può essere individuato un attrito tra i due ordinamenti. La normativa dell'Unione Europea utilizza un concetto di rispondenza fattuale, mentre quella nazionale un dato giuridico. La legittimazione alla presentazione della dichiarazione viene ricollegata dalle norme del diritto dell'Unione Europea non alla titolarità di una posizione giuridica sulla merce, quanto piuttosto all'esistenza di un fatto, essendo sufficiente la mera detenzione della merce stessa e dei documenti richiesti per l'applicazione delle disposizioni doganali. Emerge quindi

¹⁶³ Si veda, ad esempio, F. RAPISARDA, *L'obbligazione doganale sorta a seguito dell'illecita introduzione di merce nel territorio della comunità: i diversi profili giuridici, la normativa e la giurisprudenza comunitaria*, in *Impresa c.i.* n. 6 del 30 giugno 2006, pag. 938 ss.

¹⁶⁴ Si veda, ad esempio, F. RAPISARDA, *L'obbligazione doganale sorta a seguito dell'illecita introduzione di merce nel territorio della comunità: i diversi profili giuridici, la normativa e la giurisprudenza comunitaria*, in *Impresa c.i.* n. 6 del 30 giugno 2006, pag. 938 ss.

la sostanziale correlazione della normativa del CDC rispetto all'effettività delle operazioni poste in essere nella pratica. L'esigenza di semplificazione che il legislatore dell'Unione Europea soddisfa si fonda sulla constatazione che concretamente il soggetto detentore presenta la dichiarazione e paga i relativi diritti. La normativa del TULD italiano, invece, già antecedentemente all'istituzione del CDC, richiedeva una complessa interpretazione sistematica che consentisse di giungere, di fatto, alle medesima lettura delle attuali disposizioni del diritto dell'Unione Europea. Si segnala quindi la lentezza di un adeguamento legislativo alla realtà dei traffici commerciali, che invece non è presente nella legge generale in materia di dogane e accise belga (LGDA): quest'ultima non interviene direttamente in materia, lasciando la responsabilità della regolamentazione esclusivamente al diritto dell'Unione Europea.

Per la determinazione del soggetto passivo dell'obbligazione doganale si deve quindi prescindere dai soggetti che si sono occupati della spedizione della merce. Al contrario, si pone la necessità di utilizzare un vincolo più obiettivo che metta in relazione i soggetti con le merci. Al tempo stesso, tale relazione non può essere assoluta, ma al contrario presuntiva e collegata alla causa dell'obbligazione (rapporto di fatto e di diritto). Per questa ragione la rilevanza giuridica si ricollega direttamente al soggetto che compie operazioni materiali onerose che incidano profondamente sul valore delle cose, quali le operazioni doganali. Proprio sulla base di tali operazioni materiali è possibile poi risalire al soggetto passivo.

Il collegamento tra le operazioni materiali poste in essere e la soggettività costituisce pertanto il momento centrale dell'individuazione della soggettività

passiva doganale. La *ratio* di questo collegamento è rintracciabile in un rapporto di fatto (che si aggiunge a quello di diritto) e che consiste nel porre in essere atti che incidono sul valore economico delle merci.

Infine, è possibile domandarsi in che rapporto la coerenza del sistema tributario si ponga con la semplificazione operata dal sistema del diritto dell'Unione Europea, che in ultima analisi spinge per una moltiplicazione dei soggetti passivi. Se il sistema nazionale italiano antecedente al Codice Doganale Comunitario operava, come si è potuto acclarare, una restrizione sulla base della nozione di proprietario, il sistema del diritto dell'Unione Europea, invece effettua una scelta diversa. Quest'ultimo ha come fine principale la salvaguardia di esigenze di semplificazione e di controllo. La pluralità dei soggetti passivi estende la possibile salvaguardia del bilancio dell'Unione Europea. Problema ulteriore è poi verificare in che rapporto queste finalità si pongano rispetto alla struttura tributaria o se piuttosto non siano presenti momenti di attrito tra normativa dell'Unione Europea e nazionale. La prima utilizza nozioni giuridiche volutamente vaghe al fine di estendere il numero dei soggetti passivi, mentre la seconda risulta ancorata al peso della tradizione giuridica e delle sue nozioni, anche di derivazione civilistica, che non sempre consentono di interpretare in maniera innovativa un tributo di antica storia ed esperienza quale quello doganale. La normativa dell'Unione Europea rappresenta così un momento di possibile discontinuità rispetto ad un'esperienza giuridica che non può più apparire consolidata, ma che richiede ulteriori sforzi ermeneutici.

L'OGGETTO DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE

Il dazio doganale come imposta sul passaggio delle merci tra normativa dell'Unione Europea e nazionale

L'esigenza di semplificazione alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia

Classificazioni materiali e giuridiche

I prodotti non riconducibili alla nozione di merci

La merce e la tipologia dell'illegalità posta in essere

Le merci introdotte nel territorio doganale

Conclusioni

Il dazio doganale come imposta sul passaggio delle merci tra normativa dell'Unione Europea e nazionale

In campo doganale, in ragione dell'attitudine del dazio a colpire i beni in un momento dinamico è necessario distinguere la prestazione che costituisce il contenuto dell'obbligazione, dal bene che di quella prestazione costituisce l'oggetto. Nel corso della presente sezione si esamineranno le nozioni di merce che derivano dal diritto dell'Unione Europea e da quello doganale, nonché la nozione di merci.

Alla luce del diritto dell'Unione Europea, il dazio doganale appare collegato all'esistenza ed è in stretto rapporto con la fisicità di una cosa (bene). Gli elementi principali che concorrono a realizzare il presupposto dell'obbligazione doganale sono, infatti, la situazione meramente fattuale dell'attraversamento della merce della linea doganale e nella destinazione al consumo dei beni all'interno o all'esterno del territorio doganale.

Inoltre, mentre il diritto dell'Unione Europea valorizza la disponibilità della merce che parte dal soggetto passivo, il diritto nazionale italiano ha oscillato tra il conferimento di una rilevanza giuridica al momento dell'effettiva entrata della merce nel territorio doganale (Legge Doganale del 1940) e quella al momento volitivo costituito dalla destinazione impressa dal dichiarante alla merce (Testo Unico della Legge Doganale, TULD, D.P.R. n. 43 del 1973).

A partire dal diritto dell'Unione Europea sembra possibile risolvere o optare in modo chiaro per una riconferma dell'impostazione tradizionale (effettiva entrata delle merci) sulla scorta della possibilità di ribadire una valorizzazione della disponibilità della merce, a prescindere dall'esplicitazione della volontà da parte del soggetto passivo. Ancora una volta si osserva un'esigenza di semplificazione che a livello del diritto dell'Unione Europea ribadisce una precedente impostazione nazionale, vanificando (o scontrandosi) con il tentativo di dare una rilevanza giuridica al momento volitivo del soggetto per, al contrario, ancorare – in un'ottica di semplificazione – l'individuazione giuridica ad una prospettiva di materialità.

In questo contesto, si pone la necessità di porre in evidenza la normativa concernente i diversi regimi doganali.

Con la libera pratica ai sensi dell'articolo 129 del Codice doganale aggiornato, innanzitutto, le merci originarie di un Paese terzo vengono destinate al mercato dell'Unione Europea oppure sono destinate all'uso o al consumo privato nell'ambito dell'Unione Europea.

In determinate ipotesi, invece, la disciplina dell'Unione Europea si occupa di evitare che tutte le merci entrino nel territorio doganale con lo stesso regime doganale. I regimi doganali diversi dalla immissione in libera pratica corrispondono a tutti quei casi in cui non si ha alcuna modifica del mercato di riferimento del bene, perché la merce si limita ad attraversare il territorio doganale in quanto destinata ad un altro mercato (transito esterno o con alcune differenze, deposito doganale). I beni, inoltre, possono essere destinati ad essere sottoposti a lavorazioni nel territorio dell'Unione Europea o all'estero (perfezionamento passivo o attivo), ovvero possono essere introdotti nel medesimo territorio solo per essere utilizzati come beni strumentali ai fini dell'attività del relativo proprietario e quindi sono destinati ad essere riesportati al termine del loro uso senza aver subito modifiche e rimanendo di proprietà del medesimo soggetto (ammissione temporanea).

Ne deriva che i regimi doganali diversi dall'immissione in libera pratica non comportano di regola l'applicazione dell'imposta.

Ne consegue inoltre che l'obbligazione doganale è caratterizzata da una specificità nell'ambito della relazione tra rapporto giuridico e obbligazione di imposta. Quest'ultima, in presenza di specifici regimi doganali può non essere attuale, ma eventuale o potenziale. Si pensi ad esempio all'esportazione temporanea conseguente al regime del perfezionamento attivo o alla trasformazione sotto controllo doganale, ovvero al regime doganale del transito. In questi casi il rapporto di imposta è attuale e definito, mentre è incerto l'avverarsi di un'obbligazione tributaria doganale, che non sorge se la merce raggiunge la propria destinazione o se viene definitivamente riesportata.

La normativa dell'Unione Europea in materia di dazi doganali prevede norme di imposizione e di regolamentazione generale del dazio caratterizzandosi dunque, per l'esistenza di obiettivi fiscali. Tali norme sono finalizzate a realizzare il principio di effettività dell'imposizione.

In materia di individuazione dell'oggetto dell'obbligazione, identificabile sulla base dei beni classificati nella Tariffa Doganale Comunitaria, si manifesta nuovamente un'esigenza di semplificazione.

L'esigenza di semplificazione alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia

Il Trattato dell'Unione Europea contempla una nozione di merce.

I prodotti agricoli, compresi i prodotti della pesca, rientrano in generale nella disciplina del mercato comune (art. 38 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione

Europea¹⁶⁵), salvo quando siano oggetto del regime specifico regolato dalle disposizioni sulla politica agricola comunitaria¹⁶⁶. Ad un particolare regime sono sottoposte poi le sostanze radioattive e i medicinali ad uso umano e veterinario¹⁶⁷. Ai prodotti che riguardano la sicurezza in senso stretto (armi, munizioni e materiale bellico) è applicabile la previsione dell'articolo 346 del medesimo Trattato¹⁶⁸ e pertanto sono al di fuori dalla sfera di applicazione materiale della libera circolazione delle merci.

In materia di rifiuti non riciclabili e non riutilizzabili non è stata ritenuta condivisibile l'argomentazione che i rifiuti non riciclabili e non riutilizzabili non siano considerati merci in quanto non avrebbero alcun valore commerciale intrinseco e non potrebbero quindi costituire oggetto di una vendita¹⁶⁹.

¹⁶⁵ Ex articolo 32 TCE.

¹⁶⁶ I prodotti agricoli rientrano nel regime del divieto delle restrizioni quantitative quando non attengano ad un'organizzazione comune di mercato, C.G.C.E., 29 maggio 1979, *Commissione c. Regno Unito*, causa C-231/78, Racc. p. 1447, punti 13-15; C.G.C.E., 10 dicembre 1974, *Charmasson*, causa C-48/74, Racc. p. 1383, 1394; C.G.C.E., 16 marzo 1977, *Commissione c. Francia*, causa 68/76, Racc. p. 515, sp. p. 531.

¹⁶⁷ Per gli stupefacenti, C.G.C.E. 28 marzo 1995, *Evans Medical*, causa C-324/93, in Racc. p. I-563, punto 20.

¹⁶⁸ Ex articolo 296 TCE.

¹⁶⁹ C.G.C.E., 9 luglio 1992, *Commissione delle Comunità Europee contro Regno del Belgio*, causa C-2/90 Racc.1992,p.I-4431. In tale circostanza si è affermato che da un lato è pacifico che i rifiuti riciclabili e riutilizzabili, eventualmente dopo trasformazione, hanno un valore commerciale intrinseco e costituiscono merci ai fini dell'applicazione del Trattato. La Corte ha rilevato, poi, che la distinzione tra rifiuti riciclabili e non riciclabili solleva, dal punto di vista pratico, una seria difficoltà d'applicazione, in particolare per quanto riguarda i controlli alla frontiera. Una distinzione del genere, infatti, è basata su elementi incerti, atti a mutare nel corso del tempo, in base al progresso tecnico. Il carattere riciclabile o no di un rifiuto, poi, dipende anche dal costo

Più in generale, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha considerato merci ai fini del Trattato quegli oggetti fisici mobili per i quali i diritti di proprietà o le obbligazioni relative, che devono essere valutati in termini monetari, siano essi positivi o negativi¹⁷⁰.

Ne emerge che non risulta rilevante se le cose abbiano l'attitudine ad essere commisurate sulla base di un valore economicamente valutabile. Il valore è un aspetto successivo che segue alla caratteristica di essere oggetto di diritti ed obbligazioni. Per determinare che cosa siano esattamente le merci, secondo le finalità del Trattato, si può escludere ogni riferimento al valore per concentrarsi semplicemente sulla fondamentale attitudine ad essere oggetto di diritti o di obbligazioni.

La nozione di merce del Trattato, tuttavia, non coincide perfettamente con quella della Tariffa Doganale Comune. Quest'ultima risulta essere delimitata soltanto alle importazioni destinate ad usi autorizzati¹⁷¹. La Tariffa è senza dubbio strettamente

che implica il riciclo e, pertanto, dalla redditività del riutilizzo prospettato, di guisa che la relativa valutazione è necessariamente soggettiva e dipende da fattori instabili.

La Corte conclude che i rifiuti, riciclabili o no, devono considerarsi prodotti la cui circolazione, in conformità al Trattato, non dovrebbe, in linea di principio, essere impedita.

Al contrario, si è ritenuto che le operazioni di smaltimento o di scarico dei rifiuti rientrino nelle disposizioni del Trattato relative alla libera prestazione di servizi: i beni trasportati al di là di una frontiera doganale comune per dar luogo successivamente a negozi commerciali sono soggetti alla disciplina del Trattato, indipendentemente dalla natura di tali negozi.

¹⁷⁰Conclusioni dell'Avvocato Generale Jacobs, precedente a C.G.C.E., 9 luglio 1992, *Commissione delle Comunità Europee contro Regno del Belgio*, causa C-2/90 Racc.1992,p.I-4431.

¹⁷¹ *Il dazio doganale ad valorem non può essere infatti determinato per merci di natura tale da non poter essere messe in circolazione in alcuno degli stati membri e da dover, per contro, essere*

funzionale all'individuazione della merce. Ne deriva che non è necessario che la cosa sia mobile, ma piuttosto che costituisca oggetto di classificazione nella Tariffa Doganale Comunitaria (TDC). Da qui lo stretto legame sulla struttura e l'incidenza sull'attuazione del tributo. Come si chiarirà in seguito, proprio alla luce del riferimento alla TDC, risultano in primo luogo esclusi dalla nozione di merce i servizi e alcune tipologie di beni immateriali.

Ai fini ricostruttivi della nozione di merce, tuttavia, la TDC non costituisce l'unico punto di riferimento. L'interprete, al contrario deve ricostruire una nozione anche sulla base dalle indicazioni che emergono dalle sentenze della Corte di Giustizia in materia di tariffa.

Ne deriva che l'esame della nozione di merce ai fini doganali si rapporta perciò pienamente con il diritto dell'Unione Europea. Diversamente da quanto accaduto per la nozione di merce ai fini del Trattato, in luogo di una definizione esaustiva, la Corte di Giustizia ha operato una serie di interventi puntuali volti a chiarire la nozione di merce per ogni singolo rinvio pregiudiziale.

A fronte di una sorta di indeterminatezza definitoria, il trattamento doganale delle merci deve avvenire in funzione, in primo luogo degli elementi specifici che la caratterizzano. In assenza di una definizione di origine legale o convenzionale, alla nozione di merce sono riconducibili tutti quei beni corporali, quale che ne sia la

sequestrate e messe fuori circolazione dalle competenti autorità non appena scoperte. C.G.C.E., 5 febbraio 1981, Jozsef Horvath, C-50/80, Racc. 1981,p.385; C.G.C.E del 22 settembre 1988, Ministère public c. Deserbais, in Racc.1988,p.4907; C.G.C.E. 5 luglio 1988, Mol c. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, causa C-269/86, in Racc. 1988, p.3627; C.G.C.E 05 luglio 1988, Happy Family / Inspecteur der Omzetbelasting, in Racc.1988, p.3655.

natura, che possono attraversare una frontiera. Non sfuggono a questa qualifica certi beni immateriali, come i software¹⁷², i sistemi operativi in genere¹⁷³ o la corrente elettrica¹⁷⁴, né quei beni che sono trasportati direttamente dal viaggiatore o che appartengono allo Stato. Può costituire merce anche un semplice documento scritto o stampato o delle istruzioni di pagamento. Questa assimilazione tuttavia non opera per i biglietti di banca che hanno corso legale e che consistono in mezzi di pagamento¹⁷⁵.

Classificazioni materiali e giuridiche

I beni non possono essere oggetto immediato dell'imposta doganale, ma costituiscono un elemento oggettivo indiretto. Per questo motivo parte della

¹⁷² La Corte di giustizia ha dichiarato che il software è un bene economico immateriale le cui spese d'acquisto, quando è contenuto in una merce devono essere considerate parte integrante del prezzo pagato o da pagare per la merce e, pertanto, del valore di transazione. Si veda C.G.C.E., 18 aprile 1991, *Brown Boveri*, causa C-79/89, Racc. pag. I-1853, p. 21, nonché più recentemente C.G.C.E., 16 novembre 2006, *Compaq Computer International Corporation* contro *Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Arnhem*, causa C-306/04, Racc.2006, p.I-10991, p. 31.

¹⁷³ Sul punto, sentenza del 16 novembre 2006, causa C-306/04, *Compaq* cit., p. 32: nel caso specifico i sistemi operativi erano software, messi gratuitamente a disposizione dei produttori affinché fossero installati sul disco rigido dei computer in fase di produzione.

¹⁷⁴ Sono considerati merci anche i prodotti che rivestono particolare rilievo per l'economia di uno Stato membro come il petrolio, C.G.C.E., 10 luglio 1984, *Campus Oil*, causa C-72/83, Racc. p. 2727; l'energia elettrica, C.G.C.E., 15 luglio 1964, *Costa c. Enel*, causa C-6/64, Racc. p. 1127; C.G.C.E., 27 aprile 1994, *Comune di Almelo*, causa C-393/92, Racc. p. I-1477, punti 27-29.

¹⁷⁵ C.G.C.E., 23 novembre 1978, *Regina c. Thompson*, causa C-7/78, Racc. p. 2247.

dottrina¹⁷⁶ antecedente al Codice Doganale Comunitario dava un certo rilievo all'esame della disciplina delle cose nel campo doganale.

Alcuni aspetti di tale analisi possono senz'altro considerarsi tuttora attuali, nonostante la dottrina¹⁷⁷ utilizzi il concetto di merce, nel senso esaminato anche alla luce della casistica della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Sono perciò possibili le seguenti distinzioni materiali e giuridiche.

Le cose incorporali non sono soggette all'imposta doganale in relazione alle loro qualità fisiche. Sono invece assoggettati ai dazi le energie e i gas, che consistono a ogni effetto in cose corporali. Quanto alla fondamentale distinzione tra cose mobili ed immobili, queste ultime non possono essere oggetto di imposte doganali. Se talora la verifica doganale può riguardare materiali divenuti immobili per destinazione, si può notare come l'imposta sia riferibile al momento dell'importazione, benché abbia rilevanza il collocamento in opera ai fini del dazio.

La distinzione tra cose semplici e composte è rilevante ai fini doganali, in quanto in luogo dell'unità fisica si deve a volta prendere in considerazione l'unità composta che risponde nel suo insieme a una determinata funzione economica.

La distinzione tra cose fungibili e infungibili rileva per la temporanea importazione, in ragione dell'ammissibilità della riesportazione per equivalenza¹⁷⁸.

¹⁷⁶ DI LORENZO, *Corso di diritto doganale*, Milano, 1947, pag. 96 ss.

¹⁷⁷ Così, G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, 2003, pag. 386, nonché BERR e TREMAEAU, *Le droit douanier*, Economica, 131.

La distinzione tra cose divisibili e indivisibili invece, ha un interesse nel campo doganale solo in relazione all'inammissibilità di imposizione daziaria pro parte di un tutto unitario presentato in un'unica soluzione.

Le pertinenze, come nel diritto privato, non sono necessariamente vincolate al trattamento giuridico della cosa principale, ma hanno un trattamento doganale distinto.

I frutti e le spese sono trattate come entità accessorie ai fini dell'accertamento doganale. Le spese entrano in considerazione ai fini della determinazione di tutti i tributi ad valorem.

Un certo interesse poi merita la distinzione tra le cose in commercio e fuori commercio, per la particolare rilevanza che le ha conferito la giurisprudenza della Corte di Giustizia.

In passato la dottrina¹⁷⁸ riteneva che dovessero essere considerate vietate in senso assoluto solo quelle cose di cui non è possibile ottenere il permesso d'importazione o di esportazione per ragioni di carattere sanitario, fiscale, morale. L'esistenza di un divieto di importazione o di esportazione non potrebbe giustificare l'esonero di tali merci dal pagamento dei diritti di confine che fossero previsti dalla tariffa, nel

¹⁷⁸ In questo caso, in realtà la dogana, invece di ammettere la fungibilità o sostituzione delle merci nazionali con merci estere, si trova nell'impossibilità di stabilire l'identità della merce temporaneamente importata con quella riesportata (grano, lamiera). Si veda DI LORENZO, *Corso di diritto doganale*, Milano, 1947, pag. 97.

¹⁷⁹ DI LORENZO, *Corso di diritto doganale*, Milano, 1947, pag. 97 ss.

caso in cui fossero fraudolentemente importate o esportate, senza che la dogana ne abbia eseguito il sequestro.

Le cose mobili sono denominate genericamente merci nella tariffa. La voce merci, quindi comprende i prodotti industriali, dell'agricoltura, le cose considerate nella loro funzione commerciale, nonché quelle cose che si designano ordinariamente con particolari denominazioni.

I prodotti non riconducibili alla nozione di merci

L'istituzione di una tariffa doganale comune esclude la competenza del singolo Stato Membro ad applicare i dazi doganali agli stupefacenti importati di contrabbando e distrutti non appena scoperti¹⁸⁰. Rimane ferma tuttavia la possibilità per gli stati membri di reprimere penalmente i reati commessi¹⁸¹.

¹⁸⁰ In questo senso la Corte di Giustizia in una delle prime pronunce in materia, C.G.C.E., 5 febbraio 1981 - *Joszeff Horvath contro Hauptzollamt Hamburg-Jonas* - Causa C-50/80, Racc.1981, p.385.

¹⁸¹ La Cassazione con la sentenza n. 746 del 13 gennaio 2003 ha stabilito che “le sostanze stupefacenti non costituiscono cose rispetto alle quali siano vietati in modo assoluto gli atti di commercio, ma rientrano nel novero delle merci la cui importazione può essere consentita in virtù di preventiva autorizzazione del Ministero della Sanità, ai sensi del vigente articolo 17 del D.P.R. n. 309/90; ed in quanto merci, anche le sostanze stupefacenti sono assoggettate all'Iva ed alla relativa disciplina in caso di importazione autorizzata, mentre se formano oggetto di importazione abusiva – e, quindi, illecita – sono ugualmente assoggettate la disciplina dettata per il contrabbando doganale”.

Ne deriva che con l'introduzione di sostanze stupefacenti nel territorio dello stato, senza la preventiva autorizzazione, “si verifica una duplice violazione di norme penali: di quelle che prevedono il pagamento dell'Iva e di quelle sulla disciplina degli stupefacenti. In tal senso,

Il debito doganale ai sensi dell'art. 212 CDC¹⁸², non sorge all'atto dell'importazione degli stupefacenti che non facciano parte del circuito economico strettamente sorvegliato dalle autorità competenti in quanto destinati ad uso medico o scientifico.

I principi in materia di stupefacenti non sono limitati esclusivamente a tale oggetto, ma possono avere un campo di applicazione più vasto¹⁸³.

Per il denaro falso, vige in tutti gli Stati membri, un divieto assoluto di importazione e di immissione in circolazione che impedisce la nascita di un debito doganale all'atto della sua importazione nel territorio doganale della Unione Europea. Si giunge a tale conclusione sulla base di un duplice ordine di motivazioni.

In primo luogo un debito doganale non può nascere se l'importazione della merce non è suscettibile di essere commercializzata e integrata nell'economia dell'Unione Europea..

C.G.C.E., 26 ottobre 1982 - *Wilfried Wolf contro Hauptzollamt Duesseldorf* - Causa C-221/81, Racc. 1982, p.3681; C.G.C.E., 26/10/1982, *Einberger / Hauptzollamt Freiburg*, C-240/81, Racc.1982, p.3699.

La prassi applicativa ha evidenziato, poi, che molte delle sostanze indicate nelle tabelle I, II, III, IV del Dpr 309/90 non sono soggette a dazio. In questo caso, mancando i presupposti per l'evasione tributaria, nessuna finzione giuridica potrebbe legittimare la configurabilità del reato doganale di contrabbando.

¹⁸² Ora articolo 50 del Nuovo Codice Doganale Comunitario, Regolamento (CE) n. 450/2008.

¹⁸³ C.G.C.E., 6 dicembre 1990 - *Max Witzemann contro Hauptzollamt Muenchen-Mitte* - Causa C-343/89, Racc. 1990,p.I-4477.

In secondo luogo l'obbligazione doganale non può sorgere in virtù del divieto desumibile dal Trattato di Roma. L'istituzione della Tariffa doganale, contemplata dall'art. 23 TCE, infatti, si inserisce nel contesto degli scopi che l'art. 2 TCE assegna alla Unione Europea e delle linee di condotta stabilite dall'art. 27 per la gestione dell'unione doganale¹⁸⁴, mentre l'introduzione di falsa moneta o di sostanze stupefacenti nella Unione Europea può comportare solo provvedimenti repressivi essendo estranea a tali scopi e linee di condotta. I prodotti illeciti non possono essere immessi in circolazione, ma nemmeno essere colpiti da alcun diritto doganale¹⁸⁵.

Secondo un primo orientamento¹⁸⁶ il divieto di immissione in circolazione troverebbe fondamento al tempo stesso nel diritto derivato e nel Trattato, mentre

184 .G.C.E., 6 dicembre 1990 - *Max Witzemann contro Hauptzollamt Muenchen-Mitte* - Causa C-343/89, Racc. 1990,p.I-4477, p. 13.

185 In materia vige inoltre una convenzione internazionale per la repressione del falso nummario, che all'art. 3, obbliga le parti contraenti a punire come infrazioni di diritto comune i fatti fraudolenti di fabbricazione o di alterazione di moneta, l'immissione in circolazione di denaro falso, nonché l'introduzione nel paese o l'acquisizione di denaro falso, quando si è al corrente della falsità, allo scopo di metterlo successivamente in circolazione. La fabbricazione, la detenzione, l'importazione e lo smercio di denaro falso (nazionale o straniero) sono inoltre vietati in tutti gli Stati membri. Ne consegue che per il denaro falso vige un divieto di importazione o di immissione in circolazione assoluto, mentre il commercio e l'uso degli stupefacenti per fini medici e scientifici rimangono consentiti. Si veda la Convenzione internazionale per la lotta contro la falsificazione delle monete, conchiusa a Ginevra il 20 aprile 1929, Raccolta dei trattati della Società delle Nazioni, vol. 112, pag. 371. Quasi tutti gli stati membri sono attualmente parte di tale Convenzione.

¹⁸⁶ In tal senso si vedano le Conclusioni dell'avvocato generale precedenti a C.G.C.E., 5 luglio 1988, *Mol c. Inspecteur der Invoerrecht en Accijnzen*, causa C-269/86, in Racc. 1988, p.3627.

secondo una diversa opinione il Trattato disciplina direttamente il campo di applicazione dei diritti di dogana¹⁸⁷.

Il contrasto è stato successivamente risolto dalla normativa¹⁸⁸ che stabilisce che l'introduzione irregolare nel territorio doganale della Unione Europea di moneta falsa non comporta il sorgere di un'obbligazione doganale.

La merce e la tipologia dell'illegalità posta in essere

Ai fini dell'esclusione del campo di applicazione daziario o dell'Iva all'importazione risulta rilevante l'analisi del tipo di illegalità che deve incidere sul prodotto.

L'importazione o la consegna del prodotto esclude i diritti di dogana e l'Iva qualora l'integrazione della merci nel circuito economico non possa dare luogo che a misure repressive.

Il divieto può avere origine in una convenzione internazionale di cui l'UE sia parte contraente¹⁸⁹. Qualora né l'UE, né gli stati membri abbiano stipulato convenzioni

¹⁸⁷ C.G.C.E., 5 luglio 1988, *Mol c. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, causa C-269/86, in Racc. 1988, p.3627.

¹⁸⁸ Reg. CEE n. 2144/87 del 13 luglio 1987 (GUCE n. L. 201, p. 15) ora art. 212 CDC.

¹⁸⁹ Come è accaduto con la Convenzione delle Nazioni Unite del 1988 contro il traffico illecito delle sostanze stupefacenti e psicotrope sottoscritta dalla Comunità l'8 giugno 1989.

si devono esaminare le legislazioni nazionali¹⁹⁰, per verificare se esistano punti di contatto nei diversi ordinamenti.

Un'interdizione all'importazione o alla consegna da parte di tutti gli Stati potrebbe essere sufficiente purché questo divieto sia così assoluto da impedire una commercializzazione lecita del prodotto, come accade in materia di stupefacenti o di falsità di moneta¹⁹¹.

I prodotti illeciti esclusi dai diritti fiscali invece sono incommerciabili. Il criterio di differenziazione è quello dell'esistenza o meno di un mercato lecito di commercializzazione per i prodotti. Ad esempio, chi commercializzasse degli organi umani non rigenerabili prelevati da persone viventi non dovrebbe corrispondere i diritti doganali una volta riconosciuta l'esistenza di un nocciolo duro di tale divieto, comune a tutti gli Stati membri. Tale principio è applicabile anche ad altre tipologie di beni come le armi da fuoco o gli articoli pornografici. Per tali beni, tuttavia, la legislazione nazionale degli Stati membri può variare anche considerevolmente.

Tale disciplina non è invece applicabile in presenza di un mercato lecito del prodotto, anche se sottoposto ad autorizzazioni o severamente regolamentato. Chi vendesse un oggetto frutto di un reato, porrebbe in essere un atto di alienazione di un prodotto esistente sul mercato. Sarebbe perciò tenuto al pagamento dei diritti

¹⁹⁰ C.G.C.E., 5 luglio 1988, *Mol c. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, causa C-269/86, in Racc. 1988, p.3627, punti 24 e 25.

¹⁹¹ C.G.C.E., 6 dicembre 1990, *Max Witzemann contro Hauptzollamt Muenchen-Mitte*, Causa C-343/89, Racc.1990, p.I-4477.

affendenti (dazio e Iva). Ad esempio, le armi da fuoco possono essere acquistate e vendute lecitamente da un commerciante autorizzato, ovvero illegalmente da un fornitore nel mercato clandestino. Quest'ultimo, tuttavia, non essendo meritevole di beneficiare di un privilegio fiscale, se scoperto sarebbe tenuto al pagamento dei diritti doganali e dell'iva all'importazione.

Le sole eccezioni ammesse alla regola dell'inesistenza di un circuito lecito, riguardano gli stupefacenti e i prodotti psicotropi. Gli importatori e i detentori di tali sostanze non sono tenuti al pagamento dei diritti di dogana, nonostante tali prodotti possano rientrare in circuiti economici strettamente sorvegliati dalle autorità competenti ai fini medici e scientifici.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia, che ha condiviso questo orientamento è stata oggetto di diverse critiche¹⁹² prima che il legislatore dell'Unione Europea la recepisce positivamente nell'attuale articolo 212 del CDC.

Per giungere all'uniformità sul piano dell'obbligazione doganale, senza derogare il principio di neutralità fiscale, sarebbe stato preferibile includere i prodotti illeciti ai fini della nascita dell'obbligazione doganale e Iva. Da un lato, la concorrenza sussiste non soltanto tra prodotti identici ma anche tra prodotti sostituibili; dall'altro la neutralità fiscale dovrebbe essere apprezzata alla luce della constatazione che i mercati illeciti non consistono in blocchi ermetici. Un

¹⁹² LENX, C-O., *Die Falschgeldentscheidung des EuGH*, ZfZ, 1992, p. 210-216 ; OLBERTZ, F.-F., *Keine Abgabenentstehung für verbotswidrig eingeführte oder vertriebene Erzeugnisse? Betrachtungen zur einschlägigen Rechtsprechung des EuGH*, ZfZ, 1992, p. 195-199; VIEL, M.-Th., nota a sentenza (C-343/89), *La Semine juridique*, éd. G, n. 26, 21297, p. 233-238.

trafficante di stupefacenti, alla luce della giurisprudenza (e attualmente anche della normativa dell'Unione Europea) potrebbe beneficiare della regola della non imponibilità per il proprio commercio illecito. Si avrebbe così un duplice effetto negativo:

- si danneggerebbero i settori leciti dei prodotti di sostituzione, se presenti. Tale ipotesi di certo non si realizzerebbe per la moneta falsa, ma, ad esempio, nel caso delle armi meno pericolose, rispetto al traffico di armi vietate.
- si potrebbe avere l'effetto di incentivare il commercio dei prodotti illeciti, in presenza di una sanzione penale non sufficientemente grave.

Sulla base dell'attuale orientamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia, dunque, il principio della neutralità fiscale opera soltanto nelle ipotesi in cui è possibile una concorrenza tra un settore economico lecito ed uno illecito¹⁹³. L'immissione in commercio di una merce importata in contrabbando, ad esempio, non è vietata per sua stessa natura o per le sue particolari caratteristiche, ovvero per essere un prodotto escluso dal circuito economico, dal momento che può dimostrarsi una concorrenza tra il prodotto importato di contrabbando e quello oggetto di operazioni realizzate in un circuito legale. La qualificazione di un comportamento come riprovevole, quindi, non comporta di per sé una deroga all'imposizione, possibile solo in situazioni specifiche nelle quali, a causa delle

¹⁹³ In tal senso, C.G.C.E., 29 giugno 2000, *Tullihallitus*, causa C-455/98, Racc. 2000,p.I-4993.

caratteristiche particolari di alcune merci o di talune prestazioni, è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito ed uno illecito¹⁹⁴.

Emerge così come la disciplina Iva abbia ad oggetto la circolazione e la commerciabilità dei beni, mentre in materia di dazio, la tutela dei terzi – specie nell’ambito della contraffazione - abbia un ruolo giuridico preminente rispetto agli obiettivi tributari¹⁹⁵.

Le merci introdotte nel territorio doganale

Il Trattato parte dalla principale distinzione tra merci e servizi¹⁹⁶. Il diritto doganale dell’Unione Europea gravita attorno alla nozione di merce, che al tempo stesso ne costituisce uno dei principali limiti. I dazi doganali non gravano sui servizi, che attualmente costituiscono peraltro la parte più importante degli scambi economici internazionali. Le operazioni di trasporto, di credito, di assicurazione, i servizi alle imprese, le trasmissioni elettroniche di dati e di informazioni, ad esempio, sono effettuate al di fuori dell’intervento doganale. Si tratta quindi di scambi invisibili al controllo della dogana.

¹⁹⁴ C.G.C.E., 2 agosto 1993, *Lange*, causa C-111/92, Racc. 1993, p.I-4677, punto 19; C.G.C.E., 5 luglio 1994, *Fischer* causa C-432/1992, in Racc. 1994, p.I-3087, punto 28; C.G.C.E., 26 giugno 1999, *Coffeeshop Sibirie*, causa C-158/98 in Racc. 1999, p.I-3971.

¹⁹⁵ Il dazio riscosso sulla merce contraffatta e sequestrata, ad esempio, una volta che la stessa sia immessa nel circuito commerciale potrebbe essere anche oggetto di rimborso.

¹⁹⁶ Agli articoli 49-55 si stabilisce come fondamentale libertà del TCE la libertà di fornire i servizi definiti dall’articolo 60. Questi articoli sono stati sostituiti dagli articoli 56-62 e 75 del TFEU.

La merce non è soltanto quella utilizzata per scopi commerciali. Sono inclusi i beni di uso o consumo privato¹⁹⁷, ma non quelli di consumo o di uso comune. Per merci si intendono i prodotti pecuniariamente valutabili e come tali atti a costituire oggetto di negozi commerciali¹⁹⁸.

Gli oggetti di interesse artistico, storico, archeologico o etnologico, non assimilabili ai beni di scambio e dunque sottratti alla disciplina dell'Unione Europea, indipendentemente dalle caratteristiche che li distinguono dagli altri beni commerciabili, hanno la comune caratteristica di essere valutabili in denaro e quindi possono costituire l'oggetto di transazioni commerciali¹⁹⁹.

¹⁹⁷ C.G.C.E., 7 marzo 1989, *Schumacher / Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost*, causa C-215/87, in Racc.1989, p.617; C.G.C.E., 7 marzo 1990, *GB-INNO-BM / Confédération du Commerce Luxembourgeois*, in Racc.1990, p.I-667, al punto 8: la libera circolazione delle merci riguarda non solo il commercio professionale, ma anche i privati. Essa implica, in particolare nelle regioni di confine, che i consumatori residenti in uno Stato membro possano recarsi liberamente sul territorio di un altro Stato membro al fine di farvi acquisti nelle stesse condizioni della popolazione locale .

¹⁹⁸ C.G.C.E., 10 dicembre 1968, *Commissione delle Comunità Europee contro Repubblica Italiana*, Causa C-7/68, Racc.1968, p.617, p. 1. Nel caso in esame rilevava il regime giuridico degli oggetti d'interesse artistico, storico, archeologico o etnologico. La Corte afferma che i prodotti contemplati dalla legge italiana, indipendentemente dalle caratteristiche che li distinguono dagli altri beni commerciabili, hanno in comune con questi ultimi la caratteristica di essere pecuniariamente valutabili e di poter quindi costituire oggetto di negozi commerciali. Tale modo di vedere corrisponde d'altro canto all'impostazione della stessa legge italiana, che determina la tassa litigiosa in funzione del valore degli oggetti di cui trattasi. Ne deriva che tali beni sono soggetti alle norme del diritto dell'Unione Europea, salvo le deroghe espressamente previste dal Trattato. Si veda inoltre G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova 2003, pag. 386.

¹⁹⁹ In tal senso l'orientamento della giurisprudenza: C.G.C.E., 10 dicembre 1968, *Commissione delle Comunità Europee contro Repubblica Italiana*, Causa C-7/68, Racc.1968, p.617, punto 1. Nelle successive occasioni il regime della libera circolazione delle merci è stato dichiarato applicabile ai libri e alle videocassette, C.G.C.E., 10 gennaio 1985, *Leclerc*, causa C-229/83,

L'interprete pertanto deve ricostruire una nozione di merce tenendo conto delle sentenze della Corte di Giustizia. Esaminando la giurisprudenza della Corte di Giustizia si riscontra una serie di interventi puntuali volti ad identificare volta per volta l'inclusione o l'esclusione del caso concreto dalla nozione di merce. Ne deriva che quest'ultima non deve essere necessariamente una cosa fisica²⁰⁰. Tale aspetto, infatti, si desume chiaramente dalla Tariffa Doganale che annovera ad esempio l'energia elettrica²⁰¹. La proprietà intangibile, come il software, non rientra nell'oggetto del dazio, anche se fa parte della merce qualora vi sia incorporata²⁰². Nemmeno il diritto alla pesca costituisce un diritto ai sensi del

Racc. p. 1; C.G.C.E., 11 luglio 1985, *Cinéthèque*, causa C-60/84, Racc. p. 2605. Allo stesso modo vanno vengono compresi tra le merci i prodotti che incorporano opere dell'ingegno o artistiche, come i dischi, C.G.C.E., 20 gennaio 1981, *Gema*, cause C-55 e 57/80, Racc. p. 147 punto 8, e le videocassette, C.G.C.E., 10 luglio 1984, *Campus Oil*, causa C-72/83, Racc. p. 2727. Da ultima, C.G.C.E., 24 marzo 1994. - *Her Majesty's Customs And Excise contro Gerhart Schindler e Joerg Schindler*, causa C-275/92, in Racc. 1994, p.I-1039.

200 Ad esempio la produzione di una videocassetta consiste in una produzione di un oggetto materiale e non in una prestazione di servizi, C.G.C.E., 11 luglio 1985, *Societe Cinetheque S.A. ed altri contro Federation Nationale des Cinemas Francais*, cause C-60 e 61/84, in Racc. 1985, p.2605.

²⁰¹ Quest'ultima ha affermato che l'erogazione di energia elettrica rientra nello scopo della libera circolazione delle merci. In tal senso, C.G.C.E., 23 ottobre 1997, *Commissione c. Italia*, causa C-158/94, Racc.1997, p.I-5789. L'Avvocato Generale Cosmas ha poi affermato che "l'elettricità e il gas naturale sono merci ai sensi del Titolo I del Trattato, conclusioni preliminari alla decisione C.G.C.E., 23 ottobre 1997, *Commission / Pays-Bas*, Racc.1997, p.I-5699, p. 17.

²⁰² C.G.C.E., 18 aprile 1991, *Brown Boveri / Hauptzollamt Mannheim*, Racc.1991, p.I-1853, p. 21; C.G.C.E., 14 luglio 1977, *Bosch GmbH / Hauptzollamt Hildesheim*, Racc.1977, p.1473, p. 4 nel quale la Corte di Giustizia afferma che la tariffa si applica alle merci tangibili, ma non ai servizi e al know-how.

Trattato e al fine della libera circolazione delle merci²⁰³. I diritti di proprietà intellettuale, invece, di per sé non possono essere considerati merci ai sensi del Trattato²⁰⁴.

Tale impostazione è stata tuttavia criticata in quanto considerata eccessivamente restrittiva²⁰⁵ e va letta in risposta all'argomentazione – ritenuta erronea – che l'unione doganale sia limitata ai beni di consumo o di uso comune. Al contrario, sembra corretto ritenere che anche le merci che non hanno alcun valore o hanno un valore negativo possono rientrare negli scopi del Trattato.

In primo luogo, in ambito doganale è necessario chiarire i concetti di merci comunitarie e non comunitarie²⁰⁶.

La prima categoria consiste nelle merci interamente ottenute nel territorio doganale della Unione Europea che non incorporano merci importate da paesi o territori terzi. La seconda categoria riguarda le merci importate da paesi o territori che non

²⁰³ C.G.C.E., 21 ottobre 1999, *Peter Jaegerskiold c. Torolf Gustafsson*, causa C-97/98, Racc. 1999,p.I-7319, p. 36/39.

²⁰⁴ C.G.C.E., 20 ottobre 1993, *Phil Collins e Patricia Im-und Export*, cause riunite C-92/92 e 326/92, Racc.1993, p.I-5145.

²⁰⁵ Così, T. LYONS, *EC Customs Law*, Oxford, 2001, p. 74 ss., che a questo proposito ricorda che le sentenze devono essere comunque contestualizzate. Conformemente a tale opinione il parere dell'Avvocato Generale Jacobs, preliminare alla sentenza C.G.C.E. del 9 luglio 1992, *Commission / Belgique*, causa C-2/90, Rec.1992,p.I-4431, p. 12, ha affermato che la Corte con la sentenza sopracitata senz'altro non volesse dare una definizione esaustiva di merce.

²⁰⁶ Queste sono definite dal Codice Doganale Comunitario, articoli 4.7 e 4.8.

fanno parte del territorio doganale della Unione Europea e immesse in libera pratica²⁰⁷.

Alla luce di tale disciplina, si può comprendere la portata fondamentale dell'art. 313 del DAC che dispone che tutte le merci che si trovano sul territorio doganale della Unione Europea sono considerate merci comunitarie, tranne quando si accerti che non hanno posizione comunitaria. Tale disposizione di principio, tuttavia, è soggetta alle eccezioni relative alla prova necessaria per stabilire quando le merci siano di origine comunitaria.

Nel caso dell'abbandono della merce²⁰⁸ non si può ammettere che l'oggetto diretto dell'imposta possa essere costituito dalla cosa.

Quando il soggetto passivo dell'imposta non si è giuridicamente vincolato con la dogana, in quanto la dichiarazione non è stata presentata (o ancorché presentata non sia stata seguita dalla dichiarazione doganale con conseguente determinazione del quantum della prestazione tributaria) le merci devono comunque assolvere la prestazione tributaria con il loro valore, normalmente tramite la procedura di vendita all'incanto prevista dalla normativa nazionale per le merci abbandonate. Anche in tal caso, tuttavia, le merci non diventano oggetto dell'imposta. Al contrario, l'oggetto dell'imposta resta il fatto dell'acquisto della cosa da parte del soggetto passivo che si sostituisce a quello originario. Se la cosa non è venduta o

²⁰⁷ L'immissione in libera pratica conferisce alla merce non comunitaria lo status di merce comunitaria, CDC, art. 79. La Corte di Giustizia ha confermato questo principio in C.G.C.E., 1 febbraio 2001, D. *Wandel*, causa C-66/99, Racc.2001, p.I-873.

²⁰⁸ Art. 182 del CDC e 99 del Tuld.

non è destinata all'importazione, non ricorre l'obbligo tributario, in ragione dell'assenza del fatto economico-giuridico che lo presuppone.

Si rileva dunque che lo status di merci comunitarie non è immutabile. Al contrario, tale status, una volta acquisito, può essere successivamente mutato, ovvero perso nei casi tassativamente previsti dall'art. 83 del CDC²⁰⁹. Le merci immesse in libera pratica perdono la posizione doganale di merci comunitarie innanzi tutto nel caso in cui la dichiarazione di immissione in libera pratica sia invalidata dopo lo svincolo. In secondo luogo, qualora i dazi all'importazione relativi a tali merci siano rimborsati o sgravati nel quadro del regime di perfezionamento attivo, nella forma del sistema di rimborso, oppure per merci difettose o non conformi alle clausole del contratto. Infine, lo status di merce comunitaria può venir meno nelle ipotesi contemplate dall'articolo 239 CDC²¹⁰, quando il rimborso o lo sgravio siano subordinati alla condizione che le merci vengano esportate o riesportate o ricevano una destinazione doganale equivalente, ma tale condizione non si realizzi.

Conclusioni

La normativa dell'Unione Europea non recepisce automaticamente le preesistenti categorie giuridiche nazionali. Il soggetto passivo è il titolare del diritto di proprietà della merce sulla base della normativa nazionale, mentre la disciplina

²⁰⁹ Ora n. 102 del Codice doganale aggiornato, Regolamento (CE) n. 450/2008.

²¹⁰ Si veda il combinato disposto degli articoli 79, 83, 84 e 85 del Codice doganale aggiornato, Regolamento (CE) n. 450/2008.

dell'Unione Europea si riferisce al dichiarante²¹¹. La ricostruzione giuridica dell'oggetto spicca dunque per la dialettica tra normativa dell'Unione Europea e nazionale. La nozione di merce, poi, deve considerare le definizioni puntuali della Corte di Giustizia.

Anche il concetto di merce, elaborato sulla base del diritto dell'Unione Europea, risponde in parte ad esigenze di semplificazione che consentono di escludere alcuni beni immateriali che non potrebbero altrimenti costituire oggetto di diritti di dogana.

Ai fini dell'individuazione dell'oggetto del rapporto, così come nel caso dei soggetti passivi, l'interprete deve ricostruire dei concetti giuridici a partire da casistiche esemplificative, che sono conseguenza del sovrapporsi di normative dell'Unione Europea a preesistenti normative nazionali. Queste ultime, al sopravvenire delle prime, a volte sono abrogate per consentire poi alle norme nazionali di operare un rinvio recettizio a quelle dell'Unione Europea. Ad esempio, questo è quanto accade nel caso della normativa della Legge Generale delle Dogane e Accise in Belgio. Altre volte, invece, la normativa nazionale rimane in vigore, come nel caso del Testo Unico delle Dogane italiano. In entrambi i casi le norme dell'Unione Europea pongono in essere una semplificazione del sistema doganale, sovrapponendosi alle tradizioni giuridiche nazionali preesistenti.

²¹¹ Si veda per questa tematica il capitolo precedente.

IL PARAMETRO

La valutazione del parametro: disposizioni dell'Unione Europea

Identificazione del parametro

La nozione di vendita: l'originalità della nozione del diritto dell'Unione Europea

Metodi di transazione utilizzabili dalle amministrazioni fiscali nazionali sulla base delle Linee guida OCSE

Valutazione doganale e valutazione ai fini OCSE

Alcune considerazioni sul ruolo del parametro

Parametro dell'obbligazione e origine delle merci: esistenza dell'obbligazione

Conclusioni

La valutazione del parametro: disposizioni dell'Unione Europea

Il parametro consiste nel criterio di commisurazione dell'imposta e deve essere coordinato con l'individuazione del presupposto impositivo. Quest'ultimo, sia pure determinato dalla normativa dell'Unione Europea, deve essere osservato in una logica di coerenza con le tradizioni giuridiche nazionali degli stati membri.

In Italia, diversamente dalla vigente disciplina belga, le norme sono pressoché completamente antecedenti al Codice Doganale Comunitario e contengono

disposizioni in materia di individuazione del presupposto, che potrebbero comportare problemi di coordinamento con la disciplina dell'Unione Europea.

Nella disciplina nazionale con l'abrogata Legge doganale del 1940, la destinazione al consumo non rivestiva un ruolo particolare, mentre il presupposto della norma doganale veniva individuato direttamente dalla legge nell'attraversamento della linea doganale. In questo modo, tuttavia, il legislatore non aveva accolto le opinioni della dottrina dominante che indicava il momento generativo dell'obbligazione nella destinazione al consumo delle merci sul mercato interno e che riconosceva nel passaggio della linea doganale soltanto il momento nel quale sorge nello Stato la pretesa all'imposta.

L'art. 36 del Tuld (Testo Unico Doganale, DPR 43/1973) fa riferimento, tra l'altro, alla destinazione al consumo, che si verifica principalmente all'accettazione della dichiarazione di importazione ed esportazione definitiva. Il contribuente deve manifestare la volontà di utilizzare in un certo modo la merce gravata dal tributo. L'elemento della volontà del dichiarante risulta evidente nei primi quattro commi dell'art. 36 del Tuld e in particolare nel secondo, in cui si dispone che il debito tributario non sorge nel caso in cui l'importazione o l'esportazione non possono essere consentite, ovvero il contribuente modifichi la dichiarazione attribuendo alla merce una destinazione doganale diversa da quelle che danno luogo al pagamento del tributo.

Questi aspetti si confrontano con i principi del diritto dell'Unione Europea in cui l'esigenza dell'effettività impositiva svolge un ruolo primario. Alla luce di tale

disciplina l'elemento principale che concorre a realizzare il presupposto delle imposte doganali può essere individuato nella situazione meramente fattuale dell'attraversamento della merce della linea doganale. Sulla base del Codice Doganale Comunitario (CDC), al presupposto del tributo doganale è, infatti, strettamente funzionale il concetto di libera pratica²¹² di una merce, definito dalla disciplina dell'Unione Europea, con la quale si sostanzia l'attraversamento della linea doganale.

La definizione di parametro deve quindi essere rintracciata nella dialettica tra previsione del diritto dell'Unione Europea e tradizioni giuridiche nazionali, in quanto la legislazione europea si sovrappone alle previsioni normative degli Stati Membri. In questo contesto, il parametro dell'obbligazione doganale può essere individuato nella merce, in quanto grandezza misurabile, ovvero bene valutabile in denaro, determinato sulla base del presupposto impositivo.

Il diritto dell'Unione Europea non si limita tuttavia a determinare un modello, ma impone una disciplina, sia pur recependo gli accordi internazionali (principalmente stipulati in seno all'OMC). Per tali ragioni il parametro rivela elementi di originalità dell'obbligazione doganale rispetto al modello tributario generale.

212 Ai sensi dell'art. 79 del CDC (ora 129 del Codice doganale aggiornato), tramite la libera pratica si attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria.

Le attuali disposizioni normative in materia di valutazione delle merci in dogana trovano disciplina nel Codice Doganale Comunitario ed hanno sostituito quelle della Convenzione di Bruxelles²¹³.

Le regole di valutazione delle merci importate, attualmente in vigore, sono frutto degli accordi negoziali in seno al GATT²¹⁴ e sono volte ad assicurare l'uniformità della valutazione in dogana²¹⁵. Uno dei principali obiettivi dei negoziatori del GATT era quello di evitare che gli stati nazionali continuassero ad utilizzare delle procedure di valutazione al fine di contrastare il *dumping*²¹⁶. In seguito alle modifiche introdotte, è venuto meno il potere che avevano le amministrazioni nazionali di effettuare delle rettifiche di valore per tener conto di alcune situazioni particolari come la ripartizione di taluni oneri tra venditore e acquirente in contropartita di una diminuzione del prezzo fatturato. La priorità attualmente attribuita al valore di transazione ha il pregio di impedire alle amministrazioni

²¹³ Convenzione di Bruxelles del 15 dicembre 1950 sul valore in dogana delle merci e Regolamento (CEE) n. 803/68 del Consiglio del 27 giugno 1968 relativo al valore in dogana delle merci.

²¹⁴ Si tratta in particolare dell'Articolo VII del GATT: l'Accordo relativo all'applicazione dell'Articolo VII, comunemente denominato Codice di valutazione in dogana. Si veda in particolare Les négociations commerciales multilatérales du Tokyo Round, Publication du GATT, Ginevra, aprile 1979, nonché S. L. Sherman e H. Glashoff, Customs valuation commentary on the GATT customs valuation code, 1988 Kluwer Law and Taxation Publishers.

²¹⁵ La Comunità Europea applica tali disposizioni dal 1° luglio 1980, in seguito al Regolamento (CEE) n. 1224/80 del Consiglio del 28 maggio 1980, GUCE n. L 134 del 31 maggio 1980. Tali disposizioni, in seguito sono stati trasfusi negli articoli 29 ss. del CDC.

²¹⁶ Così, BERR, « Les règles nouvelles de l'évaluation en douane », in *Réflexions offertes à Paul Sibille: études de fiscalité*, Bruxelles, 1981, p. 149 ss.

fiscali di trattare diversamente le imprese in relazione alla complessità della loro rete di distribuzione.

Il funzionamento dell'Unione Doganale presuppone necessariamente la determinazione uniforme del valore in dogana delle merci importate dai paesi terzi, affinché la protezione attuata mediante la tariffa doganale comune sia la stessa per l'intera Unione Europea²¹⁷.

Da un punto di vista teorico, la nozione di valore doganale può essere controversa²¹⁸. Nasce quindi, la necessità di individuare una nozione uniforme nei diversi stati membri, in modo da garantire in tutta l'Unione doganale il medesimo grado di protezione tramite la tariffa comune. Lo scopo, è evitare che, disposizioni nazionali divergenti in materia di valore possano causare imposizioni daziarie non uniformi, deviazioni del traffico commerciale e distorsioni della concorrenza²¹⁹.

Dal punto di vista pratico, la valutazione è il cuore del procedimento doganale, in quanto è in seguito alla valutazione della merce e alla liquidazione del tributo che l'amministrazione doganale consente all'importatore di disporre fisicamente della merce²²⁰.

²¹⁷ C.G.C.E., 12 luglio 1973, *Hauptzollamt Bremerhaven / Massey Ferguson*, causa C-8/73, Racc.1973, p.897.

²¹⁸ C. J. BERR, « Les règles nouvelles de l'évaluation en douane », in *Réflexions offertes à Paul Sibille: études de fiscalité*, Bruxelles, 1981, p. 137 ss.

²¹⁹ C.G.C.E., 3 febbraio 1982, *Kommanditgesellschaft in Firma Gebrueder Glunz contro Hauptzollamt Hamburg – Waltershof* - Causa C-248/80, in Racc. 1982, p.197.

²²⁰ Una stessa merce può attraversare diverse volte la medesima frontiera. Ogni volta l'amministrazione doganale si troverà di fronte al problema della valutazione della merce, pur in

La responsabilità della valutazione delle merci tuttavia rimane di competenza delle autorità doganali nazionali. In linea di principio, gli operatori potrebbero quindi trovarsi di fronte a valutazioni divergenti per la medesima merce. Diversamente da quanto accade in materia di nomenclatura e origine²²¹, non sussiste, tuttavia, la possibilità che le autorità doganali seguano decisioni di altre amministrazioni. In questo contesto la Commissione ha il ruolo di limitare per quanto possibile le divergenti o scorrette applicazioni delle regole del diritto dell'Unione Europea²²².

La definizione di valore, quale risulta attualmente dal CDC, non ha l'effetto di sopprimere definitivamente le differenze di valutazioni concrete della merce²²³. Al contrario, prioritario è l'obiettivo di governarle, imponendo alle amministrazioni doganali l'obbligo di tener conto in modo sistematico delle fatture e dei documenti contabili relativi alle merci presentate in dogana, che si riferiscono in ultima analisi al valore di transazione delle merci. In secondo luogo, la normativa del CDC è finalizzata ad ottenere che le amministrazioni nazionali rendano conto del modo in cui viene calcolato il valore. Si avrebbe così una maggiore e uniforme tutela degli operatori internazionali in presenza di contestazioni in materia di valore.

presenza della medesima classificazione tariffaria. I documenti commerciali che accompagnano la merce e i relativi documenti, dunque possono condurre a risultati differenti. A tale proposito, BERR, « Les règles nouvelles de l'évaluation en douane » in *Réflexions offertes à Paul Sibille: études de fiscalité*, Bruxelles, 1981, p. 137 ss.

²²¹ A tale proposito, Court of Auditors Special Report 23/2000, paragrafi 41 e 43.

²²² All'interno di tale Comitato è presente una sezione di valutazione doganale che può offrire alle amministrazioni doganali nazionali un terreno comune di valutazione in materia doganale.

²²³ Così BERR, « Les règles nouvelles de l'évaluation en douane », in *Réflexions offertes à Paul Sibille: études de fiscalité*, Bruxelles, 1981, p. 137 ss.

Le norme sul valore disciplinano espressamente solo la valutazione delle merci importate e non sono quindi applicabili alle merci esportate. Le merci esenti da dazio, invece, rientrano nel campo di applicazione della disciplina del valore in quanto l'esigenza di stabilire la base imponibile iva, normalmente applicabile su tutte le importazioni garantisce il rinvio delle disposizioni sul valore alla generalità delle merci importate, siano assoggettate o meno al dazio doganale. Le norme sul valore in dogana si applicano al passaggio dei beni mobili materiali attraverso le frontiere, ma non alle transazioni relative ai beni immateriali, salvo che non siano connesse ad un contratto di compravendita di beni mobili materiali importati²²⁴.

Identificazione del parametro

Alla luce di quanto sin qui detto è possibile introdurre la nozione di valore di transazione che consiste nel prezzo delle merci effettivamente pagato o da pagare, aumentato o diminuito di determinati elementi²²⁵. Si basa sul prezzo netto fatturato, al quale devono essere imputati in aumento o in diminuzione elementi quali i contributi, le licenze, gli interessi o le garanzie.

I negoziatori del GATT, istituendo l'individuazione del valore in dogana sulla base del prezzo determinato dalle parti nel corso di una transazione internazionale,

²²⁴ In tal senso, PIZZINI, *Sulla possibile rilevanza del "valore in dogana" per la determinazione del "valore normale" dei costi ex art. 56 co. 2 del DPR 597/1973 per merci acquistate da imprese italiane preso società controllate estere*, Rassegna Tributaria, 1980, fasc. 9-10, pag. 43 – 52.

²²⁵ Ai sensi dell'art. 29 CDC, il valore in dogana sopporta le rettifiche degli articoli 32 e 33 CDC.

perseguivano il fine di evitare l'utilizzazione di valori arbitrari o fittizi per fondare la valutazione su dati oggettivi basati sui documenti contabili. Se il prezzo viene accettato dalle parti, anche le autorità doganali devono accettarlo come base di calcolo dei dazi. Le autorità doganali a partire dal 1980²²⁶, non hanno potuto porre in essere aggiustamenti di valore per tenere conto di situazioni particolari come, per esempio, il fatto che certe spese siano sopportate dall'alienante anziché dall'acquirente in contropartita di una diminuzione del prezzo di vendita²²⁷. Il venditore potrebbe avere fissato un prezzo eccezionalmente basso per le ragioni più varie²²⁸, in via di principio non di interesse fiscale. Non rileva dunque che il prezzo sia inferiore a quello corrente di mercato corrente per merci identiche.

Parte della dottrina sostiene che l'attuale definizione del valore in dogana sia "positiva", a fronte della nozione "dogmatica" in precedenza sancita dalla Convenzione di Bruxelles del 1950²²⁹. Quest'ultima definiva il valore in dogana come *prezzo normale* praticato allorché i diritti doganali divengono esigibili, in presenza di una vendita effettuata in condizioni di piena concorrenza tra un

²²⁶ L'Unione Europea ha applicato tali disposizioni dal 1° luglio 1980, in seguito al Regolamento (CEE) n. 1224/80 del Consiglio del 28 maggio 1980, GUCE n. L 134 del 31 maggio 1980. Tali disposizioni, in seguito sono stati trasfusi negli articoli 29 ss. del CDC.

²²⁷ Così BERR, « Les règles nouvelles de l'évaluation en douane », in *Réflexions offertes à Paul Sibille: études de fiscalité*, Bruxelles, 1981, p. 137 ss.

²²⁸ SHERMAN S. E GLASHOFF H., *Customs valuation – Commentary on the GATT Customs Valuation Code*, ICC Publishing and Kluwer Law and taxation Publishers, 1988, p. 106: le ragioni degli affari a volte si basano sulle simpatie, sulle informazioni non perfettamente corrette, su piani non esplicitati.

²²⁹ Così BERR, « Les règles nouvelles de l'évaluation en douane », in *Réflexions offertes à Paul Sibille: études de fiscalité*, Bruxelles, 1981, p. 137 ss.

acquirente e un venditore reciprocamente indipendenti. Il valore dunque poteva coincidere con quello fatturato soltanto se la vendita non era stata influenzata da relazioni commerciali o finanziarie dalle diverse parti del contratto. In passato, le amministrazioni doganali degli stati membri, ciascuna secondo un proprio modello, determinavano per ogni negoziazione una rappresentazione ideale del valore della merce ed eventualmente rettificavano il prezzo indicato nella fattura. Ne derivava un elemento di incertezza, in quanto ciascun singolo stato poteva giungere ad una determinazione di valore notevolmente divergente²³⁰.

La disciplina dell'Unione Europea in materia di valutazione doganale mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori arbitrari e fittizi²³¹. Il valore in dogana deve quindi riflettere il valore economico reale della merce importata tenendo conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico²³².

²³⁰ Sull'insieme del problema, BERR, *La valeur en douane et le droit commercial*, Mélanges Jauffret, 1974, p. 63.

²³¹ In tal senso C.G.C.E., 6 giugno 1990, *Unifert*, Causa C-11/89, Racc. Pag. I-2275, p. 35; C.G.C.E., 19 ottobre 2000, *Sommer*, causa C-15/99, Racc. pag. I-8989, p. 25. Tali requisiti emergono dal quinto considerando del CDC. Nel caso *Unifert* la Corte aveva affermato la diversità della situazione in cui la differenza tra quantitativo della merce acquistata e sbarcato sia stata specificamente contemplato dalle parti nel contratto di compravendita e l'acquirente abbia accettato questo rischio entro i limiti di una franchigia pattuita. In questo caso, afferma la Corte, non viene effettuata nessuna riduzione del prezzo d'acquisto e, in termini commerciali, il valore della partita resta immutato. Si è pertanto giudicato conforme agli scopi del sistema dell'Unione Europea di valutazione in dogana la possibilità di prendere in considerazione il prezzo integralmente pagato o da pagare come base della valutazione.

²³² C.G.C.E., 16 novembre 2006, *Compaq*, causa C-306/04, Racc. 2006, p.I-10991, p. 30.

La nozione di vendita: l'originalità della nozione del diritto dell'Unione Europea

L'art. 29 CDC collega il valore doganale a quello delle merci vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Unione Europea²³³.

L'espressione "vendute per l'esportazione", implica che venga dimostrato, al momento della vendita, che le merci originarie di un paese terzo erano destinate al territorio doganale della Unione Europea. Sarebbe perciò ammissibile che entrambe le parti contrattuali fossero stabilite nel territorio della Unione Europea²³⁴. Con l'espressione "vendute per l'esportazione" la norma si riferisce infatti alla posizione delle merci, non alla situazione giuridica dell'operatore.

Parte della dottrina²³⁵ ritiene che la definizione di vendita di cui all'art. 29 del CDC sia autonoma, non fondandosi su basi economicamente distinte da quelle civilistiche. Il termine vendita utilizzato dal Codice Doganale sarebbe funzionale quindi all'obiettivo di uniformare le valutazioni doganali.

²³³ In assenza di una vendita, il valore di transazione può non essere predeterminato, come accade, ad esempio, qualora le merci siano importate sotto il regime della vendita in conto consegna. Si tratta di merci (normalmente derrate deperibili) che permangono di proprietà dei fornitori stranieri fino al momento della vendita effettuata, dopo l'importazione, al miglior prezzo da parte dell'intermediario agente o del rappresentante dei fornitori. In questi termini l'art. 36 del CDC.

²³⁴ In tal senso C.G.C.E., 6 giugno 1990, *Unifert*, Causa C-11/89, Racc. Pag. I-2275. Ne deriva che secondo la corte anche una vendita effettuata da un fornitore avente sede in un paese terzo può considerarsi come una "vendita per l'esportazione" e che quindi non si deve prendere necessariamente in considerazione il prezzo risultante da questo contratto ai fini della determinazione del valore di transazione.

²³⁵ GLASHOFF, *Verkauf von Waren*, RIW-AWD, 1980, P. 627; BAUR, *RIW-AWD*, 1980, pp. 485-486.

Quando il valore in dogana non può essere determinato ai sensi dell'articolo 29 del CDC si ha riguardo, nell'ordine, alle lettere a), b), c) e d) del paragrafo 2 dell'articolo 30 CDC.

Si tratta in particolare dei seguenti criteri:

a) il valore di transazione di merci identiche;

b) il valore di transazione di merci similari;

c) il valore fondato sul prezzo unitario corrispondente alle vendite nell'Unione Europea delle merci importate o di merci identiche o similari importate nel quantitativo complessivo maggiore, effettuate a persone non legate ai venditori;

d) il valore calcolato, eguale alla somma:

- del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate;

- di un ammontare rappresentante gli utili e le spese generali, uguale a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o della stessa specie delle merci da valutare, fatte da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione dell'Unione Europea;

- del costo o del valore degli elementi enumerati all'articolo 32, paragrafo 1, lettera e) del CDC, vale a dire: delle spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate e delle spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle

merci importate, fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale della Unione Europea.

Queste regole sostitutive, devono essere utilizzate nell'ordine normativamente previsto a pena di nullità della procedura. L'importatore non ha la possibilità di chiedere un'inversione di tali modalità²³⁶.

La determinazione del valore in dogana in presenza di soggetti tra loro legati, presenta alcune analogie con la determinazione dei prezzi di trasferimento. Pertanto appare opportuno un approfondimento con le linee guide OCSE presenti in questa materia.

*Metodi di transazione utilizzabili dalle amministrazioni fiscali nazionali sulla base delle Linee guida OCSE*²³⁷

²³⁶ AMAND, *Calcul de la valeur transactionnelle en douane*, in Journal de droit fiscal 1990, v. 1, n.2, p. 5-35

²³⁷ Della vastissima bibliografia in materia si possono citare alcuni testi nella recente letteratura di lingua inglese: ADAMS, C. and R. Coombes, *Global Transfer Pricing*, 2nd edition. Bloomsbury Professional, 2011; ADAMS, L. and R. DRTINA, *Multinational transfer pricing: Management accounting theory versus practice*, Management Accounting Quarterly (Spring) 2010, p. 22-29; BAILEY, C. D. and D. COLLINS, *Goliath Corporation: An instructional case in transfer pricing policy*, Journal of Accounting Education, 2005, 23(4): 264-276; BALDENIUS, T., N. D. MELUMAD and S. REICHELSTEIN, *Integrating managerial and tax objectives in transfer pricing*, The Accounting Review, Luglio 2004, p. 591-615; CETERIS, M. A. HEIMERT and M. JOHNSON, *Guide To International Transfer Pricing: Law, Tax Planning and Compliance Strategies*, Kluwer Law International 2010; CHANG, L., M. CHENG and K. T. TROTMAN, *The effect of framing and negotiation partner's objective on judgments about negotiated transfer prices*. Accounting, Organizations and Society 2008, 33(7-8): 704-717;

Le linee guida OCSE prevedono differenti metodi di valutazione:

1. *Comparable uncontrolled price method (CUP)*

COOLS, M. and R. SLAGMULDER, *Tax-compliant transfer pricing and responsibility accounting*, Journal of Management Accounting Research 2009, (21): 151-178; COOLS, M., C. EMMANUEL and A. JORISSEN, *Management control in the transfer pricing tax compliant multinational enterprise*. Accounting, Organizations and Society, 2008, 33(6): 603-628; DIKOLLI, S. S. and I. VAYSMAN, *Information technology, organizational design, and transfer pricing*, 2006, Journal of Accounting and Economics (April): 201-234; DUTTA, S. and S. REICHELSTEIN, *Decentralized capacity management and internal pricing*, Review of Accounting Studies, 2010, 15(3): 442-478; FELTHAM, T. S., F. PHILLIPS and N. T. SHEEHAN, *The same difference? A transfer-pricing case*. Issues In Accounting Education (Febbraio 2003): 93-99; FJELL, K. and O. FOROS, *Access regulation and strategic transfer pricing*. Management Accounting Research, Marzo 2008, 18-31; GHOSH, D., *Complementary arrangements of organizational factors and outcomes of negotiated transfer price*, Accounting Organizations and Society, 2000, 25(7): 661-682; GHOSH, *Organizational design and manipulative behavior: Evidence from a negotiated transfer pricing experiment*. Behavioral Research in Accounting, 2000, (12): 1-30; GOX, *Discussion of "Decentralized capacity management and internal pricing"*, Review of Accounting Studies, 2010, 15(3): 479-502; JOHNSON, *Divisional performance measurement and transfer pricing for intangible assets*, Review of Accounting Studies, 2006, 11(2-3): 339-365; KING, *Transfer Pricing and Corporate Taxation: Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*, 2010, Springer; LEVEY, M. M. and S. C. WRAPPE, *Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy*, 2010, Third Edition; MALONE, *Bringing the market inside*, 2004, Harvard Business Review (April), 106-114; MYRING, M. J. and R. BLOOM, *International transfer pricing and intellectual property: The PrimeCo case*. Issues In Accounting Education, Novembre 2007, 769-774; PFEIFFER, SCHILLER and WAGNER, *Cost-based transfer pricing*. Review of Accounting Studies, 2011, 16(2): 219-246; SCHUSTER and CLARKE, *Transfer prices: Functions, types, and behavioral implications*, 2010, Management Accounting Quarterly (Winter): 22-32; SOJAK, *Transfer pricing policy and performance measurement used in Poland by domestic and multinational companies*. Journal of Applied Management Accounting Research (Summer 2007): 33-58; VAN DER MEER-KOOISTRA and VOSSELMAN, *Special issue of Management Accounting Research. Management control of inter-firm transactional relationships*, Management Accounting Research, Settembre 2007, 375-376.

Il metodo CUP compara il prezzo stipulato per la cessione dei beni o la prestazione dei servizi in una specifica transazione rispetto al prezzo previsto per la cessione dei beni o la prestazione dei servizi in una transazione tra soggetti senza alcun legame particolare. L'eventuale differenza tra i due prezzi potrebbe indicare che le condizioni delle relazioni commerciali e finanziarie tra le società tra loro collegate non sono veritiere.

Una transazione tra società tra loro non collegate o controllate può essere comparata con quella di società controllate o collegate, qualora almeno una delle due condizioni seguenti sia rispettata:

- a) Nessuna delle differenze tra le due transazioni tra loro comparate o tra le società che pongono in essere i trasferimenti potrebbe inficiare la comparazione; oppure
- b) Un aggiustamento ragionevolmente accurato può essere posto in essere in modo da eliminare gli effetti materiali di un'eventuale differenza.

Quando è possibile comparare le due transazioni in questione, il metodo CUP è il sistema più efficace ed è conseguentemente preferibile ad altri metodi.

Potrebbe essere tuttavia difficile individuare una transazione tra soggetti tra loro indipendenti abbastanza simile rispetto alla transazione tra due soggetti controllati o collegati, tale che non ci siano differenze che abbiano effetti materiali sui prezzi. Per esempio, una differenza anche di minore importanza tra le proprietà trasferite nelle transazioni tra soggetti tra loro controllati o collegati potrebbe inficiare il

prezzo di trasferimento, anche se la natura delle attività commerciali fosse sufficientemente simile tale da generare lo stesso margine di profitto. Qualora si verificasse tale fenomeno, taluni aggiustamenti potrebbero avere effetti negativi sull'affidabilità delle analisi in base al metodo CUP.

Nel considerare se le transazioni controllate e non controllate siano tra loro comparabili si dovrebbe poi fare riferimento al prezzo delle operazioni commerciali, piuttosto che ai semplici prodotti commerciali tra loro comparabili.

Qualora dovessero sussistere differenze tra le transazioni controllate e non controllate, potrebbe essere difficile determinare ragionevolmente un aggiustamento per eliminare gli effetti sul prezzo. Tali aggiustamenti dovrebbero essere sufficientemente accurati, in modo da eliminare gli effetti sui prezzi. Le difficoltà che possono sorgere nell'effettuare aggiustamenti accurati sul prezzo non dovrebbero precludere in principio l'applicazione del metodo CUP.

Considerazioni pratiche poi dovrebbero suggerire l'applicazione del metodo CUP congiuntamente ad altri metodi, i quali dovrebbero essere valutati in base al relativo grado di accuratezza. Come ogni altro metodo, infatti, la relativa affidabilità del metodo CUP può essere inficiata dal grado di accuratezza con il quale l'aggiustamento può assicurare una reale comparabilità.

2. *Resale price method (RPM)*

Questo metodo di calcolo prende in considerazione il prezzo al quale un prodotto è stato acquistato da una impresa associata ed è stato rivenduto ad una società indipendente. Questo prezzo (il prezzo di rivendita) viene poi ridotto di un margine di prezzo che rappresenta l'ammontare al quale il soggetto che effettua la rivendita cercherebbe di coprire la propria vendita, considerando una spesa operativa differente e alla luce delle lavorazioni effettuate e considerato un profitto ragionevole, tenendo contro il capitale proprio utilizzato e i rischi assunti.

Ciò che rimane una volta sottratto tale margine lordo, può essere utilizzato, alla luce dell'aggiustamento derivante da altri costi associati all'acquisto dei prodotti (ad esempio i dazi doganali), in considerazione altresì del prezzo del trasferimento originale della proprietà tra le imprese associate.

Il prezzo di rivendita può essere determinato con riferimento al prezzo di rivendita che il medesimo soggetto ha operato per i medesimi prodotti in transazioni comparabili con soggetti diversi ("internal comparable").

In alternativa potrebbe essere utilizzato come riferimento il medesimo prezzo operato nei confronti di una società indipendenti in transazioni comparabili ("external comparable").

Il prezzo di rivendita non dovrebbe essere opinato dall'amministrazione finanziaria qualora una delle due condizioni seguenti sia rispettata:

- a) Nessuna delle differenze tra le transazioni comparabili o tra le società che pongono in essere tali transazioni può interessare il margine del prezzo di rivendita di mercato;
- b) Possono essere effettuati aggiustamenti ragionevolmente accurati al fine di eliminare gli effetti materiali di tali differenze.

Qualora il rivenditore ponga in essere un'attività commerciale oltre all'attività di rivendita un ragionevole margine di rivendita deve essere previsto. Qualora poi il rivenditore utilizzi beni immateriali di cui è titolare (ad esempio know how) si dovrebbe porre in essere una particolare attenzione nell'effettuare la valutazione.

Qualora sia presente una catena di distribuzione dei beni attraverso un intermediario, per l'amministrazione finanziaria potrebbe essere rilevante verificare, non solo il prezzo di rivendita delle merci che sono state acquistate dall'intermediario, ma anche il prezzo che tale società paga ai suoi fornitori e le funzioni che la società intermediaria pone in essere.

Potrebbero essere presenti difficoltà tecniche nell'ottenere tali informazioni e nella determinazione del ruolo della società intermediaria potrebbe essere difficile da determinare. In ogni caso è possibile dimostrare che la società sopporta un reale rischio economico. Questo metodo di calcolo può variare in relazione al fatto che il rivenditore abbia il diritto esclusivo di rivendere i beni.

3. *Metodo Cost plus*

Il metodo cost plus si basa sul costo sopportato dal soggetto che fornisce i beni o i servizi in una certa transazione. Tale metodo considera un certo ammontare di profitti alla luce delle normali condizioni di mercato. Questo metodo è utile quando prodotti semi finiti sono venduti tra soggetti tra loro controllati o collegati, ovvero quando le parti associate abbiano concluso accordi di fornitura di lunga durata o quando le transazioni consistono in una fornitura di servizi.

Il metodo cost plus dovrebbe essere idealmente stabilito con riferimento all'incremento di valore che lo stesso fornitore potrebbe avere in transazioni tra loro comparabili (comparazione interna). In alternativa, questo metodo può essere utilizzato con riferimento a delle transazioni tra loro differenti in quanto poste in essere da un operatore indipendente (comparazione esterna).

Una transazione non controllata è paragonabile ad una controllata ai fini del metodo cost plus qualora:

- a) la determinazione del profitto che viene attribuito non è inficiata dalle differenze tra le transazioni che devono essere comparate;
- b) degli aggiustamenti ragionevolmente accurati possono essere effettuati al fine di eliminare gli effetti materiali di tali differenze. Nel determinare se una transazione sia non controllata ai fini del metodo cost plus, lo stesso principio si applica per il calcolo del prezzo di rivendita.

Il sistema cost plus può presentare difficoltà soprattutto nella determinazione dei costi. Sebbene i costi di produzione possano essere coperti nel corso di un certo

periodo di tempo, tali costi potrebbero non essere associati annualmente ad un certo profitto prodotto.

Inoltre, nel determinare il metodo cost plus si dovrebbe prestare attenzione nell'applicare un certo ammontare di profitti relativo ad una certa base di costi. Si pensi ad esempio al caso in cui la società lochi determinati beni o fattori produttivi.

Valutazione doganale e valutazione ai fini OCSE

In una situazione internazione in cui le imposizioni sulle transazioni internazionali sono presenti e dove, allo stesso tempo, l'imposta sul reddito societario può essere sensibilmente differente tra i diversi Paesi, è normale che gli operatori si pongano nell'ottica strategica di scegliere i prezzi di trasferimento al fine di ridurre l'ammontare delle imposte pagate concernenti l'importazione e l'esportazione. Questa scelta potrebbe essere sensibilmente differente da un trasferimento economico basato sui costi e collegato su una effettiva opportunità del trasferimento medesimo.

Le Linee guida OCSE, riconoscono che la valutazione dei prezzi di trasferimento presenta aspetti comuni alla valutazione delle merci in dogana. In linea teorica, infatti, il valore doganale potrebbe essere utilizzato dalle altre amministrazioni fiscali per valutare la correttezza della valutazione dei prezzi di trasferimento tra due operatori.

Gli uffici doganali potrebbero avere informazioni che riguardano le transazioni potenzialmente rilevanti ai fini dei prezzi di trasferimento. Questo può accadere in particolar modo se tali informazioni sono fornite dal contribuente medesimo. Allo stesso modo, le autorità fiscali nazionali responsabili per il controllo dei prezzi di trasferimento potrebbero avere informazioni rilevanti per le autorità fiscali doganali.

La valutazione doganale di merci identiche presenta numerose analogie con le linee guide OCSE in particolare per quanto riguarda il metodo CUP.

Entrambi i sistemi di valutazione sono particolarmente efficaci quando società tra loro indipendenti vendono il medesimo prodotto che è anche ceduto tra due società tra loro associate. In entrambi i casi, tuttavia, potrebbero sorgere difficoltà nell'effettuare la comparazione qualora l'individuazione sul mercato di prodotti assolutamente identici sia difficile. In questo caso, infatti, le due valutazioni potrebbero essere pregiudicate dal grado di accuratezza o di comparabilità dei prodotti considerati.

I criteri di valutazione seguiti dai due sistemi presentano poi ulteriori differenze di rilievo.

In linea di principio, mentre il Codice Doganale Comunitario prevede che sia necessario comparare merci tra loro similari, le linee guida OCSE hanno un approccio più moderato che consiglia di utilizzare il metodo CUP congiuntamente ad altri metodi.

Diversamente dalla disciplina doganale, in materia di imposte dirette, il metodo CUP è il solo criterio di valore di rilievo a cui un prezzo di trasferimento possa fare riferimento. Come si è chiarito nel paragrafo precedente, nell'assenza dei presupposti di tale metodo, è necessario utilizzare il prezzo di rivendita ridotto del guadagno del beneficiario, ma unicamente se il rivenditore non abbia modificato il prodotto con alterazioni fisiche o l'utilizzo di diritti incorporali. In questo caso, qualora non sussistano prezzi di rivendita noti, viene applicato il metodo del prezzo di rivendita maggiorato, salvo che il metodo del prezzo di rivendita non si riveli più appropriato. Il contribuente può tuttavia provare che un altro metodo diverso da quello concretamente applicato, in realtà sia più appropriato. Il prezzo comparato sul mercato libero può essere utilizzato qualora sia effettivamente presente.

Il Codice Doganale Comunitario, invece, non prevede la possibilità di effettuare aggiustamenti al fine di eliminare gli effetti sulla determinazione del prezzo che potrebbero essere prodotti dalle differenze tra le transazioni controllate e non controllate. Tantomeno una applicazione congiunta del metodo CUP con altri metodi al momento attuale non appare essere un'ipotesi contemplata dalla normativa doganale.

In base alla disciplina OCSE, inoltre, non è presente un ordine di priorità tra i diversi metodi, mentre in ambito doganale l'art. 30 CDC prevede che nell'ordine si applichino le lettere a), b), c) e d). I metodi del valore di transazione di merci similari e del valore fondato sul prezzo unitario, possono tuttavia essere invertiti su richiesta del dichiarante.

Alla dichiarazione del valore imponibile doganale rispetto allo stesso valore stabilito ai fini dell'imposizione diretta, peraltro, è sotteso un diverso interesse²³⁸. Il valore all'importazione, infatti, costituisce economicamente un elemento di costo ai fini della determinazione del reddito: più è elevato, maggiormente l'entità del reddito si riduce. L'aumento del valore imponibile in dogana comporta per l'importatore un maggior onere relativo al dazio doganale. Tale situazione non si verifica tuttavia per quelle merci esenti da dazio per le quali il maggior esborso è rappresentato essenzialmente dall'Iva e riveste per lo più un aspetto finanziario e non economico. In questi casi, sussiste un interesse per l'importatore a valorizzare quanto più possibile la base imponibile doganale al fine di fruire di maggiori oneri deducibili nella determinazione del reddito imponibile, tassato normalmente in misura più elevata.

La finalità dell'esistenza di valutazioni alternative dei prezzi di trasferimento, poi, è rapportabile all'interesse fiscale del singolo Stato Membro. Non ha pertanto un'incidenza diretta rispetto agli interessi fiscali dell'Unione. Sono le stesse linee guida OCSE a chiarire che la valutazione in dogana ha finalità diverse rispetto alla valutazione delle merci nel sistema delle imposte dirette.

Proprio questa differenza di finalità è stata riconosciuta *ex professo* da parte della giurisprudenza della Corte di Giustizia²³⁹. Si tratta dunque paradossalmente di due

²³⁸ In tal senso, PIZZINI, *Sulla possibile rilevanza del "valore in dogana" per la determinazione del "valore normale" dei costi ex art. 56 co. 2 del DPR 597/1973 per merci acquistate da imprese italiane preso società controllate estere*, Rassegna Tributaria, 1980, fasc. 9-10, pag. 43 – 52.

²³⁹ René Chatain 65/1979

tipi di valutazioni che in taluni casi potrebbero essere potenzialmente identiche dal punto di vista procedurale, pur presentando finalità diverse.

Tali finalità in realtà sono diverse soprattutto sul piano del diritto fiscale. La valutazione doganale è una valutazione della merce, così come introdotta nel mercato unico, anche sulla base di convenzioni internazionali e pertanto ha effetti specificamente rivolti alla politica commerciale dell'Unione Europea e – soprattutto – agli interessi fiscali dell'Unione.

Alcune considerazioni sul ruolo del parametro

Nei precedenti paragrafi si sono evidenziati i principi e la normativa sulla base dei quali la disciplina dell'Unione Europea definisce le modalità di calcolo della merce immessa in libera pratica.

Il parametro nel diritto doganale, infatti, ha come base di calcolo il valore della merce immessa in libera pratica e quindi tende approssimativamente a coincidere in ultima analisi con il valore di mercato del bene. Si conferma come la finalità perseguita dal diritto dell'Unione Europea sia nuovamente quella dell'effettività finanziaria.

Il parametro deve essere coordinato con l'individuazione del presupposto impositivo. Quest'ultimo, sia pure determinato dalla normativa dell'Unione Europea, deve essere osservato in una logica di coerenza con le tradizioni giuridiche nazionali degli stati membri.

Come si è chiarito nella premessa, l'art. 36 del Tuld (Testo Unico Doganale, DPR 43/1973) definisce la destinazione al consumo il principale presupposto ai fini della nascita del debito doganale. Sulla base delle disposizioni nazionali, il contribuente deve tuttavia manifestare la volontà di utilizzare in un certo modo la merce gravata dal tributo.

Le novità introdotte con il nuovo Tuld si proponevano di tenere conto della nuova normativa costituzionale in materia di principio di capacità contributiva, che nel frattempo si era sovrapposto alla precedente legislazione doganale. Si poneva, infatti, il problema dell'individuazione del sintomo di capacità contributiva in base al quale il prelievo daziario risultasse costituzionalmente giustificabile. Il sintomo di capacità contributiva, secondo le diverse opinioni andrebbe ricondotto alla manifestazione di volontà intesa a rendere liberamente commerciabile la merce in un mercato diverso da quello di origine, ovvero nel fatto dell'immissione in consumo.

La dottrina italiana, alla pari della dottrina belga che si è occupata di queste tematiche, ha tradizionalmente collegato la diversità di funzioni economiche che emergono dalla disciplina doganale ad un diverso modo di strutturare un interesse dello Stato dal punto di vista giuridico. Tale interesse, vista la molteplicità dei regimi doganali, cui corrisponde una pluralità e diversità di funzioni, non può essere individuato soltanto nell'acquisizione di un'entrata.

Questi aspetti si confrontano con i principi e le finalità del diritto dell'Unione Europea in cui l'esigenza dell'effettività impositiva svolge un ruolo primario. Alla

luce di tale disciplina gli elementi principali che concorrono a realizzare il presupposto delle imposte doganali possono essere individuati sia nella situazione meramente fattuale dell'attraversamento della merce della linea doganale che nella destinazione al consumo dei beni stessi, all'interno o all'esterno, del territorio doganale dell'Unione Europea²⁴⁰.

Sulla base del Codice Doganale Comunitario (CDC), al presupposto del tributo doganale è, infatti, strettamente funzionale il concetto di libera pratica²⁴¹ di una merce, con la quale si sostanzia l'attraversamento della linea doganale.

Il parametro nel diritto doganale si basa quindi sul valore della merce immessa in libera pratica e al valore di mercato del bene. Per questo motivo il Codice Doganale Comunitario si preoccupa di definire le modalità di calcolo della merce immessa in libera pratica. Si conferma come la finalità perseguita dalla legislazione europea in materia doganale sia nuovamente quella dell'effettività finanziaria.

Se si prende poi in considerazione la logica sottesa alla disciplina dell'Unione Europea in materia di parametro si può affermare che in considerazione di quanto esposto nel precedente paragrafo, si profila *de facto* una sorta di contrapposizione degli interessi tutelati dall'Amministrazione doganale, rispetto alle altre Amministrazioni fiscali. Incrementando il valore imponibile, infatti, le dogane

²⁴⁰ Sul punto la dottrina appare concorde. Si veda per il Belgio ad esempio PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 27ss.

²⁴¹ Ai sensi dell'art. 79 del CDC (ora 129 del Codice doganale aggiornato), tramite la libera pratica si attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria.

aumentano il gettito dei tributi ai quali sono preposti; allo stesso tempo, tuttavia, consentono una maggiore entità di costi deducibili, decurtando il reddito imponibile, e quindi il gettito, ai fini delle imposte dirette. I due gettiti peraltro hanno una diversa destinazione contabile: i dazi doganali rientrano tra le risorse proprie, mentre il gettito delle imposte dirette è di competenza degli stati nazionali. Questa dicotomia potrebbe attenuarsi in alcuni casi alla luce dei principi presenti negli ordinamenti nazionali (quantomeno in quelli di tradizione giuridica continentale) che tendono ad affermare il diritto-dovere dell'amministrazione pubblica di perseguire la ricerca della verità ("il giusto imponibile") senza indulgere a criteri utilitaristici, tipicamente propri della sfera privata. In concreto tuttavia, non si può disconoscere che tale fenomeno sussiste e che il problema di due valutazioni di valore divergenti dunque si può effettivamente verificare.

De jure condendo il problema della contrapposizione tra il valore doganale e quello individuato da parte delle amministrazioni si risolverebbe con la creazione effettiva di un'amministrazione doganale europea dotata di personale e prerogative proprie, distinte da quelle delle altre amministrazioni fiscali nazionali. In questo modo, si configurerebbe a tutti gli effetti l'impossibilità da parte delle amministrazioni fiscali nazionali di disconoscere il valore determinato dalle dogane, in relazione alla diversa sfera di competenze applicative tra normativa dell'Unione Europea e interna. Tale soluzione, indirizzata nel senso di un'efficacia rinforzata del valore doganale rispetto all'individuazione del valore proveniente dalle altre amministrazioni fiscali, tuttavia, può essere perseguita anche nel vigore dell'attuale disciplina normativa. In alcuni casi, infatti, appare arduo disconoscere

il valore in precedenza determinato dalle dogane. Si pensi al caso in cui siano comuni ad entrambe le discipline i beni da valutare (beni mobili materiali), ovvero alle ipotesi in cui entrambe le discipline configurino situazioni di legami che comportano una valutazione in base al valore normale anziché in relazione al prezzo di fattura. La valutazione della dogana, infatti, ha il pregio di essere stata effettuata con il controllo materiale delle merci, che consente di apprezzarne i vari gradi di qualità e in generale tutte le caratteristiche che influiscono sul suo valore e a breve distanza di tempo dalla stipulazione del relativo contratto. Tali circostanze influiscono senza dubbio in modo positivo sull'indagine volta ad accertare il valore di mercato. Le verifiche effettuate ai fini della determinazione del reddito – nei casi specifici di rettifica di valore, in quanto riferito al prezzo - sono invece realizzate esclusivamente su base documentale e in seguito ad un lungo periodo di tempo dall'epoca dello svolgimento dei fatti accertati. Altrettanto difficoltosa appare poi la possibilità di contestare il valore definito ai fini doganali, in seguito ad un procedimento contenzioso - amministrativo o giurisdizionale - instaurato per sanare il contrasto sorto tra importatore e ufficio doganale. La coerenza di sistema, non consiste dunque, in un obiettivo della normativa doganale.

A partire dal 1980, la definizione di valore introdotta nell'ordinamento comunitario prima, e dell'Unione Europea poi, ha perseguito l'obiettivo di uniformare il diritto doganale al contempo limitando la discrezionalità delle amministrazioni di frontiera degli Stati membri. Sono quindi evidenti le ragioni economiche e di mercato sottese a tale operazione, a discapito di quelle giuridiche e tributarie doganali. Ne deriva che la definizione doganale, prima di essere norma

vincolante è un “*manifesto politico*” i cui obiettivi rivestono un ruolo fondamentale, mentre le tecniche di applicazione si pongono in una dimensione secondaria e in casi specifici. In assenza di una perfetta visione giuridica di sistema, si è limitato così il ruolo delle autorità doganali nazionali, nonostante il fine proclamato fosse quello di favorire la liberalizzazione del commercio mondiale²⁴².

In una fase in cui i flussi commerciali hanno tuttavia un ruolo costantemente inferiore nell’ambito delle relazioni economiche internazionali rispetto ai trasferimenti invisibili di valore, può sembrare incongruo continuare ad utilizzare il prezzo di un bene come base dell’imposizione, allorché la movimentazione di tecnologia (licenze, know-how, programmi informatici, forniture industriali chiavi in mano) sfugge largamente all’imposizione fiscale. Se il fine è quello di proteggere l’economia di un paese contro la concorrenza estera, forse si potrebbe pensare, in primo luogo, a controllare ed eventualmente a tassare gli investimenti in uscita verso altri Stati più competitivi, piuttosto che imporre il pagamento di un diritto doganale ogni volta che una merce prodotta in un determinato Stato ritorna al territorio nazionale dell’investitore²⁴³. Il problema del valore in dogana diverrebbe forse quello di conoscere semplicemente chi deve pagare il prezzo della protezione: gli importatori occasionali o chi scientemente delocalizza la produzione di merci altamente concorrenziali. Si tratta di un aspetto, che pur

²⁴² Così, BERR, « Les règles nouvelles de l’évaluation en douane », in *Réflexions offertes à Paul Sibille: études de fiscalité*, Bruxelles, 1981, p. 148-149 ss.

²⁴³ Nello stesso senso, BERR, « Les règles nouvelles de l’évaluation en douane », in *Réflexions offertes à Paul Sibille: études de fiscalité*, Bruxelles, 1981, p. 148-149 ss.

avendo innegabili e rilevanti aspetti applicativi, attiene alla struttura del tributo. Tale operazione, peraltro, potrebbe incidere non solo sui i principi attuali del commercio internazionale, ma anche sul rapporto tra discipline nazionali e quella dell'Unione Europea.

Appare chiaro come la valutazione della merce in dogana abbia modificato la propria dimensione. In passato poteva essere considerata essenzialmente come una tecnica di imposizione, vale a dire un'operazione di natura fiscale e finalizzata alla coerenza fiscale del sistema doganale. Oggi, invece, la valutazione della merce tende ad acquisire il ruolo di ostacolo non tariffario del commercio internazionale, ed ha effetti sostanzialmente extrafiscali. Si osservano, ancora una volta, gli effetti di una dialettica tra il sistema del diritto dell'Unione Europea che si sovrappone alle tradizioni giuridiche nazionali preesistenti e le logiche appartenenti alle discipline degli Stati Membri.

Parametro dell'obbligazione e origine delle merci: esistenza dell'obbligazione

L'obiettivo di effettività finanziaria proprio della normativa dell'Unione Europea necessita un ulteriore chiarimento in materia di parametro dell'obbligazione con riferimento all'origine delle merci, in quanto elemento determinativo della base imponibile.

Il presupposto dell'obbligazione doganale è strettamente collegato al concetto di libera pratica, con la quale si sostanzia l'attraversamento della linea doganale.

Il parametro incide sulla misura dell'obbligazione e non sull'obbligazione, avendo un ruolo ai fini della determinazione del tributo, solo per le merci di origine extra-UE.

In seguito si chiarirà che, in linea di principio, la tariffa doganale modula il tasso applicabile alla base imponibile in relazione alle diverse decisioni riconducibili alle politiche di mercato dell'Unione Europea (origine preferenziale e non preferenziale).

Il caso in cui l'origine preferenziale comporti un tasso zero nella tariffa doganale peraltro non costituisce una eccezione a questo principio. Il tasso zero si applica, infatti, su una base imponibile determinata sulla base dei principi e della disciplina dell'Unione Europea applicabile al parametro. L'origine preferenziale, dunque incide sulla determinazione del tasso, piuttosto che sull'identificazione o quantificazione del parametro.

In materia di origine, un'uniformazione a livello internazionale può essere registrata anche per questo elemento determinativo dell'esistenza dell'obbligazione doganale.

In campo internazionale, il primo tentativo di armonizzazione delle norme attributive dell'origine è stato posto in essere con la Convenzione siglata a Kioto nel 1973²⁴⁴. Il 1° gennaio 1995 è entrato in vigore l'Accordo sull'origine non

²⁴⁴ Alla quale la Comunità ha aderito con la Decisione del Consiglio 3 giugno 1977, n. 77/415. Il criterio base previsto dalla Convenzione per determinare l'origine è quello della "trasformazione sostanziale".

preferenziale la cui gestione è rimessa all'Organizzazione Mondiale del Commercio²⁴⁵.

A livello europeo, invece, antecedentemente alla creazione dell'unione doganale, ogni Stato determinava autonomamente le regole in base alle quali attribuire l'origine delle merci introdotte nel proprio territorio. Per questa ragione, nel 1968 gli Stati Membri si sono accordati al fine di stabilire delle norme dell'Unione Europea in materia di origine²⁴⁶. In questo senso, in base al combinato disposto degli artt. 3 e 133 del Trattato di Roma la politica commerciale comune, basata su principi uniformi, rientra tra le azioni della Unione Europea²⁴⁷.

La definizione comune della nozione di origine delle merci costituisce un mezzo indispensabile per garantire l'uniforme applicazione della tariffa doganale comune, delle restrizioni quantitative, nonché di qualsiasi altro provvedimento in materia di immissione in libera pratica o di esportazione emanato dalla Unione Europea o dagli stati membri²⁴⁸. L'origine è un istituto importante anche ai fini della determinazione dell'area di libero scambio e degli altri accordi preferenziali²⁴⁹.

²⁴⁵ Tale accordo stabilisce un Comitato in materia di origine che opera insieme ad un Comitato Tecnico. Quest'ultimo è incaricato di espletare i compiti tecnici previsti dalla Parte IV dell'Accordo, in materia di origine non preferenziale. L'accordo, infatti, non definisce solo le regole in materia di origine ma disciplina le procedure per completare l'opera di armonizzazione nel periodo transitorio, fino all'adozione di un codice armonizzato dell'origine.

²⁴⁶ Inizialmente contenute nel Regolamento del Consiglio n. 802/68 del 27 giugno 1968. Tale disposizione è stata abrogata in seguito all'emanazione del Codice Doganale Comunitario attualmente in vigore.

²⁴⁷ Attualmente la politica commerciale comune è una competenza esclusiva dell'Unione Europea.

²⁴⁸ C.G.C.E., 26 gennaio 1977, *Gesellschaft Fuer Ueberseehandel Mbh contro Handelskammer di Amburgo*, Causa C-49/76, Racc. 1977, p. 41, p. 5.

L'origine della merce ai fini doganali deve essere tuttavia distinta dal concetto di provenienza.

Il Paese di provenienza è quello in cui le merci sono spedite verso la Unione Europea, anche se antecedentemente sono state introdotte in uno o in diversi paesi terzi ovvero sono state oggetto di soste o di operazioni giuridiche (necessarie per poter arrivare a destinazione²⁵⁰). La nozione di provenienza è importante per l'applicazione delle tariffe preferenziali, delle misure commerciali comuni, delle misure sanitarie e statistiche del commercio estero.

A differenza della provenienza l'origine ai fini doganali, invece, viene stabilita in base a precise regole giuridiche fissate autonomamente dal Paese d'importazione o in base ad accordi internazionali bilaterali o plurilaterali²⁵¹.

²⁴⁹ La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha avuto modo di affermare in C.G.C.E., del 26 gennaio 1977, *Gesellschaft Für Ueberseehandel MbH contro Handelskammer di Amburgo*, Causa C-49/76, Racc. 1977, p. 41, cit., p. 5 che “Ai termini dell'ultimo punto del preambolo e dell'art. 1 del regolamento n. 802/68, gli artt. 4 e 5 del regolamento definiscono la nozione di origine delle merci in base a criteri oggettivi, che consentono di garantire l'applicazione uniforme in tutti gli Stati membri e di evitare, in tal modo, deviazioni di traffico ed abusi”. La determinazione dell'origine della merce è funzionale non solo alla materia doganale, ma anche a molte attività relative alla determinazione dei mercati.

²⁵⁰ In tal senso, PEZZINGA, *Rilevanza dell'origine delle merci per l'applicazione dell'imposta doganale e della politica commerciale comunitaria* in *Impresa c.i.* n. 1 del 31 gennaio 2000, pag. 57; più recentemente, ANTONACCHIO, *Tutela del "made in Italy": corretta indicazione della provenienza e dell'origine dei prodotti* in *"Impresa c.i."* n. 6 del 30 giugno 2005, pag. 991; CERIONI, *Il diritto tributario comunitario*, Milano 2004, p. 71.

²⁵¹ Le regole più diffuse in base alle quali gli Stati determinano l'origine della merce sono: a) quella del “prodotto interamente ottenuto” per i prodotti del suolo o estratti dal suolo; b) quelle della “trasformazione sostanziale” o della “trasformazione completa”, concernenti i prodotti industriali costruiti con l'apporto di più Paesi, che talora richiedono il mutamento del codice di

Si rileva, infine che, nonostante la normativa dell'origine, come quella degli altri elementi di determinazione del dazio abbiano fonte soltanto nella normativa dell'Unione Europea, l'effettiva applicazione, come accade per il valore e per la tariffa, risulta esposta all'applicazione delle singole amministrazioni doganali degli stati membri, sia pur controbilanciata d'attività interpretativa della Corte di Giustizia.

Conclusioni

Da quanto esposto in questa parte si può concludere che il dato di originalità della natura dell'obbligazione doganale consiste nella fonte dell'Unione Europea che la disciplina. Ciò nonostante, come si è avuto modo di acclarare, in alcune ipotesi permangono dei momenti di attrito tra la normativa degli stati nazionali e quella dell'Unione Europea. Si è avuto modo di analizzare in particolare le conseguenze in materia di coerenza di sistema, relativamente alle lacune di coordinamento tra valutazione del valore in dogana da parte di amministrazioni fiscali doganali e non doganali. La finalità dei prezzi di trasferimento, infatti, è rapportabile all'interesse fiscale del singolo Stato Membro. Non ha pertanto un'incidenza diretta rispetto agli interessi fiscali dell'Unione.

classificazione del prodotto secondo il sistema armonizzato: c.d. salto di tariffa (SA); c) quella del “criterio percentuale” o del “valore aggiunto”, in virtù della quale la merce consegue l'origine dello Stato se le operazioni di trasformazione subite abbiano comportato un incremento del suo valore economico superiore ad una certa percentuale, stabilita a priori e calcolata sul valore del bene prima della trasformazione.

Si deve ribadire che se la coerenza dell'ordinamento fiscale fosse veramente un valore da tutelare e salvaguardare rispetto alla parcellizzazione o polverizzazione dei sistemi fiscali – con riferimento in questo caso alla riscossione delle imposte dirette e dei dazi doganali – la differenza tra i due sistemi di valutazione dovrebbe tendere a scomparire.

In questo contesto le linee guida OCSE sembrano proporre *de jure condendo* proprio questo scenario laddove si afferma che la valutazione posta in essere dalle amministrazioni fiscali a proposito dei prezzi di trasferimento potrebbe avvantaggiarsi dell'attività posta in essere dall'amministrazione doganale (e viceversa). In questo scenario la coerenza del sistema fiscale sembrerebbe essere salvaguardata. Nell'applicazione normativa del Codice Doganale Comunitario questo approccio non viene tuttavia condiviso.

Si pone dunque la necessità di un triplice ordine di riflessioni.

In primo luogo, si deve evidenziare il fatto che settori differenti dell'amministrazione fiscale possano porre in essere valutazioni distinte del valore che restano autonome e non subiscono una reciproca influenza. Tale fenomeno si giustifica alla luce dell'esigenza di massimizzare l'introito fiscale, ma non sembra porsi in linea con un principio di sistematicità e organicità dell'ordinamento. Per questa ragione, la valutazione delle merci doganali non ha effetti nei confronti della valutazione fiscale ai fini delle imposte dirette. Sebbene le informazioni fornite dall'amministrazione doganale possano essere utilizzate ai fini dei prezzi di trasferimento – e viceversa – allo stato attuale sono tuttavia possibili due

valutazioni differenti finalizzate fondamentalmente a massimizzare la riscossione del gettito fiscale.

Se in un ottica di massimizzazione del gettito fiscale tale situazione poteva trovare un spiegazione, dal punto di vista giuridico non si capisce come due valutazioni potenzialmente identiche possano essere giustificate con risultati divergenti.

In secondo luogo, i sistemi di valutazione delle merci doganali e delle imposte dirette sono differenti. Anche nell'applicazione pratica i due sistemi normativi di valutazione delle merci presentano differenze che inficiano la coerenza fiscale dell'ordinamento.

Infine, in terzo luogo, la disposizione normativa doganale attualmente in vigore finisce per *svilire* la definizione di valore doganale per sostituirla con una semplice modalità di calcolo, quale che sia il mercato di riferimento²⁵². Nonostante la discrezionalità dell'amministrazione doganale sia ridotta al minimo²⁵³, diversi aspetti della disciplina attualmente in vigore evidenziano una sostanziale mancanza di sicurezza giuridica. Si pensi, ad esempio alla nozione di merci *identiche*²⁵⁴ rispetto a quella di merci semplicemente *similari*²⁵⁵; ovvero a quella di

²⁵²In questi termini, BERR, « Les règles nouvelles de l'évaluation en douane », in *Réflexions offertes à Paul Sibille: études de fiscalité*, Bruxelles, 1981, p. 137 ss: « il n'existe plus de définition ! ». Ne deriva che, ridotto alle linee direttrici fondamentali – secondo l'Autore - il sistema urta la sensibilità giuridica continentale.

²⁵³ In tal senso, PIZZINI, *Sulla possibile rilevanza del "valore in dogana" per la determinazione del "valore normale" dei costi ex art. 56 co. 2 del DPR 597/1973 per merci acquistate da imprese italiane preso società controllate estere*, Rassegna Tributaria, 1980, fasc. 9-10, pag. 43 – 52.

²⁵⁴ Art. 30 CDC, paragrafo 2, lett. a).

merci esportate nello stesso momento o *pressappoco* nello stesso momento delle merci da valutare²⁵⁶; o ancora a quella di vendita tra soggetti tra loro *legati*²⁵⁷.

Alla luce di tali considerazioni l'obbligazione doganale pur permanendo regolata a livello di fonte dal diritto dell'Unione Europea, si caratterizza in maniera originale nel panorama tributario per la necessità di un coordinamento sul piano applicativo con delle discipline nazionali che sono diverse per ciascuno stato membro.

L'originalità dell'obbligazione doganale, è caratterizzata dalla presenza di una *polivalenza* idonea a porre degli interrogativi volti a chiarire se l'adempimento della prestazione pecuniaria doganale possa essere inteso come un corrispettivo per l'eliminazione dei divieti e degli obblighi imposti all'attività economica privata.

La natura dell'obbligazione doganale si deve, infatti, misurare in un contesto quale quello attuale in cui l'ammontare dei diritti di dogana nel corso degli anni si è progressivamente ridotto ed un complesso di trattamenti preferenziali permette l'importazione delle merci senza una percezione dei diritti, in quanto, ad esempio, provenienti dai paesi in via di sviluppo. Allo stesso tempo si registra l'affidamento agli uffici doganali di nuovi compiti in seguito alla comparsa di esigenze legate alle più recenti evoluzioni economiche e sociali²⁵⁸. Il processo mondiale di liberalizzazione degli scambi richiede l'elaborazione di nuove politiche che si

²⁵⁵ Art. 30 CDC, paragrafo 2, lett. b).

²⁵⁶ Art. 30 CDC, paragrafo 2, lett. b).

²⁵⁷ Art. 29 CDC, paragrafo 2, lett. b).

²⁵⁸ Così, C. J. Berr e H. Trémau, *Le droit douanier*, Economica, 2004

adattino all'espansione degli scambi internazionali, svolgendo quindi anche un crescente ruolo economico.

L'accrescimento e la diversificazione dei compiti doganali all'interno dei due settori paralleli della fiscalità e dell'economia, conducono a interrogarsi sulla coesistenza di una natura economica dell'obbligazione doganale – e alle eventuali conseguenze strutturali e funzionali che si produrrebbero nei confronti di tale obbligazione - a fianco di quella fiscale. La permanenza in via prioritaria di quest'ultima caratteristica rappresenta tuttavia una scommessa sul piano tributario, ferma restando la *polivalenza* che si esprime concretamente nelle misure poste in essere e finalizzate alla risoluzione dei nuovi problemi determinati dall'evoluzione dei traffici commerciali.

IL TASSO E LA TARIFFA DOGANALE: IL REGIME APPLICABILE

Ragioni di una tariffa doganale comune

L'origine della merce: misura dell'obbligazione

La qualità della merce

Obbligo di valutazione e difficoltà di classificazione

L'interpretazione della tariffa: conseguenze sulla natura dell'obbligazione doganale

L'orientamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia

Conclusioni

Ragioni di una tariffa doganale comune

Il diritto dell'Unione Europea prevede che l'imposta sia normalmente calcolata sulla base di un'aliquota, la quale si applica ad un parametro costituito da una grandezza misurata in denaro.

Nell'ambito degli scambi internazionali, in seguito al trasferimento delle merci, per individuare il tasso applicabile e conseguentemente, ai fini della nascita di

un'obbligazione monetaria, deve essere utilizzata la Tariffa Doganale Comune (TDC)²⁵⁹.

La tariffa dunque individua l'aliquota applicabile. Quest'ultima dipende dalla qualità e dall'origine della merce. Questi aspetti²⁶⁰ costituiscono gli elementi dell'accertamento doganale e saranno oggetto della trattazione della presente sezione.

Si precisa che l'origine svolge un ruolo duplice in quanto incide sia sul parametro (momento determinativo dell'esistenza dell'obbligazione), che sul tasso (applicazione della misura dell'obbligazione).

²⁵⁹ Le basi della prima nomenclatura combinata nell'ordinamento dell'Unione Europea è la Convenzione sulla Nomenclatura di Bruxelles del 15 dicembre 1950. La Tariffa dell'Unione doganale nasce il 1 luglio 1968. La definizione formale è contenuta all'articolo 20.3 del CDC. La tariffa doganale comprende: la nomenclatura combinata delle merci; qualsiasi altra nomenclatura che ricalchi in tutto o in parte la nomenclatura combinata o che vi aggiunga altre suddivisioni e sia istituita da disposizioni del diritto dell'Unione Europea specifiche per l'applicazione delle misure tariffarie nel quadro degli scambi di merci; le aliquote e gli altri elementi di tassazioni applicabili di norme alle merci contemplate dalla nomenclatura combinata per: dazi doganali e imposizioni all'importazione istituite nel quadro della politica agricola comune o in quello dei regimi specifici applicabili a talune merci risultanti dalla trasformazione di prodotti agricoli; le misure tariffarie preferenziali contenute in accordi che l'Unione Europea ha concluso con taluni paesi o gruppi di paesi e che prevedono la concessione di un trattamento tariffario preferenziale; le misure tariffarie preferenziali adottate unilateralmente dalla Unione Europea a favore di taluni paesi, gruppi di paesi o territori; le misure autonome di sospensione che prevedono la riduzione o l'esonero dai dazi all'importazione applicabili a talune merci; le altre misure tariffarie previste dal diritto dell'Unione Europea.

²⁶⁰ Unitamente a quantità e valore, si veda a tale proposito l'art. 11 del D.Lgs 74/1990.

L'origine della merce: misura dell'obbligazione

La definizione comune della nozione di origine delle merci costituisce un mezzo indispensabile per garantire l'uniforme applicazione della Tariffa Doganale Comune (TDC)²⁶¹. In relazione ad una differente origine della merce, ad esempio preferenziale o non preferenziale, può essere associata una differente posizione tariffaria nella TDC.

L'origine non preferenziale è l'origine da un Paese con cui la Unione Europea non ha stipulato accordi tariffari determinanti un trattamento daziario di favore per le merci ivi originarie.

L'origine preferenziale è l'origine da un Paese con cui l'Unione Europea ha stipulato un accordo bilaterale volto a stabilire un trattamento tariffario di favore le merci ivi originarie ovvero ha concesso unilateralmente agevolazioni tariffarie.

L'art. 36 del Codice doganale aggiornato, Regolamento (CE) n. 450/2008 stabilisce la regola fondamentale per la determinazione dell'origine non

²⁶¹ L'origine di una merce è determinante anche in relazione alle restrizioni quantitative, nonché di qualsiasi altro provvedimento in materia di immissione in libera pratica o di esportazione emanato dalla Unione Europea o dagli stati membri. L'origine, inoltre, è un istituto importante ai fini della determinazione dell'area di libero scambio e degli altri accordi preferenziali. In tal senso, C.G.C.E., 26 gennaio 1977, *Gesellschaft Fuer Ueberseehandel Mbh contro Handelskammer di Amburgo*, Causa C-49/76, Racc.1977,p.41, p. 5. “Ai termini dell'ultimo punto del preambolo e dell'art. 1 del regolamento n. 802/68, gli artt. 4 e 5 del regolamento definiscono la nozione di origine delle merci in base a criteri oggettivi, che consentono di garantirne l'applicazione uniforme in tutti *gli stati membri e di evitare, in tal modo, deviazioni di traffico ed abusi*”. La determinazione dell'origine della merce è funzionale non solo alla materia doganale, ma anche a molte attività relative alla determinazione dei mercati.

preferenziale. Alla stregua di tale disposizione si considerano “*originarie di un paese le merci interamente ottenute in tale paese*”. Sono quindi originarie le merci che presentano un legame fisico con un determinato paese: i prodotti minerari estratti in tale paese, i prodotti vegetali ivi raccolti e gli animali nati ed allevati in tale paese nonché i prodotti della caccia e della pesca.

L’articolo 36.2, con riferimento principalmente ai prodotti industriali, prevede che le merci alla cui produzione hanno contribuito due o più paesi o territori sono considerate originarie del paese o territorio in cui hanno subito l’ultima trasformazione sostanziale.

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia²⁶² particolare attenzione riveste l’aggettivo “*ultima*”²⁶³. Non si tratta dell’operazione più sostanziale, ma dell’ultima operazione effettuata²⁶⁴, che non deve consistere necessariamente in una singola lavorazione, ma può essere ravvisata nel concatenamento di più operazioni che portano alla fabbricazione di un prodotto nuovo ed originale²⁶⁵.

²⁶² Conculisioni avvocato generale Warner, preliminari alla sentenza C.G.C.E., 26 gennaio 1977, *Gesellschaft Fuer Ueberseehandel Mbh contro Handelskammer di Amburgo*, Causa C-49/76, Racc.1977,p.41.

²⁶³ In tal senso LYONS, *EC Customs Law*, Oxford, 2001, p. 207 ss.

²⁶⁴ C.G.C.E., 31 gennaio 1979, *Yoshida G.m.b.H. c/Handelskammer Kassel*, causa C-114/78, Raccolta, 1979, p. 151, punto 11.

²⁶⁵ C.G.C.E., 31 gennaio 1979, *Yoshida G.m.b.H. c/Handelskammer Kassel*, causa C-114/78, Raccolta, 1979, p. 151, punti 10 e 11: in materia di origine delle chiusure a strappo, l’ultima trasformazione o lavorazione sostanziale va ravvisata nel concatenamento delle seguenti operazioni: applicazione delle graffette metalliche o delle spirali di nylon ai nastri, con successiva unione dei nastri; applicazione ai nastri delle parti terminali inferiori e superiori; aggiunta ed eventuale colorazione dei cursori; asciugatura e pulitura delle chiusure a strappo, indi taglio in

La tariffa doganale comune è stata concepita in funzione di esigenze diverse dalla determinazione dell'origine²⁶⁶. Ne deriva la necessità di una particolare cautela in relazione all'utilizzo della tariffa doganale ai fini della determinazione dell'origine delle merci. In particolare, in materia di applicazione delle norme di origine non è sufficiente l'utilizzo della classificazione doganale dei prodotti trasformati. Al contrario, la determinazione dell'origine deve essere effettuata in base ad una distinzione oggettiva e concreta fra prodotto di base e trasformato, tenendo conto delle caratteristiche specifiche di ciascuno dei suddetti prodotti²⁶⁷. Si tratta di una prova tecnica che, se non è concludente deve essere completata a titolo sussidiario dal criterio del valore aggiunto²⁶⁸. Questa prova tecnica non deve necessariamente comprendere un'operazione intellettuale²⁶⁹ o la fabbricazione dei componenti più caratteristici del prodotto.

Tale prova non potrebbe arrivare all'eccesso di esigere l'origine all'interno dell'Unione Europea della quasi totalità delle componenti di un prodotto perché altrimenti si annullerebbe la finalità stessa della regolamentazione in materia di

chiusure distinte che portano alla fabbricazione di un prodotto nuovo ed originale il quale, a differenza di ciascuno dei prodotti di base, e un elemento di collegamento che può essere ripetutamente separato e che serve a collegare oggetti ed in particolare parti di stoffa.

²⁶⁶ In tal senso C.G.C.E., 26 gennaio 1977, *Gesellschaft Fuer Ueberseehandel MbH contro Handelskammer di Amburgo*, Causa C-49/76, Racc.1977,p.41, p. 6.

²⁶⁷ C.G.C.E., 23 marzo 1983, *Cousin*, causa C-162/82, Racc. 1983, p.1101.

²⁶⁸ C.G.C.E., 13 dicembre 1989, *Brother International G.m.b.H. C/Hauptzollamt Gießen*, causa C-26/88, Racc. 1989, p.4253.

²⁶⁹ C.G.C.E., 13 dicembre 1989, *Brother International G.m.b.H. C/Hauptzollamt Gießen*, causa C-26/88, Racc. 1989, p.4253, punto 24.

determinazione di origine²⁷⁰. Non è quindi necessario risalire a monte dell'ultima trasformazione, fino al processo di fabbricazione dei singoli elementi per renderla una *conditio sine qua non* ai fini della definizione dell'origine²⁷¹. Al contrario è sufficiente una distinzione obiettiva e reale tra prodotti di base e trasformati, attinente sostanzialmente alle specifiche qualità materiali di ciascuno dei prodotti.

La qualità della merce

Ai fini della determinazione dell'aliquota daziaria nella Tariffa Doganale Comune è poi necessario classificare correttamente la merce e determinarne l'esatta qualità.

La Convenzione di Bruxelles del 14.6.1983 ha previsto un'unificazione a livello mondiale, delle norme di classificazione e codificazione delle merci che formano oggetto del commercio internazionale, dando origine al sistema armonizzato. Quest'ultimo può essere definito come una nomenclatura multifunzionale strutturata in modo da includere tutti i prodotti in commercio a livello internazionale²⁷².

²⁷⁰ C.G.C.E., 31 gennaio 1979, *Yoshida G.m.b.H. c/Handelskammer Kassel*, causa C-114/78, Raccolta, 1979, p. 151, punto 12.

²⁷¹ In tal senso LYONS, *EC Customs Law*, Oxford, 2001, p. 207 ss. e AMAND, *Origine e dogana*, R.G.F. 10 – ottobre 1990.

²⁷² Così, le Conclusioni dell'Avvocato generale Juliane Kokott del 20 gennaio 2005, preliminari alla Causa C-476/03 *Ikegami Eletronics (Europe) GmbH, c. Oberfinanzdirektion Nuerberg*, p. 32.

La Nomenclatura Combinata (NC) - che ha ripreso la struttura del sistema armonizzato – contiene un’ulteriore suddivisione²⁷³, funzionale alle esigenze tariffarie e statistiche della CE²⁷⁴. Alla classificazione delle merci secondo la *Nomenclatura Combinata* è associato un corrispondente trattamento tariffario che individua i dazi autonomi e convenzionali²⁷⁵ previsti per ogni singola codificazione²⁷⁶.

Al fine di garantire l’applicazione uniforme nell’Unione Europea la Commissione può adottare diverse misure, elencate nell’art. 9 del Regolamento (CEE) n. 2658/87 sulla NC. Tra queste, figura la possibilità di adottare regolamenti rivolti alla classifica di particolari merci nella NC.

²⁷³ Le prime sei cifre del *Sistema Armonizzato* sono quindi riprese integralmente dalla codifica della *Nomenclatura Combinata (NC)*, istituita dal REG/CE n. 2658/87 e composta da un codice numerico a otto cifre.

²⁷⁴ Conclusioni dell’Avvocato generale Juliane Kokott del 20 gennaio 2005, preliminari alla Causa C-476/03, *Ikegami Eletronics (Europe) GmbH, c. Oberfinanzdirektion Nuerberg*, p. 32.

²⁷⁵ I dazi autonomi possono scaturire da accordi bilaterali stipulati dalla Unione Europea, ovvero possono essere concessi unilateralmente come, ad esempio, nei confronti dei *Paesi in via di sviluppo*. I dazi convenzionali, invece, sono frutto di accordi internazionali, consolidati in sede GATT (*Accordo Generale sulle Tariffe e sul commercio*), ora OMC-WTO.

²⁷⁶ Il codice a otto cifre della *Nomenclatura Combinata* è la base della *Tariffa Integrata della Comunità Europea (TARIC)* che prevede un codice numerico totale di dieci cifre. Il testo della TARIC richiama tutte le disposizioni del diritto dell’Unione Europea afferenti le singole posizioni tariffarie.

In particolare, la nomenclatura è composta di due parti:

- la designazione delle merci, comprendente 99 capitoli distribuiti in 21 sezioni (famiglie merceologiche);
- i corrispondenti numeri di codice.

Il Consiglio ha attribuito alla Commissione, che agisce di concerto con gli esperti doganali degli Stati membri, un ampio potere discrezionale²⁷⁷ quanto alla precisazione del contenuto delle voci doganali di cui tener conto per la classificazione di una determinata merce. La Commissione, tuttavia, non ha il potere di modificare il contenuto delle voci doganali stabilite in base al sistema armonizzato istituito dalla convenzione²⁷⁸. Qualora l'interpretazione della NC da parte del consiglio di cooperazione doganale faccia difetto, il legislatore dell'Unione Europea è competente ad interpretare mediante regolamento, e con riserva del sindacato della Corte di giustizia, il modo in cui la nomenclatura deve essere applicata nell'Unione Europea²⁷⁹. Per controllare se la Commissione abbia ecceduto i propri poteri, la Corte di Giustizia può verificare successivamente se sia stato commesso un manifesto errore di valutazione²⁸⁰.

La Commissione, inoltre, può redigere note esplicative della NC²⁸¹, che, pubblicate sulla *Gazzetta Ufficiale*, sono complementari e vengono consultate congiuntamente alle note dell'*Organizzazione Mondiale delle Dogane*.

²⁷⁷ In tal senso C.G.C.E., 28 marzo 2000, *Holz Geenen GmbH*, causa C-309/98, Racc. 2000,p.I-11307, p. 13.

²⁷⁸ In forza dell'art. 3 della convenzione di cui è parte l'Unione Europea, C.G.C.E., 14 dicembre 1995, *Francia/Commissione*, Causa C-267/94, Racc. pag. I-4845, punti 19 e 20 e C.G.C.E., 28 marzo 2000, *Holz Geenen GmbH*, causa C-309/98, Racc. 2000,p.I-11307, p. 13.

²⁷⁹ C.G.C.E. 8 febbraio 1990, *Gijs Van De Kolk-Douane Expeditie*, causa C-233/88, Racc. 1990, p.I-265, p. 10, C.G.C.E. 13 dicembre 1994 - *Goldstar Europe GmbH* - C-401/93.

²⁸⁰ C.G.C.E. 13 dicembre 1994. - *Goldstar Europe GmbH* - C-401/93, p. 20.

²⁸¹ Art. 9 n. 1 lett. a) Regolamento (CEE) n. 2658/87.

Le regole generali per l'interpretazione del capitolo A del titolo primo della NC, indicano i principi secondo i quali deve essere effettuata la classificazione delle merci della NC²⁸².

Per attribuire la posizione tariffaria è utilizzabile il cosiddetto metodo per esclusione. Si tratta della consultazione dell'indice sistematico, escludendo a mano a mano le sezioni che, a un primo esame, non interessano e soffermandosi sulla sezione che ipoteticamente potrebbe riguardare la merce da classificare. Con lo stesso sistema si individua, successivamente, il capitolo o i capitoli attinenti alla ricerca²⁸³.

Le disposizioni che riguardano le norme di interpretazione della Tariffa Doganale Comune, sono finalizzate a coordinare le pratiche interpretative senza costituire un'innovazione normativa²⁸⁴. Il fatto che un Regolamento della Commissione

²⁸² La regola generale n. 1, ad esempio, stabilisce che *“i titoli delle sezioni, dei capitoli, o dei sottocapitoli sono da considerare come puramente indicativi, poiché la classificazione delle merci è determinata legalmente dal testo delle voci, da quello delle note premesse alle sezioni o ai capitoli e, occorrendo, dalle norme che seguono, purché queste non contrastino col testo di dette voci e note”*. Nel caso *Ikegami* in commento, l'Avvocato Generale rileva, in particolare, che il ricorso alle Regole Generali 2-5 della NC è superfluo in quanto, in seguito ad una prima analisi, è possibile procedere ad una classificazione inequivocabile nella voce 8471 ovvero 8521.

²⁸³ Questo sistema viene utilizzato anche nelle conclusioni in commento, quando al punto 61 si argomenta: *Per la classificazione nella sottovoce della nomenclatura combinata, rimarrebbero poi le sottovoci 10 (“destinate ad aeromobili civili”) e 90 (“altre”). Ne consegue che nel caso di specie sarebbe applicabile la sottovoce 90.*

²⁸⁴ La Corte di giustizia ha rilevato che i due periodi della regola d'interpretazione 2a del titolo I sono stati inseriti nella tariffa doganale dell'Unione Europea, con effetto dal 1° gennaio 1972, in seguito ad una Raccomandazione adottata dal Consiglio di cooperazione doganale del 9 giugno 1970 ed accettata dagli stati dell'Unione Europea con Decisione del Consiglio del 21 giugno 1971 (GU n. L 137, del 23 giugno 1971, pag. 10). Tali norme d'interpretazione sono state formulate per

modifichi la classificazione doganale di un prodotto, non implica automaticamente che la classificazione precedentemente in vigore sia invalida in quanto non corretta²⁸⁵. La legittimità di un Regolamento, infatti, non può essere messa in dubbio sulla base di fatti che si sono verificati in un momento temporalmente successivo²⁸⁶.

La giurisprudenza della Corte ha costantemente affermato che nell'interesse della sicurezza giuridica e della facilità dei controlli, il criterio decisivo per la classificazione tariffaria delle merci deve essere ricercato in linea generale nelle caratteristiche proprie e oggettive della merce, come rintracciabili alla luce della NC²⁸⁷.

Obbligo di valutazione e difficoltà di classificazione

La determinazione della classificazione di una merce rientra nella responsabilità dell'operatore. Le operazioni connesse alla valutazione si caratterizzano a volte per

estendere all'intera tariffa una prassi interpretativa accolta in precedenza da disposizioni speciali. Non costituiscono pertanto un'innovazione giuridica, ma si applicano anche alle importazioni effettuate anteriormente all'1 gennaio 1972. C.G.C.E del 8 maggio 1974, *Osram Gmbh contro Oberfinanzdirektion Frankfurt*, Causa 183/73, Racc. 1974 p. 383, punto 8.

²⁸⁵ Opinione dell'Avvocato Generale Jacobs con riferimento alla C.G.C.E del 8 maggio 1974, *Osram Gmbh contro Oberfinanzdirektion Frankfurt*, Causa 183/73, Racc. 1974 p. 383.

²⁸⁶ Così, C.G.C.E. del 13 giugno 1972, *Compagnie d'approvisionnement, de Transport et de credit S.A. e Grands Moulins de Paris Sa contro Commissione Delle Comunità Europee*, Cause riunite 9 e 11/71, Racc. 1972, p. 391, punto 14.

²⁸⁷ C.G.C.E., 26 settembre 2000, *Fábrica de Queijo Eru Portuguesa*, C-42/99, Racc. 2000, p.I-7691, si veda il punto 13.

l'incertezza connessa ad una valutazione che soddisfi e consideri tutti gli elementi tecnici enunciati nella tariffa doganale e nelle note esplicative. L'operatore doganale, infatti, è responsabile del codice corrispondente al prodotto in questione indicato nella dichiarazione doganale. L'operatore può inoltre optare per la richiesta di un'informazione tariffaria vincolante (articolo 20 del Codice doganale aggiornato).

L'eventuale contenzioso in materia tra operatore e autorità doganali è di competenza delle giurisdizioni nazionali, che possono sollevare eventuali questioni pregiudiziali ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE²⁸⁸. Il *case-law* in materia, il più delle volte è di importanza finanziaria rilevante, non solo per gli operatori, ma anche per le autorità fiscali dei Paesi Membri. La principale fonte di contenzioso relativamente alla classificazione deriva dall'interesse di operatori e paesi esportatori ad ottenere misure daziarie favorevoli, mentre le autorità fiscali dei paesi importatori cercano di applicare le tariffe più elevate²⁸⁹.

La Corte di Giustizia è competente ad interpretare la Tariffa Doganale Comune o la Nomenclatura Combinata, ma non ad emettere pareri in ordine alla classificazione di prodotti determinati²⁹⁰. La tariffa doganale comune costituisce

²⁸⁸ Articolo 267 TFEU.

²⁸⁹ Conclusioni dell'Avvocato Generale JACOBS, relative a C.G.C.E. 28 ottobre 1999, *Peacock AG contro Hauptzollamt Paderborn*, Causa C-339/98, Racc. 2000, p. I-8947, si veda i punti 26 e ss.

²⁹⁰ C.G.C.E. 14 dicembre 1995, *Procedimento penale a carico di Patrick Colin e Daniel Dupré*, Cause riunite C-106/94 e C-139/94, Racc. 1995, p.I-4759, si veda il punto 12 e ss.

un atto di diritto dell'Unione Europea che deve essere interpretato in modo uniforme in tutti gli stati membri²⁹¹.

La differenza tra interpretazione ed applicazione non è sempre evidente e agevole. Un esempio di tale tensione traspare in ambito del diritto dell'Unione Europea proprio in materia di classificazione delle merci. Il limite fino al quale la Corte può classificare le merci dipende dalle circostanze del caso concreto. A volte, secondo parte della dottrina²⁹², alcuni interventi sulla classificazione appaiono inappropriati per l'esame della Corte di Giustizia. Le controversie in materia di classificazione, infatti, hanno ricoperto un numero notevole di casi²⁹³. La giustificazione teorica della Corte è che la Tariffa costituisce un elemento fondamentale della Unione Europea e deve essere interpretata uniformemente nei diversi Stati Membri. La mancata realizzazione dell'uniformità comporterebbe una distorsione nel

²⁹¹ C.G.C.E. 30 settembre 1982, *Howe und Bainbridge Bv contro Oberfinanzdirektion Frankfurt Am Main*, Causa 317/81, Racc. 1982, p.3257, si vedano i punti 16 e ss.; più recentemente C.G.C.E., 6 novembre 1997, *Laboratoires de Thérapeutique Moderne (LTM) contro Fonds d'intervention et de régularisation du marché du sucre (FIRS)*, Causa C-201/96, Racc. 1997,p.I-6147, punti 25 e ss. dove si afferma che: “Le disposizioni della NC vanno pertanto interpretate in modo identico in ogni Stato membro”.

²⁹² In tal senso, LYONS, *EC Customs Law*, Oxford 2001, p. 131.

²⁹³ Dai personal computers (C.G.C.E. 28 ottobre 1999, *Peacock AG contro Hauptzollamt Paderborn*, Causa C-339/98, Racc. 2000, p. I-8947) ai fax (C.G.C.E. 9 ottobre 1997, *Rank Xerox Manufacturing / Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, C-67/95, Racc. 1997,p.I-5401), dai vista boards (C.G.C.E. del 18 dicembre 1997, *Techex Computer + Grafik Vertriebs GmbH / Hauptzollamt München*, C- 382/95 Racc.1997,p.I-7363), alle preparazioni farmaceutiche (C.G.C.E., 6 novembre 1997, *Laboratoires de Thérapeutique Moderne (LTM) contro Fonds d'intervention et de régularisation du marché du sucre (FIRS)*, Causa C-201/96, Racc. 1997,p.I-6147) al latte e formaggio scremati (C.G.C.E. del 26 settembre 2000 , *Eru Portuguesa*, C-42/99, Racc. 2000,p.I-7691). Si veda LYONS, *EC Customs Law*, Oxford 2001, p. 132.

commercio. Tale strumento normativo assolve, infatti, la duplice funzione di integrazione di mercato e di determinazione del prelievo tributario.

Da tempo, tuttavia, si è posto il problema dei limiti in materia di classificazione doganale che incontra la giurisdizione della Corte di giustizia²⁹⁴. Secondo un orientamento²⁹⁵, sarebbe inappropriato, se non addirittura illegittimo, che la Corte di Giustizia continuasse a trattare i problemi di classificazione di una determinata merce, decidendo sulla validità di un regolamento, o esaminando le informazioni relative alle norme generali di interpretazione della Tariffa. Tali casi, infatti, porrebbero più un problema di applicazione che di interpretazione della norma dell'Unione Europea. La dichiarazione di inammissibilità di tali questioni, tuttavia, secondo tale orientamento, non sarebbe una soluzione corretta. La Corte, in linea di principio è tenuta a rispondere alle questioni che le vengono sottoposte. Ne consegue che la soluzione ottimale sarebbe quella di un *self-restraint* da parte delle corti nazionali, nei confronti della Corte di Giustizia²⁹⁶.

²⁹⁴ LYONS, *EC Customs Law*, Oxford 2001, p. 132, a questo proposito rileva che sicuramente i padri fondatori dell'ordinamento dell'Unione Europea non potevano immaginare che la Corte di Giustizia, istituita per verificare il rispetto del diritto dell'Unione Europea, avrebbe dovuto verificare se ai fini del diritto dell'Unione Europea, per indumenti intimi debbano essere intesi quelli indossati necessariamente a letto ovvero se possano essere indossati indifferentemente a letto e in taluni altri luoghi (C.G.C.E. 20 novembre 1997, *Wiener S.I. GmbH contro Hauptzollamt Emmerich*, Causa C-338/95, Racc. 1997, p.I-6495).

²⁹⁵ Conclusioni dell'Avvocato Generale JACOBS per C.G.C.E. 20 novembre 1997, *Wiener S.I. GmbH contro Hauptzollamt Emmerich*, Causa C-338/95, Racc. 1997, p.I-6495.

²⁹⁶ LYONS, *EC Customs Law*, Oxford 2001, p. 133.

L'interpretazione della tariffa: conseguenze sulla natura dell'obbligazione doganale

In passato, in assenza di una normativa specifica, la Corte di Giustizia ha ritenuto a lungo che le amministrazioni nazionali non avessero il potere di rilasciare informazioni vincolanti di interpretazione della Tariffa²⁹⁷. Quest'ultima – si sosteneva – doveva essere interpretata nel rispetto delle competenze dell'Unione Europea, in quanto il diritto europeo si occupa direttamente dell'organizzazione dell'Unione Europea dei mercati tramite norme regolamentari. Le merci devono avere la stessa disciplina in tutti gli stati membri. In caso di difficoltà nella classificazione di una merce, si riteneva che l'amministrazione nazionale potesse emanare norme d'attuazione e chiarire i dubbi relativi alla definizione del prodotto²⁹⁸. Tale potere tuttavia è limitato al rispetto delle norme dell'Unione Europea e non può dettare norme d'interpretazione aventi carattere obbligatorio. In caso di difficoltà nella classificazione doganale di una merce, ciascuno Stato membro non ha la facoltà di fissare in modo autonomo e in via interpretativa la portata delle norme giuridiche applicabili²⁹⁹.

²⁹⁷ C.G.C.E. 18 febbraio 1970, *Hauptzollamt Hamburg-Oberelbe contro Firma Paul G. Bollmann*, causa C-40/69, Racc. 1970,p.69, punto 2 del dispositivo: “L'articolo 1 del regolamento del consiglio della Comunità Economica Europea 4 aprile 1962, n. 22, non attribuisce alle autorità nazionali degli stati membri la facoltà di adottare, per l'applicazione delle definizioni di cui trattasi, norme d'interpretazione aventi carattere obbligatorio”.

²⁹⁸ In tal senso, LYONS, *EC Customs Law*, Oxford 2001, p. 151.

²⁹⁹ .G.C.E. 18 febbraio 1970, *Hauptzollamt Hamburg-Oberelbe contro Firma Paul G. Bollmann*, causa C-40/69, Racc. 1970,p.69, ai punti 8-9.

Col passare del tempo, si è preso atto che gli operatori debbano avere la possibilità di fare assegnamento sulle proprie dichiarazioni. A tal fine, la disciplina dell'Unione Europea, con il Regolamento (CEE) n. 1715/90³⁰⁰, ha conferito alle autorità doganali il potere di rilasciare informazioni vincolanti³⁰¹. Quest'ultima, qualora fornita dall'autorità doganale di uno Stato membro, impegna le autorità competenti di tutti gli stati membri alle stesse condizioni (art. 11 del DAC). Tale potere trova un efficace contrappeso nell'articolo 13 del DAC che conferisce alla Commissione il potere di annullare o determinare la cessazione di validità delle informazioni³⁰².

³⁰⁰ Cosiddetto "regolamento di base", in vigore dal 1 gennaio 1991, relativo alle informazioni fornite dalle autorità doganali degli Stati membri in materia di classificazione delle merci nella nomenclatura doganale. Nella prima fase di applicazione dell'istituto, il regolamento citato, in combinato disposto con il relativo regolamento (CEE) di applicazione n. 3796/90 della Commissione, l'informazione tariffaria fornita dall'autorità doganale aveva efficacia vincolante limitata al solo Stato membro in cui era stata rilasciata. Solo a partire dal 1 gennaio 1993 con il CDC, le Itv hanno avuto efficacia in tutti gli Stati membri.

³⁰¹ La normativa doganale attualmente in vigore prevede tre tipi di informazioni: informazioni non vincolanti ai sensi dell'art. 11 del Codice Doganale Comunitario, che possono riguardare, in via generale, la disciplina doganale, l'Ivo (informazione tariffaria vincolante in materia di origine) disciplinata dagli art. 5 a 15 del DAC e 12 del CDC e l'Itv (informazione vincolante in materia tariffaria) con cui l'autorità doganale dello stato membro informa l'operatore economico, in seguito alla richiesta, in ordine alla voce doganale prevista. La *ratio* dell'Itv è quindi di assicurare l'operatore economico quando sussiste un dubbio sulla classificazione di una merce nella nomenclatura doganale esistente, tutelandolo così da qualsiasi modifica futura della voce, disposta dalle autorità e concernente la classificazione delle merci (Sentenza della Corte del 29 gennaio 1998. - Lopex Export GmbH contro Hauptzollamt Hamburg-Jonas - Causa C-315/96, massima).

³⁰² A fronte di un'efficacia su tutto il territorio doganale dell'Unione Europea del *ruling*, in presenza di contrasti interpretativi, gli uffici centrali della Commissione possono intervenire, ex post, al fine di dirimere eventuali controversie. A tal fine una copia dell'informazione vincolante e

Poiché l'informazione ha efficacia per tutti i Paesi Membri, è possibile chiedersi se la revoca³⁰³ possa essere effettuata esclusivamente da parte del paese che l'ha rilasciata, ovvero se anch'essa sia generalizzata. In assenza di contributi dottrinali o di particolare giurisprudenza al riguardo, si può sostenere che l'affermazione di una simmetria normativa tra rilascio e revoca probabilmente finirebbe per vanificare il disposto dell'art. 11 del DAC, in base al quale l'efficacia dell'informazione è estesa a tutto lo spazio doganale. Nel caso in cui l'amministrazione doganale non dovesse essere in accordo con l'informazione rilasciata da un altro paese membro, sembrerebbe quindi preferibile utilizzare il disposto previsto dall'art. 9 del DAC. Tale norma prevede che i rappresentanti degli stati membri possano attivare una procedura che può condurre all'emanazione di un provvedimento che garantisca l'applicazione uniforme – e corretta - della regolamentazione in materia di nomenclatura (o in materia di

degli elementi di fatto sulla base dei quali è stata rilasciata, devono essere trasmessi agli uffici della Commissione. Art. 8 del DAC.

³⁰³ L'informazione vincolante può essere dichiarata invalida dal momento del rilascio o da un momento successivo. In questo senso il Codice Doganale Comunitario distingue tra ritiro e revoca.

Il ritiro, ai sensi dell'art. 12 par. 4, può essere effettuato qualora il richiedente abbia comunicato elementi inesatti o incompleti, sulla base dei quali è stata successivamente rilasciata l'Itv.

La revoca o modifica di una decisione favorevole può invece essere disposta ai sensi dell'art. 9 del CDC, quando non ricorrevano o non ricorrono più, uno o più presupposti per la sua adozione.

Successivamente, il CDC prevede agli articoli 12 n. 5 le ipotesi in cui una Itv cessa di essere valida:

- ius superveniens derivante da nuovo regolamento, nuova interpretazione di una delle nomenclature, modifica delle note esplicative, nuovo parere di classificazione, sentenza della Corte di Giustizia;
- comunicazione della Commissione.

origine). In tal modo, da un lato, si eviterebbe l'*interpretatio abrogans* dell'art. 11 del DAC, dall'altro, si garantirebbe la tutela all'interesse nazionale e dell'Unione Europea alla rimozione di un'informazione non corretta.

L'orientamento della giurisprudenza dell'Unione Europea

A livello del diritto dell'Unione Europea i limiti della revoca di un'informazione vincolante da parte di un'autorità doganale sono stati oggetto di una decisione della Corte di Giustizia³⁰⁴. I giudici di Lussemburgo hanno affermato il principio che le autorità doganali possono revocare un'informazione vincolante precedentemente rilasciata, in seguito alla modifica dell'interpretazione delle disposizioni giuridiche applicabili³⁰⁵.

Diverso era stato, invece, il parere dell'Avvocato Generale³⁰⁶, in quanto aveva ritenuto che ai fini della revoca di un'informazione vincolante deve essere provata l'esistenza di un errore da parte dell'autorità doganale. In assenza di tale condizione - si era argomentato - non risulterebbe altrimenti provato l'errore d'interpretazione da parte delle autorità doganali. In questo senso si era affermato che dal tenore letterale degli articoli 9 e 12 CDC risulterebbe che tali norme non

³⁰⁴ C.G.C.E., 22 gennaio 2004, *Timmermans Transport e Logistics BV e Hoogenboom production Ltd*, procedimenti riuniti C-133/02 e C-134/02, Racc. 2004, p.I-1125.

³⁰⁵ Ai sensi del combinato disposto degli artt. 9 n. 1, e 12, n. 5 lett. a), iii), del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992 n. 2913, Codice Doganale Comunitario.

³⁰⁶ Conclusioni dell'Avvocato Generale LÉGER presentate l'11 settembre 2003, relative a C.G.C.E., 22 gennaio 2004, *Timmermans Transport e Logistics BV e Hoogenboom production Ltd*, procedimenti riuniti C-133/02 e C-134/02, Racc. 2004, p.I-1125.

contemplano l'ipotesi in cui le autorità doganali modifichino in modo indipendente e in base al loro apprezzamento la precedente interpretazione della nomenclatura combinata. L'errore dell'autorità doganale, perciò, non potrebbe dirsi acclarato quando l'autorità ritenga, discrezionalmente e in base all'esclusivo apprezzamento, di aver commesso un errore nell'interpretazione della nomenclatura combinata.

Al contrario, l'erroneità dell'informazione che può portare alla revoca, secondo l'Avvocato Generale³⁰⁷ doveva essere solo quella che determina un contrasto tra informazione e regolamento sulla classificazione delle merci. Solo in tal caso l'errore potrebbe dirsi acclarato. In considerazione quindi dell'importanza rivestita dalla informazione, l'autorità doganale, avrebbe l'onere di predisporre in modo diligente gli elementi informativi necessari per pronunciarsi con cognizione di causa sulla classificazione della merce.

L'Avvocato Generale³⁰⁸ sosteneva, inoltre, che la Commissione ha, in diverse occasioni, preso decisioni sulla base di persistenti divergenze di interpretazione o di altri errori verificatisi in materia, che avevano condotto a situazioni di contrasto tra informazioni vincolanti rilasciate. Presso la Commissione, infatti, è incardinata una banca dati di tutte le informazioni rilasciate. Tali dati possono essere trasmessi, su richiesta, dalla Commissione, alla singola autorità doganale. Qualora

³⁰⁷ Conclusioni dell'Avvocato Generale Philippe LÉGER presentate l'11 settembre 2003, C.G.C.E., 22 gennaio 2004, *Timmermans Transport e Logistics BV e Hoogenboom production Ltd*, procedimenti riuniti C-133/02 e C-134/02, Racc. 2004, p.I-1125, ai punti 59-63.

³⁰⁸ Conclusioni dell'Avvocato Generale LÉGER presentate l'11 settembre 2003, C.G.C.E., 22 gennaio 2004, *Timmermans Transport e Logistics BV e Hoogenboom production Ltd*, procedimenti riuniti C-133/02 e C-134/02, Racc. 2004, p.I-1125 al punto 52.

un'autorità doganale ritenga di aver commesso un errore, secondo l'Avvocato Generale, dovrebbe darne notizia alla Commissione per accertarsi della necessità di una revoca. Tale *modus procedendi* garantirebbe la certezza del diritto, nonché l'attuazione del principio di effettività. Per questo motivo, l'art. 13 del DAC prevede che quando un'informazione vincolante venga ritirata o cessi di essere valida, l'Autorità doganale che l'ha fornita debba informare al più presto la Commissione. Solo in tale ipotesi l'errore potrebbe dirsi effettivamente accertato. Se così non fosse, secondo quanto afferma l'Avvocato Generale, la revoca della informazione rientrerebbe nella piena discrezionalità dell'amministrazione.

Conclusioni

La Corte di Giustizia³⁰⁹ non ha accolto le argomentazioni dell'Avvocato generale ritenendo che nonostante il Codice Doganale Comunitario tuteli la certezza del diritto, non avrebbe, tuttavia, particolare importanza che “*la certezza sia sufficiente in ogni situazione o meno*”³¹⁰.

Il conflitto che si è formato sul punto evidenziato dimostra come gli aspetti strumentali alla determinazione dell'obbligazione doganale, pur disciplinati dal diritto dell'Unione Europea, non sempre si coordinano adeguatamente con l'applicazione posta in essere da parte dei differenti stati membri. In tal caso, in

³⁰⁹ C.G.C.E., 22 gennaio 2004, *Timmermans Transport e Logistics BV e Hoogenboom production Ltd*, procedimenti riuniti C-133/02 e C-134/02, Racc. 2004, p.I-1125.

³¹⁰ C.G.C.E., 22 gennaio 2004, *Timmermans Transport e Logistics BV e Hoogenboom production Ltd*, procedimenti riuniti C-133/02 e C-134/02, Racc. 2004, p.I-1125, al punto 27.

assenza di un contributo chiarificatore risolutivo della Corte di Giustizia, si corre il rischio di conflitti ed applicazioni non armoniche nei diversi Stati Membri. Se da un lato l'applicazione del diritto dell'Unione Europea anche in materia di tariffa doganale è un elemento distintivo dell'obbligazione doganale rispetto alle altre obbligazioni tributarie, si devono al tempo stesso rilevare i problemi operativi che ne possono derivare in un'ottica di applicazione uniforme da parte delle diverse amministrazioni nazionali.

Si crea una tensione in quanto i servizi doganali dell'Unione Europea operano in un quadro regolamentare comune fondato su un codice doganale unico articolato su disposizioni e tariffe doganali comuni. Nonostante dal punto di vista regolamentare la maggior parte delle misure necessarie sussistano in modo efficace, su un piano operativo, invece la situazione appare ben diversa. Sono, infatti, presenti tante amministrazioni doganali nazionali quanti sono gli Stati membri. Questa antinomia, nonostante gli sforzi ermeneutici dell'Avvocato Generale, produce le conseguenze giuridiche precedentemente esposte: a fronte di un'efficacia generalizzata dell'informazione vincolante, la revoca non è altrettanto generalizzata e ciascuna amministrazione nazionale, di fatto, può operare in assenza di un coordinamento centralizzato. In realtà l'esigenza di unificare l'operato delle singole amministrazioni doganali è sentita anche a livello amministrativo dell'Unione Europea. In tal senso si è pronunciata la Commissione con la Comunicazione concernente una strategia per l'unione doganale³¹¹. In tale

³¹¹ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement Européen et au Comité Economique et social, 8.2.2001, COM(2001), p. 5.

documento si afferma che obiettivo della Commissione è che ciascuna amministrazione ponga in essere i propri interventi, come se costituisse un'amministrazione unica, per assicurare l'applicazione del diritto doganale uniforme e della tariffa comune³¹².

Questa vicenda processuale è emblematica di un momento dialettico tra la tutela del mercato e le esigenze economiche dell'Unione Europea, da una parte, e la tutela dell'affidamento del contribuente dall'altra. Appare evidente quanto sia difficile trovare una sintesi tra queste opposte esigenze. Il raggiungimento di un punto di equilibrio che riesca a garantire adeguatamente il principio della certezza del diritto è parte di una ricerca più complessa che dovrebbe, in futuro, riconoscere una maggiore tutela di un contribuente che potrebbe così definirsi realmente europeo.

³¹² A tal fine, diverse azioni sono state intraprese, specie nel quadro del programma Matthaeus e Dogana 2000. L'adozione del programma Dogana 2002, Decisione n. 105/2000/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 dicembre 1999 che modifica la Decisione n. 210/97/CE in materia di adozione di un programma d'azione per la dogana nella Comunità (Dogana 2000) e pone in essere l'abrogazione della decisione n. 91/341/CEE del Consiglio (GUCE L 13 del 19.1.2000, p. 1).

IL PRESUPPOSTO

Premessa. Profili di originalità del presupposto dell'obbligazione doganale

Le discipline nazionali del presupposto: la LGDA belga e il Tuld italiano

L'obbligazione doganale nell'elaborazione dottrinale italiana e belga

L'attraversamento della linea doganale: l'immissione in libera pratica

L'immissione in libera pratica, il ruolo dell'accettazione

Il presupposto e le fattispecie equiparate all'immissione in libera pratica

Il presupposto e i regimi doganali diversi dall'immissione in libera pratica

Le ipotesi di obbligazione doganale sospensiva: ulteriori profili di originalità dell'obbligazione doganale

Il presupposto e il ruolo della destinazione doganale

Il presupposto e il ruolo dell'autonomia negoziale

Il presupposto dell'obbligazione doganale e il ruolo dell'esigibilità

Conclusioni

Premessa. Profili di originalità del presupposto dell'obbligazione doganale.

Una delle ragioni giustificative dell'originalità dell'obbligazione doganale si rintraccia nel complesso normativo che la disciplina.

Il trasferimento di ricchezza dal singolo al soggetto impositore è collegato alle peculiari caratteristiche esaminate in materia di soggettività passiva dell'obbligazione doganale.

La cosiddetta obbligazione di imposta o tributaria³¹³ è oggetto di studio della presente sezione. Tale studio verrà effettuato alla luce della considerazione che i regolamenti dell'Unione Europea, per diverse ragioni³¹⁴, disciplinano anche una serie di altre obbligazioni e obblighi, sia a carico del contribuente doganale che di terzi connessi in vario modo con l'obbligazione doganale³¹⁵. Quest'ultima, peraltro, consente di limitarne la rilevanza giuridica esclusivamente agli interessi di natura fiscale.

L'onere pecuniario derivante dal dazio doganale soddisfa l'interesse della Unione Europea a conseguire un'entrata, rendendo idonee le situazioni giuridiche soggettive volte a favorire il trasferimento di denaro dal soggetto passivo al bilancio dell'Unione Europea. Tale conclusione può essere giustificata proprio alla luce di una precisa funzione fiscale attribuibile alla normativa doganale. Come già

³¹³ Così, BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 155.

³¹⁴ Come ad esempio il controllo nei confronti dei soggetti passivi, di ordinato funzionamento dei soggetti attivi, e talora di intervento sugli effetti economici del tributo nei confronti dei terzi.

³¹⁵ Non sempre per ogni imposta l'obbligazione sorge al verificarsi del presupposto. In alcuni casi le somme versate dal contribuente non presuppongono l'esistenza di una situazione giuridica obbligatoria, essendo in alcuni casi dovute per l'adempimento di meri obblighi, cui non corrisponde all'ente impositore un diritto soggettivo. In tal senso F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, pt. speciale, Utet, 2002.

precisato, in materia doganale è senz'altro presente un interesse finanziario. Tale interesse rappresenta la prima e principale ragione giustificatrice di uno studio tributario del dazio.

Il codice doganale, pur non definendo espressamente il fatto generatore del dazio, enuncia ipotesi specifiche di nascita dell'obbligazione evidenziandone i soggetti passivi. Si è chiarito che la normativa dell'Unione Europea attribuisce rilevanza giuridica al soggetto che compie operazioni materiali onerose che incidono profondamente sul valore delle cose, quali le operazioni doganali. Sulla base di tali operazioni materiali è possibile risalire dunque al soggetto passivo. La *ratio* di questo collegamento è rintracciabile in un rapporto di fatto (che si aggiunge a quello di diritto) e che consiste nel porre in essere atti che incidono sul valore economico delle merci. Come si puntualizzerà in seguito, normalmente il proprietario delle merci provvede a disporre l'ingresso all'interno del territorio della Unione Europea. Può tuttavia avvenire che il movimento delle merci e gli oneri relativi non siano posti in essere direttamente dal proprietario.

Inoltre, come si evidenzierà nella parte seconda, si può sin d'ora chiarire che il rapporto tra soggetto passivo e l'amministrazione finanziaria nazionale normalmente nasce in una fase antecedente alla costituzione dell'obbligazione doganale, intesa come obbligo di pagare i diritti doganali. Esistono, infatti, una serie di doveri, a carico del soggetto passivo, ovvero del detentore delle merci,

antecedenti alla nascita dell'obbligazione doganale per le merci immesse in libera pratica³¹⁶.

L'obbligazione tributaria doganale, si confronta con gli altri obblighi e alle altre obbligazioni a carico del contribuente o di terzi (*id est*, gli obblighi preliminari alla dichiarazione, l'obbligo di presentare le merci in dogana). La legislazione europea, infatti, non si limita a disciplinare l'imposta, ma regola altresì l'obbligazione per effetto della quale si opera tale trasferimento di ricchezza dal singolo all'ente esattore.

I molteplici obblighi doganali e divieti posti esplicitamente dalla legislazione europea e nazionale in ambito doganale sia a carico del contribuente che di terzi soggetti devono essere mantenuti distinti dall'obbligazione doganale. Al medesimo tempo, l'obbligazione doganale non può essere accomunata ai rapporti obbligatori di origine doganale regolati dalla legislazione europea. Al contrario, l'obbligazione tributaria doganale vera e propria avente un contenuto economicamente valutabile si distingue dai semplici obblighi, quale ad esempio, quello di fornire informazioni preliminari formalizzate all'entrata della merce, di consegnare documenti finalizzati alla libera pratica, ecc.³¹⁷

³¹⁶ Così, RAPISARDA, *L'obbligazione doganale sorta a seguito dell'illecita introduzione di merce nel territorio della comunità: i diversi profili giuridici, la normativa e la giurisprudenza comunitaria*, in *Impresa c.i.* n. 6 del 30 giugno 2006, pag. 938.

³¹⁷ La tesi del rapporto giuridico d'imposta a contenuto complesso è stata originariamente elaborata da GIANNINI, *Il rapporto giuridico di imposta*, I conc. fond. del dir. trib. p. 124 ss. e poi ripresa da BERLIRI, *App. sul rapp. giurid. 'imp. sull. obbl. trib.* p. 455 ss. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, II, p. 3 ss. Si veda inoltre D'AMATI, *Introduzione alla struttura del rapporto giuridico di imposta*, in *Jus*, 1956, p. 197 ss. P. RUSSO in *L'obbligazione tributaria* in *Trattato*

Diversamente dall'obbligazione doganale, il Codice Doganale Comunitario tuttavia, non positivizza anche l'esistenza di un rapporto giuridico di imposta, che peraltro in materia di teoria generale dell'obbligazione tributaria non è pacificamente ammesso dalla dottrina³¹⁸.

di diritto tributario diretto da A. AMATUCCI, Padova 1994 rileva a questo proposito tra i sostenitori della teoria dichiarativa ha avuto seguito l'opinione che il verificarsi del presupposto del tributo determinerebbe la nascita di un rapporto giuridico di imposta a contenuto complesso, in quanto in esso confluirebbero, oltre al diritto di credito anche ulteriori situazioni giuridiche soggettive, quali poteri, diritti e obblighi dell'autorità finanziaria, nonché doveri e obblighi positivi e negativi, ecc.

³¹⁸ Su queste basi, secondo P. RUSSO, "L'obbligazione tributaria" in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Padova 1994, l'opinione che il verificarsi del presupposto del tributo determinerebbe la nascita di un rapporto giuridico di imposta a contenuto complesso si rivela giuridicamente erronea e pericolosa perché foriera di incertezze e confusioni. Al contrario prescindendo dal rapporto debito-credito che ha ad oggetto l'imposta e che trova la sua causa tipica ed esclusiva nella capacità contributiva, le ulteriori molteplici situazioni soggettive che possono venire ad esistenza con riguardo e in occasione del dispiegarsi del fenomeno impositivo sono individuate in: obblighi e doveri formali che sorgono a carico del contribuente in dipendenza del verificarsi della stessa fattispecie cui risulta collegata l'obbligazione impositiva; obblighi e doveri formali imposti a soggetti suscettibili di assumere la veste di contribuente, ma in dipendenza di fattispecie autonome rispetto a quella d'imposta; obbligazioni accessorie; poteri e facoltà dell'amministrazione finanziaria; obblighi e doveri formali a contenuto positivo e negativo che incombono su terzi; obbligazioni aventi ad oggetto prestazioni oggettivamente identiche a quella tributaria. In termini analoghi BACIU, *Contr. allo studio dell'obbl. tributaria*, p. 32 ss., POTITO, *L'ordinamento tributario italiano* p. 121 e sia pure su posizioni considerate diverse MICHELI-TREMONTI, voce "Obbligazione" in *Diritto tributario*, p. 427, secondo i quali il sistema del rapporto giuridico d'imposta troppo appiattiva e troppo poco faceva intendere la rilevanza di fattispecie periferiche rispetto al presupposto, alle quali si riportava un certo numero di effetti non componibili in altrettanti rapporti giuridici".

Un diverso orientamento della dottrina³¹⁹ si è infatti posto il problema se in campo tributario si possa configurare un vero e proprio procedimento o addirittura una serie di procedimenti tra loro collegati e preordinati a realizzare il prelievo tributario. In effetti, il rapporto doganale potrebbe presentare analogie con un vero e proprio procedimento o più sub-procedimenti connessi finalizzati al rilascio in libera pratica della merce. In termini più espliciti si potrebbe configurare l'esistenza di una pluralità di procedimenti impositivi variamente articolati, come strumento per il cui tramite viene soddisfatto l'interesse pubblico alla percezione dell'imposta ed in seno al quale solo occasionalmente si determinerebbe una obbligazione a carico dei soggetti titolari del fatto indice di capacità contributiva. Tale ricostruzione, già contestata da altra parte della dottrina³²⁰, sia pur coerente

³¹⁹ A tale impostazione originariamente avanzata da MICHELI, "Appunti sulla deducibilità di debito tributario sisp. all'imposta sulle successioni", in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1965, I. p. 261 ss., MICHELI, "Prem. per una teoria della potestà d'imposta" in *Riv. diritto fin. sc. fin.*, 1967, I, p. 264 ss. MICHELI, "Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta" in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I. . 621, MICHELI, *Corso di diritto tributario*, p. 161. Hanno inoltre aderito FEDELE, "A proposito di una rec. raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1971, I. p. 434, ed in particolare p. 437, MAFFEZZONI, *Il procedimento d'impos. nell'imposta generale sull'entrata*, p. 84 ss. e FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, p. 154, GLENDI, "L'accertamento tributario e la tutela del contribuente", in *Bollettino tributario*, 1986, p. 771ss. BASILAVECCHIA, "L'accertamento parziale" in *Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, p. 121 ss.

³²⁰ Ad esempio, RUSSO, "L'obbligazione tributaria" in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. AMATUCCI, Padova 1994, ma della medesima opinione sostanzialmente anche BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 157. Si afferma che tale orientamento non possa essere condiviso, pur dovendosi apprezzare l'intento di superare e sdrammatizzare la contrapposizione tra tesi dichiarativa e costitutiva. In primo luogo risulta del tutto improprio il ricorso alla figura del procedimento avuto riguardo alla nozione di questo unanimemente accolta

con la logica dell'Unione Europea, potrebbe aumentare i punti di attrito con le discipline nazionali – e in particolare con quella italiana, visto il riconoscimento costituzionale di tale principio. Sembra pertanto non particolarmente utile in una logica ricostruttiva coerente.

L'assolvimento del tributo doganale si traduce, da un lato, in una prestazione patrimoniale con contenuto patrimoniale. Dall'altro lato, il concetto di prestazione serve ad identificare allorché sia suscettibile di valutazione economica l'oggetto di una obbligazione nell'ambito di un rapporto di debito-credito³²¹.

Nel corso della trattazione il ricorso al rapporto doganale è quindi risultato utile per chiarire la distinzione tra obbligazione e obblighi preliminari e verificarne la relazione causa-effetto rispetto al presupposto. In questo contesto si assume che il rapporto obbligatorio doganale trovi fondamento nella relazione tra il soggetto attivo e il contribuente in seguito al verificarsi del presupposto di fatto.

Si è preferito quindi utilizzare il rapporto giuridico di imposta intendendo nell'accezione utilizzata da Berliri *l'insieme di tutti quei rapporti giuridici che*

in diritto amministrativo (ad esempio SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, p. 438, NIGRO, *L'azione dei pubblici poteri, Lineamenti generali*, p. 727 o M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, II, p. 529 ss.). Mentre in diritto amministrativo il procedimento è una serie fissa e concatenata di atti, ciascuno costituente presupposto di legittimità dei successivi e tutti concorrenti alla produzione di un unico effetto che si collega giuridicamente solo al termine della serie. Al contrario in campo tributario, l'attuazione del prelievo si realizza per il tramite di una sequenza di atti a composizione variabile. A tale proposito si vedano inoltre CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, p. 11 e DE MITA "Crisi dell'accertamento?" in *Rassegna tributaria*, 1986, I, p. 347; POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, p. 70.

³²¹ In tal senso, nuovamente, RUSSO, "L'obbligazione tributaria" in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. AMATUCCI, Padova 1994, p. 16.

*sono più o meno direttamente collegati o connessi con l'obbligazione tributaria e quindi con il relativo presupposto di fatto che la legge d'imposta disciplina in vista di una più facile e sicura applicazione del tributo*³²².

L'analisi dei principi sottesi alle diverse ipotesi riconducibili al fatto generatore dell'imposta, a fronte dei principi desumibili da un esame complessivo sarà l'oggetto dei paragrafi seguenti.

Le discipline nazionali del presupposto: la LGDA belga e il Tuld italiano

La normativa dell'Unione Europea³²³ disciplina volta per volta e in modo puntuale i presupposti della nascita dell'obbligazione doganale e i soggetti tenuti al pagamento dei diritti, ma non definisce espressamente la nozione di integrazione delle merci nel circuito economico dell'Unione, limitandosi ad enunciare i diversi casi in cui nasce il debito doganale oltre che il relativo momento³²⁴.

Sulla base della normativa nazionale il presupposto è stato tradizionalmente ricondotto alla situazione meramente fattuale dell'attraversamento della merce della linea doganale e alla destinazione al consumo dei beni stessi, all'interno o all'esterno, del territorio doganale.

³²² BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 157.

³²³ La direttiva n. 79/623/CEE del Consiglio del 25 giugno 1979, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative in materia di dogana è stata successivamente trasposta negli articoli 201-216 CDC, attualmente in vigore.

³²⁴ Art. 201-211 CDC.

Si rileva come la logica di semplificazione propria del diritto dell'Unione Europea si confronti nuovamente con un'esigenza di coerenza dei precedenti sistemi nazionali. In questo contesto, le scelte effettuate dagli stati membri sono state differenti. In principio, il legislatore nazionale non dovrebbe dunque trovare spazi al di fuori della regolamentazione delle diverse forme degli atti impositivi e degli aspetti sanzionatori³²⁵. Anche quando il legislatore nazionale prende gli opportuni provvedimenti modificativi del (previgente) sistema nazionale, come è accaduto in Belgio, continua tuttavia a confrontarsi con l'esigenza di semplificazione della legislazione europea, connessa al principio di effettività dell'imposizione, rispetto ad una necessità di coerenza con il sistema nazionale.

In Belgio l'art. 2 della Loi générale sur les douanes et accises (LGDA)³²⁶ relativamente alla nascita dell'obbligazione, nonché alla determinazione del relativo importo e all'estinzione dispone un esplicito rinvio alla normativa dell'Unione Europea in materia di obbligazione doganale. Pur non esistendo una definizione generale di dichiarazione, nella LGDA sono tuttavia presenti normative specifiche riferibili a ciascun regime doganale (dichiarazione di immissione in libera pratica³²⁷, dichiarazione di esportazione³²⁸) disciplinate da una normativa antecedente al Codice Doganale Comunitario. La dichiarazione in

³²⁵ In tal senso, PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 27.

³²⁶ Così come riformulato dall'art. 72 della Legge del 22 dicembre 1989, M.B. del 29 dicembre 1989.

³²⁷ Art. 70-3, inserito dall'art. 1 dell'A.R. del 23 agosto 1982 (M.B. 31 agosto 1982) in vigore dal 1 luglio 1982.

³²⁸ Art. 78-2, inserito dall'art. 2 dell'A.R. del 18 marzo 1983 (M.B. 31 marzo 1983) in vigore dal 1 gennaio 1983.

libera pratica – come quella di esportazione - può essere effettuata da una persona fisica o giuridica, stabilita nella Unione Europea, che può presentare o far presentare in dogana la merce di che trattasi unitamente ai documenti necessari per il regime doganale prescelto. La normativa belga non si occupa dell'individuazione dei presupposti del dazio, limitandosi ad alcuni aspetti di dettaglio relativi alla dichiarazione doganale.

In Italia, diversamente dalla disciplina belga, le norme sono pressoché completamente antecedenti al Codice Doganale Comunitario e contengono disposizioni in materia di individuazione del presupposto, che potrebbero comportare problemi di coordinamento con la disciplina dell'Unione Europea. Appare quindi opportuno un esame giuridico della disciplina nazionale, in una prospettiva evolutiva, per ricercare una nozione di destinazione al consumo, propedeutica all'individuazione della natura giuridica della dichiarazione doganale.

Con l'antecedente Legge doganale del 1940, la destinazione al consumo non rivestiva un ruolo particolare, mentre il presupposto della norma doganale veniva individuato direttamente dalla legge nell'attraversamento della linea doganale³²⁹. In questo modo, tuttavia, il legislatore non aveva accolto le opinioni della dottrina dominante che indicava il momento generativo dell'obbligazione nella destinazione al consumo delle merci sul mercato interno e che riconosceva nel passaggio della linea doganale soltanto il momento nel quale sorge nello Stato la

³²⁹ Legge Doganale del 25 settembre 1940 n. 1424, secondo il quale “il passaggio della linea doganale di merci soggette a diritti di confine stabilisce a favore dello Stato il diritto all'imposta”.

pretesa all'imposta³³⁰. Al contrario, altre opinioni avevano ritenuto che condividendo tale opinione ne sarebbe derivata una lesione ai diritti dello stato³³¹. Nel caso di perdita della merce durante il tempo necessario a raggiungere gli spazi doganali, infatti, a fronte di una dichiarazione formale di destinazione al consumo, l'Amministrazione non avrebbe potuto riscuotere l'imposta dovuta³³². In realtà, il principio della Legge Doganale del 1940 (articolo 4), che collegava il presupposto del tributo all'attraversamento della linea doganale - nonostante avesse la funzione di tutelare gli interessi fiscali - non era coerente con le altre disposizioni della legge. La medesima legge (articolo 6) permetteva, infatti, di introdurre nel territorio dello Stato anche le merci che, non essendo destinate al consumo, non avrebbero prodotto alcuna imposta³³³. In questi casi l'attraversamento della linea doganale non determinava il sorgere di alcuna obbligazione.

Le novità introdotte con il nuovo Testo Unico (DPR 43/1973, Tuld) si proponevano di superare tale incongruenza, anche alla luce della nuova normativa

³³⁰ Questa opinione è stata formulata da CUTRERA in *Principi di diritto e politica doganale*, Padova, 1941, p. 4 e condivisa da DI LORENZO, "Evoluzione e tradizione giuridica in materia doganale", *Tributi*, dicembre 1939, pp. 6 ss.: "gli effetti giuridici del passaggio della linea doganale non si verificano ipso iure, (...) ma vengono determinati attraverso elementi successivi, quali la dichiarazione della merce e la sua successiva presentazione e verifica, o l'omissione della dichiarazione o della presentazione suddetta entro determinati termini". Per l'opinione che nega il carattere negoziale degli elementi che costituiscono il rapporto doganale si veda nuovamente CUTRERA, voce "Dogana (ordinamento)", *Novissimo Digesto*, VI, p. 97 e ss. che rileva come l'obbligazione tributaria non abbia carattere negoziale, ma sorge ex lege.

³³¹ In tal senso, in particolare, la Relazione ministeriale al disegno di legge del Tuld.

³³² Disegno di legge presentato dal Ministro delle Finanze il 23 aprile 1940.

³³³ Si trattava delle merci introdotte temporaneamente nello Stato ad esempio per poter essere sottoposte a lavorazione oppure delle merci spedite in transito attraverso il territorio. Sul punto CUTRERA, *Principi di diritto e politica doganale*, Padova, 1941, p. 4 punto 2.

costituzionale – peculiarmente per quanto riguarda il principio di capacità contributiva – che nel frattempo si era sovrapposto alla precedente legislazione. Si poneva, infatti, il problema dell'individuazione del sintomo di capacità contributiva in base al quale il prelievo daziario risultasse costituzionalmente giustificabile.

L'art. 36 del Tuld definisce in modo preciso due diversi presupposti rilevanti ai fini della nascita del debito doganale. Da un lato è presente la destinazione al consumo, che si verifica all'accettazione della dichiarazione di importazione ed esportazione definitiva, o nel momento dell'iscrizione o cancellazione delle navi o aeromobili dai pubblici registri. L'altro presupposto consiste invece nell'immissione in consumo per violazione dei vincoli o perdita della merce. La contrapposizione tra i due gruppi di fattispecie può essere considerata essenzialmente apparente³³⁴. Da un'analisi delle diverse disposizioni dell'art. 36 del Tuld, emerge che nonostante i termini destinazione e immissione in consumo sembrano individuare fenomeni diversi, in realtà definiscono entrambi la volontà del contribuente di utilizzare in un certo modo la merce gravata dal tributo. L'esistenza della volontà del dichiarante risulta evidente nei primi quattro commi dell'art. 36 del Tuld e in particolare nel secondo, in cui si dispone che il debito tributario non sorge nel caso in cui l'importazione o l'esportazione non possono essere consentite, ovvero il contribuente modifichi la dichiarazione attribuendo alla merce una destinazione doganale diversa da quelle che danno luogo al pagamento

³³⁴ In materia, si veda E. FRIXONE, "Problemi doganali (1968-1992)", *Diritto e pratica tributaria*, II, 2001, p. 729 ss.

del tributo. In modo analogo la rilevanza della volontà è ricollegabile all'iscrizione delle navi ed aeromobili nei pubblici registri³³⁵.

In base alla disposizione dell'art. 36 del Tuld, è così possibile pervenire alla soluzione del problema di quale sia il sintomo di capacità contributiva. Si può sin d'ora anticipare che in base all'orientamento che valorizza il profilo volontaristico, questo andrebbe ricondotto alla manifestazione di volontà intesa a rendere liberamente commerciabile la merce in un mercato diverso da quello di origine per avvantaggiarsi così dei benefici economici derivanti dall'utilizzazione dei prodotti nel mercato internazionale. Secondo l'orientamento che nega l'esistenza di un nesso eziologico tra manifestazione di volontà e nascita dell'obbligazione doganale, invece, il sintomo di capacità contributiva andrebbe individuato nel fatto dell'immissione in consumo.

Appare quindi possibile interrogarsi se con l'art. 36 del Tuld sia stata recepita una nuova teoria circa il momento generativo dell'obbligazione tributaria che abbia capovolto l'impostazione della legge precedente che collegava il presupposto del tributo all'attraversamento della linea doganale sia stata effettivamente capovolta³³⁶. L'alternativa a tale ipotesi – probabilmente maggiormente

³³⁵ Con la disposizione introdotta dal Tuld, si può dunque notare l'importanza attribuita alla dichiarazione di destinazione. A tale proposito si veda, S. FIORENZA, "Accertamento definitivo e versamento definitivo nella norma doganale", nota a Cass. Sent. I civ. 15 maggio 1986, n. 4056, *Giurisprudenza italiana*, 1987, fasc. 4, p. 663/666.

³³⁶ BELLANTE, "Il rapporto doganale nella struttura del testo unico: riflessioni", *Rassegna di diritto doganale e delle imposte di fabbricazione*, 1989, pag. 361 ss.

condivisibile - è che la nuova formulazione della norma in realtà non abbia un effetto dirompente rispetto alla precedente legislazione.

In relazione al ruolo della volontà espressa dal contribuente il diritto all'imposta nell'ipotesi fisiologica di nascita dell'obbligazione tributaria potrebbe scaturire soltanto in seguito all'esplicita dichiarazione di destinazione al consumo nel mercato interno da parte del proprietario dei beni importati³³⁷.

Si deve poi tener presente che a tale disciplina nazionale, per la quale già si ponevano degli interrogativi in materia di coerenza sistematica, si è sovrapposta la legislazione dell'Unione Europea. Attualmente il problema che si pone è principalmente dovuto alla dialettica tra l'esigenza dell'effettività del prelievo del diritto dell'Unione Europea e i principi giuridici degli Stati Membri.

L'obbligazione doganale nell'elaborazione dottrinale italiana e belga

La relazione tra il vincolo che ha fonte nel diritto dell'Unione Europea (ai fini della determinazione del presupposto) e la normativa degli stati membri pone il problema di definire quale sia il rapporto, quali siano le conseguenze in materia di coerenza e soprattutto quali effetti determini la definizione del primato del vincolo del diritto dell'Unione Europea sulle discipline nazionali.

³³⁷ Le stesse considerazioni valgono per le merci nazionali destinate al consumo sul mercato estero (tuttavia, sebbene l'art. 34 Tuld preveda l'imposizione di tributi anche alle merci destinate all'esportazione, come noto i dazi in uscita sono inoperanti dal 1945 - CUTRERA, voce "Dogana (ordinamento)" in *Novissimo Digesto*, VI, p. 102.

Ne deriva l'esigenza di verificare in che limiti si possa conciliare l'esigenza di finanziamento propria del diritto dell'Unione Europea con la logica di destinazione al consumo, tipicamente affermata ad esempio nella disciplina italiana.

La dottrina italiana³³⁸, alla pari della dottrina belga che si è occupata di queste tematiche³³⁹, ha tradizionalmente collegato la diversità di funzioni economiche che emergono dalla disciplina doganale ad un diverso modo di strutturare un interesse dello Stato dal punto di vista giuridico. Tale interesse, vista la molteplicità dei regimi doganali, cui corrisponde una pluralità e diversità di funzioni, non potrebbe essere individuato soltanto nell'acquisizione di un'entrata.

Ci si pone dunque l'interrogativo se la materia doganale consegua ad una funzione fiscale o abbia piuttosto quale oggetto di regolamentazione, le forme attraverso cui disciplinare il flusso dei traffici con l'estero. Solo in base a tale scelta preliminare è possibile definire la ratio del sistema ed individuarne i principi ispiratori.

Le soluzioni di questa problematica potrebbero avere approcci differenti a seconda che si prenda in considerazione la disciplina dell'Unione Europea o quella degli stati membri. La normativa dell'Unione Europea rappresenta in questo contesto un limite al principio di coerenza proprio delle tradizioni giuridiche nazionali rispetto alle quali si sovrappone.

A livello nazionale italiano l'entrata in vigore della Costituzione italiana ha spinto la dottrina a fornire una diversa sistemazione degli istituti tributari, portandola a

³³⁸ Si veda, G. ARDIZZONE, "Dogane e imposte doganali", *Enciclopedia Giuridica Treccani*.

³³⁹ In tal senso PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 27 ss.

concepire l'imposta come un complesso di norme ordinate a sistema al fine di attuare la ratio prevista dall'art. 53 co. 1 Cost. della partecipazione dei singoli alla spesa pubblica. La Costituzione italiana disciplina inoltre le prestazioni imposte, che esulano dagli istituti tributari in ragione dell'interesse tutelato. Si può quindi considerare compatibile con la Carta costituzionale la presenza di una partizione dell'ordinamento che impone obblighi e divieti in relazione all'interscambio internazionale. L'originario sistema dei divieti doganali si è evoluto passando da un'imposizione generalizzata del divieto di introdurre salvo licenza, ad una previsione specifica per le merci soggette, con conseguente libertà di introduzione per tutte le altre. Il rilascio dell'autorizzazione, peraltro, non è mai stato subordinato solo al previo pagamento dei tributi o prestazioni pecuniarie, ma all'adempimento di formalità valutarie o più in generale, ad una valutazione degli interessi commerciali dell'Unione Europea. Alla luce di tali considerazioni vanno lette le norme della Costituzione italiana che consentono di porre limiti e divieti all'attività economica dei privati (art. 41 e 43)³⁴⁰. L'adempimento della prestazione pecuniaria doganale non può peraltro essere intesa come corrispettivo per l'eliminazione dei divieti e degli obblighi imposti all'attività economica privata.

Talune destinazioni doganali (importazione e, sul piano teorico esportazione definitiva) presuppongono l'adempimento di una prestazione pecuniaria. Tale prestazione, se considerata in relazione alla destinazione economica della merce, potrebbe rilevare in quanto diretta a tutelare l'interesse economico dello Stato al

³⁴⁰ Per queste considerazioni, nuovamente ARDIZZONE, "Dogane e imposte doganali", *Enciclopedia Giuridica Treccani*.

controllo del sistema dei traffici con l'estero. L'adempimento della prestazione coattiva richiesta potrebbe essere configurato come l'elemento necessario per ottenere la libera circolazione della merce dentro o fuori il territorio dello Stato. In questo modo si spiegherebbe inoltre la sua attitudine a tutelare gli interessi diversi da quelli sanciti nell'articolo 53 della Costituzione italiana.

L'attraversamento della linea doganale: l'immissione in libera pratica

Anche sulla base di un'analisi delle discipline giuridiche nazionali, gli elementi principali che concorrono a realizzare il presupposto delle imposte doganali sono stati tradizionalmente individuati nella situazione meramente fattuale dell'attraversamento della merce della linea doganale e nella destinazione al consumo dei beni stessi, all'interno o all'esterno, del territorio doganale³⁴¹.

Sulla base del Codice Doganale Comunitario (CDC), al presupposto del tributo doganale è strettamente funzionale il concetto di libera pratica di una merce, definito dalla disciplina dell'Unione Europea, con la quale si sostanzia l'attraversamento della linea doganale.

Ai sensi dell'art. 79 del CDC (ora 129 del Codice doganale aggiornato), tramite la libera pratica si attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria. In questa fase si applicano: le misure di politica

³⁴¹ Sul punto la dottrina appare concorde. Si veda per il Belgio ad esempio PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 27ss.

commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce e l'applicazione dei dazi legalmente dovuti.

I prodotti in libera pratica sono quelli originari di uno stato terzo, regolarmente importati in uno stato membro³⁴². Una merce non comunitaria, dichiarata per l'immissione in libera pratica ottiene la posizione doganale di merce comunitaria una volta che siano state applicate le misure di politica commerciale, espletate le formalità previste per l'importazione della merce e i dazi all'importazione legalmente dovuti sono stati riscossi o garantiti³⁴³. A partire da tale momento nasce l'obbligazione doganale³⁴⁴. La libera pratica, consente dunque che una merce non ancora entrata nel territorio dell'Unione Europea acquisisca lo status di merce comunitaria. Ne deriva che tale merce potrà dunque circolare liberamente e senza vincoli di ordine commerciale o doganale nel territorio doganale.

L'immissione in libera pratica e il ruolo dell'accettazione

L'art. 201 n. 1 del CDC ora articolo 44 n. 2 del Codice doganale aggiornato, Regolamento (CE) n. 450/2008, stabilisce che l'obbligazione doganale

³⁴² C.G.C.E., 15 dicembre 1976, *Suzanne Donckerwolcke*, Causa C-41/76, Racc. 1976,p.1921. Successivamente la Corte ha ribadito che le merci sono immesse in libera pratica nell'Unione Europea, qualora siano completate le formalità dell'importazione e vengano adempiuti i diritti doganali, C.G.C.E., 22 marzo 1990, *Openbaar Ministerie e Minister Van Financiën C. Vincent Houben* - Causa C-83/89, Racc. 1990,p.I-1161.

³⁴³ A tal fine la Corte ha affermato che risulta poi dal combinato disposto dell'art. 10 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 24 CE), e degli artt. 74 e 79, secondo comma, del codice doganale, C.G.C.E., 1° febbraio 2001, *D. Wandel GmbH*, C-66/99,. Racc. 2001, p.I-873.

³⁴⁴ CDC, art. 201 e 209.

all'importazione collegata all'immissione in libera pratica di una merce sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana. Questa disposizione, tuttavia, può essere applicata solo nel caso in cui si verifica il fatto generatore di cui al n. 1, lett. a), dello stesso articolo, costituito dalla regolare immissione in libera pratica, ovvero da un cambiamento di posizione, della merce³⁴⁵. Qualora tali fatti non si verificassero non sorgerebbe l'obbligazione doganale.

Una prima lettura della norma, in effetti, potrebbe condurre alla conclusione che il momento dell'accettazione formale della dichiarazione prevista dall'art. 63 CDC (ora articolo 112 del Nuovo Codice Doganale Comunitario) costituisce il momento di immissione in libera pratica della nascita dell'obbligazione doganale all'importazione.

Alla questione se l'accettazione costituisca il fatto generatore dell'obbligazione, tuttavia, è possibile dare sin d'ora una risposta negativa. Una lettura in tal senso dell'art. 201 CDC/44.2 Codice Doganale aggiornato condurrebbe ad una svalutazione del carattere dinamico sia dell'immissione in libera pratica, sia della determinazione dell'obbligazione doganale³⁴⁶.

Sottolineare l'aspetto formale dell'accettazione della dichiarazione, valorizzando l'importanza del momento in cui avviene significherebbe attribuirle un riduttivo carattere istantaneo. A tale conclusione osterebbe, inoltre, il potere di verifica

³⁴⁵ C.G.C.E., 1° febbraio 2001, *D. Wandel GmbH*, C-66/99, Racc. 2001, p.I-873.

³⁴⁶ In tal senso le conclusioni dell'Avvocato Generale COSMAS presentate il 28 settembre 2000, relativamente a C.G.C.E., 1° febbraio 2001, *D. Wandel GmbH*, C-66/99, Racc. 2001, p.I-873, punti 40 ss.

immediata delle dichiarazioni in capo alle autorità doganali in base all'art. 68 del CDC³⁴⁷ (ora articolo 117 del Codice doganale aggiornato). Sia l'immissione in libera pratica di una merce che la determinazione dell'obbligazione doganale all'importazione sono, infatti, dei procedimenti giuridici che iniziano con l'accettazione formale della dichiarazione, ma che non si concludono con questa.

L'interpretazione che riconduce il fatto generatore all'accettazione, inoltre, è criticabile in quanto escluderebbe la nascita dell'obbligazione ai sensi dell'art. 203, n. 1 CDC (ora articolo 46 del Nuovo Codice Doganale Comunitario), nel caso in cui la sottrazione alla vigilanza doganale di una merce fosse successiva all'accettazione³⁴⁸. La vigilanza doganale, invece persiste anche dopo l'accettazione della dichiarazione in dogana e si esaurisce, ai sensi dell'art. 37, n. 2 CDC (ora articolo 91 del Nuovo codice doganale), solo quando la merce non entrata nell'Unione Europea cambia posizione per divenire merce comunitaria, il che non deriva dall'accettazione della dichiarazione³⁴⁹.

Conformemente all'articolo 79 del CDC (ora 129 del nuovo codice doganale) l'immissione in libera pratica comporta l'adempimento delle formalità previste per

³⁴⁷ Tale potere comprende quello di concedere o meno lo svincolo della merce. A tale proposito, C.G.C.E., 1° febbraio 2001, *D. Wandel GmbH*, C-66/99, Racc. 2001, p.I-873, punto 43.

³⁴⁸ C.G.C.E., 1° febbraio 2001, *D. Wandel GmbH*, C-66/99, Racc. 2001, p.I-873, punto 44.

³⁴⁹ La sottrazione alla vigilanza doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione, tra il momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana e il momento della concessione dello svincolo di tale merce, rientra nel campo di applicazione dell'art. 203 del codice doganale. In tal senso, C.G.C.E., 1° febbraio 2001, *D. Wandel GmbH*, C-66/99, Racc. 2001, p.I-873, punto 45.

l'importazione delle merci (che includono i controlli doganali)³⁵⁰. Appare tuttavia necessario distinguere a seconda che la dichiarazione doganale sia sottoposta o meno a controlli immediati. In assenza di ulteriori verifiche il momento dell'accettazione coincide con quello della nascita dell'obbligazione doganale e della determinazione definitiva del suo importo³⁵¹.

In presenza di controlli immediati, invece, la nascita dell'obbligazione doganale non acquista carattere definitivo. In tal caso l'immissione in libera pratica è subordinata alla determinazione precisa della natura e dell'importo dell'obbligazione doganale e presuppone la realizzazione e la definitività dell'attività di verifica³⁵².

Tale interpretazione non è in contraddizione con la lettera dell'articolo 201 paragrafo 2 del CDC (ora articolo 44 del Nuovo Codice Doganale Comunitario), in base alla quale l'obbligazione doganale nasce al momento dell'accettazione

³⁵⁰ Conclusioni dell'Avvocato Generale COSMAS presentate il 28 settembre 2000, C.G.C.E., 1° febbraio 2001, *D. Wandel GmbH*, C-66/99,. Racc. 2001, p.I-873, ai punti 43 e 44.

³⁵¹ Ai sensi degli articoli 68, 71 e 73 paragrafo 1 del CDC, l'accettazione formale della dichiarazione può essere accompagnata da una verifica della dichiarazione da parte delle autorità doganali che può anche includere l'esame delle merci e la presa in carico di campioni per un controllo più approfondito.

³⁵² Questo risultato deriva dalle regole generali relative alla portata e al ruolo delle condizioni sospensive che accompagnano spesso la nascita dei diritti e delle obbligazioni. Si distingue, così, l'annullamento della dichiarazione prevista dall'articolo 66 del CDC - che riguarda la validità dell'accettazione formale della dichiarazione e non il riconoscimento definitivo dell'obbligazione doganale - dall'estinzione dell'obbligazione doganale, prevista ai sensi degli articoli 233 e 234 del CDC che presuppone invece che l'obbligazione sia divenuta definitiva. Conclusioni dell'Avvocato Generale COSMAS presentate il 28 settembre 2000, C.G.C.E., 1° febbraio 2001, *D. Wandel GmbH*, C-66/99,. Racc. 2001, p.I-873 ai punti 50 e 51.

formale della dichiarazione. Da tale norma non deriva che in seguito all'accettazione, l'immissione in libera pratica diventi automaticamente definitiva. Al contrario, l'art. 201 CDC deve essere interpretato alla luce dell'art. 68 CDC (ora articolo 117 del Nuovo Codice Doganale Comunitario) in base alla quale l'autorità doganale può effettuare una verifica documentale o una visita fisica delle merci. In relazione a motivazioni di sicurezza giuridica, l'obbligazione tributaria deve essere dunque calcolata sulla base del regime doganale in vigore al momento dell'accettazione formale della dichiarazione. L'obbligazione doganale non nasce definitivamente finché, in seguito alla verifica della dichiarazione, non sia terminato il controllo delle merci³⁵³. Il controllo delle merci e la verifica dei dati contenuti nella dichiarazione operano dunque come una condizione sospensiva.

Il presupposto e le fattispecie equiparate all'immissione in libera pratica

Il Codice Doganale Comunitario regola poi alcune fattispecie equiparate all'immissione in libera pratica o all'esportazione (art. 201-211 CDC)³⁵⁴ a prescindere dall'effettiva sussistenza dell'attribuzione di uno specifico regime alla merce³⁵⁵ (*id est*, fattispecie patologiche di nascita dell'obbligazione doganale). La

³⁵³ Conclusioni dell'Avvocato Generale COSMAS presentate il 28 settembre 2000, C.G.C.E., 1° febbraio 2001, *D. Wandel GmbH*, C-66/99, Racc. 2001, p.I-873 ai punti 48 e 49.

³⁵⁴ Si veda ora art. 44-49 del Codice doganale aggiornato, Regolamento (CE) n. 450/2008.

³⁵⁵ Tale presunzione non pare, invece, essere posta a fondamento del prelievo nell'ipotesi di vincolo della merce al regime di ammissione temporanea con esonero parziale dei dazi. In tale fattispecie, il presupposto dell'imposizione pare doversi individuare, non senza dubbi in merito ad eventuali attriti tra disciplina del diritto dell'Unione Europea e nazionale dell'istituto con il

disciplina dell'Unione Europea prevede una pluralità di dettagliate ipotesi, rispetto alle quali la Corte di Giustizia è intervenuta in diverse circostanze. Il diritto dell'Unione Europea non si ferma ad esporre un modello, ma al contrario dispone una normativa di diretta applicazione da parte degli stati membri.

In questo modo, non si incide tuttavia sulla configurazione del presupposto. Si tratta, infatti, di fattispecie la cui equiordinazione a quella principale dipende dal verificarsi di eventi che rendono impossibile l'ulteriore attribuzione di una destinazione particolare (sottrazione al controllo, introduzione irregolare, violazione degli obblighi di custodia, ecc.) e quindi giustificano anche per motivi di cautela fiscale, la presunzione legale dell'avvenuta immissione in consumo della merce. Il contribuente quando non rispetta i vincoli e gli obblighi imposti per l'introduzione della merce estera dà il contenuto giuridico alla sua volontà di voler trattare la merce estera come merce nazionale³⁵⁶.

principio di capacità contributiva, più che nella presunta destinazione al consumo della merce, nella mera utilizzazione temporanea del bene all'interno territorio dell'Unione Europea. In questi termini FANTOZZI, "I dazi doganali" in *Diritto tributario*, III ed., Torino, 2003, p. 1073 ss. Pure nel senso di un'immissione in libera pratica parziale, che giustifica la percezione di un ammontare di diritti all'importazione, calcolato in funzione della durata di tale utilizzazione, si pronuncia PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 318, si veda *supra*.

³⁵⁶ Sotto questo profilo, si manifesta dunque la capacità contributiva. La differenza tra le fattispecie consiste nella diversa posizione che la merce assume a seguito della lecita importazione rispetto al consumo di fatto. In questa manifestazione di volontà intesa a rendere liberamente commerciabile la merce in un mercato diverso da quello di origine e ad avvantaggiarsi così dei benefici economici derivanti dall'utilizzazione dei prodotti nel mercato internazionale la dottrina italiana ravvisa il sintomo di capacità contributiva colpito dalle imposte doganali e la conseguente conformità delle stesse al principio costituzionale sancito dall'art. 53 Cost.

Il presupposto e i regimi doganali diversi dall'immissione in libera pratica

I regimi doganali diversi dalla immissione in libera pratica corrispondono a tutti quei casi in cui non si ha alcuna modifica del mercato di riferimento del bene, perché la merce si limita ad attraversare il territorio doganale in quanto destinata ad un altro mercato (transito esterno o con alcune differenze, deposito doganale); la merce è destinata ad essere sottoposta a lavorazioni nel territorio doganale o all'estero (perfezionamento passivo o attivo); i beni sono introdotti nel territorio doganale solo per essere utilizzati come beni strumentali ai fini dell'attività del relativo proprietario e quindi sono destinati ad essere riesportati al termine del loro uso senza aver subito modifiche e rimanendo di proprietà del medesimo soggetto (ammissione temporanea). Ne deriva che i regimi doganali diversi dall'immissione in libera pratica non determinano l'esistenza immediata dell'imposta.

Si pone tuttavia la necessità di chiarire come e se si possa qualificare un presupposto dell'obbligazione doganale in presenza di tali regimi. Come si è chiarito, l'introduzione in libera pratica di una merce extra-EU è, infatti, il punto di riferimento per la definizione del presupposto doganale sulla base della normativa dell'Unione Europea.

Una soluzione a questo problema può essere rintracciata sulla base della possibile esistenza di un'obbligazione doganale sospensiva.

Le ipotesi di obbligazione doganale sospensiva: ulteriori profili di originalità dell'obbligazione doganale

L'obbligazione doganale è caratterizzata da una specificità nell'ambito della relazione tra il rapporto giuridico di imposta e l'obbligazione di imposta. Quest'ultima, infatti, in presenza di specifici regimi doganali può accadere che non sia attuale, ma eventuale o potenziale. Si pensi ad esempio all'ipotesi dell'esportazione temporanea conseguente al regime del perfezionamento attivo o alla trasformazione sotto controllo doganale, ovvero al caso della merce in transito. In questi casi il rapporto di imposta è attuale e definito, mentre è incerto l'avverarsi di un'obbligazione tributaria doganale, che non sorge se la merce raggiunge la propria destinazione o se viene definitivamente riesportata³⁵⁷.

Nonostante il diritto doganale preveda norme di imposizione e di regolamentazione generale del dazio caratterizzandosi, dunque, per l'esistenza di finalità fiscali, gli interessi economici conservano un ruolo importante che emerge chiaramente anche in relazione al presupposto del tributo.

L'evidenza di una dicotomia tra interesse contributivo e tutela del mercato unico risalta ulteriormente qualora si paragoni la disciplina in materia di fattispecie imponibile, rispetto all'analisi concernente le destinazioni in sospeso. A tal fine appare di considerevole interesse il concetto di obbligazione tributaria condizionata, che caratterizza ogni istituto doganale non definitivo ad eccezione del deposito. L'importazione e l'esportazione temporanea (che corrispondono alle

³⁵⁷ In tal senso già BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 166.

operazioni di perfezionamento di cui al Codice Doganale) danno luogo ad un'obbligazione tributaria sospensivamente condizionata - o secondo altri risolutivamente condizionata - alla mancata riesportazione o reimportazione³⁵⁸. L'istituto dell'ammissione temporanea³⁵⁹, invece, è richiamato dall'art. 201 del CDC (art. 44.2 del Codice doganale aggiornato) in materia di presupposto doganale.

Non sarebbe tuttavia condivisibile ritenere la nascita dell'obbligazione doganale subordinata all'importazione definitiva della merce. Ragionando per assurdo e considerando l'importazione o l'esportazione come l'evento dedotto in condizione,

³⁵⁸ Da questa disciplina deve essere distinto l'istituto del daziato sospeso. Qualora l'autorità doganale ritenga che i controlli eventualmente intrapresi nell'espletamento della procedura di accertamento possano condurre alla determinazione di un importo dei dazi superiore a quello risultante dalla dichiarazione, la normativa vigente prevede la costituzione di una garanzia sufficiente a coprire la differenza tra l'importo risultante dalla dichiarazione e quello di cui le merci possono in definitiva essere passibili. Costituita la garanzia, conformemente a quanto disposto dall'art. 74 del Regolamento n. 92/2913/CEE (CDC), sarà possibile autorizzare lo svincolo delle merci. Questa procedura di garanzia, nota con la tradizionale denominazione di *daziato sospeso*, assolve pertanto all'essenziale funzione di consentire il rilascio della merce sottoposta a vincolo doganale, prescindendo dal definitivo accertamento dell'obbligazione all'importazione, nonché dalla puntuale liquidazione della medesima e dalla relativa riscossione. Il daziato sospeso, dunque, può essere inteso, pertanto, come una causa legale di sospensione della riscossione, in costanza della quale l'obbligazione doganale, pur sorta, risulta carente dei connotati di liquidità ed esigibilità non incide sull'insorgenza del credito, ma solo sull'accertamento dei suoi presupposti, vale a dire sulla fase attuativa del rapporto obbligatorio e non su quella genetica. Si veda in materia PALACCHINO "Accertamento doganale e procedura del daziato sospeso" in *Il fisco* n. 47 del 22 dicembre 2003, pag. 1-7377.

³⁵⁹ Tale regime permette ai sensi dell'art. 137 del CDC l'utilizzazione nel territorio doganale dell'Unione Europea, in esonero totale o parziale dai dazi all'importazione e senza che siano soggette alle misure di politica commerciale di merci esterne destinate ad essere riesportate senza aver subito modifiche, ad eccezione del loro deprezzamento normale dovuto all'uso che ne è fatto.

si dovrebbe, infatti, attribuire alle dichiarazioni relative un valore sostanziale per l'acquisizione del tributo e per la nascita dell'obbligazione relativa alla merce introdotta in libera pratica. Anch'essa, infatti, dovrebbe sorgere al momento del passaggio della linea doganale e sarebbe sospensivamente condizionata alla presentazione della relativa dichiarazione. In questo modo, tuttavia, le fattispecie avrebbero incoerentemente due strutture diverse, una riguardante il profilo contributivo, l'altra il movimento fisico della merce sul territorio doganale consentito subordinatamente al rispetto di particolari condizioni, tra cui quella di pagare il tributo in caso di mancata riesportazione.

Tramite la previsione di un fatto condizionante l'efficacia di una certa fattispecie, si inserisce un ulteriore assetto di interessi sulle valutazioni tipiche fornite dall'ordinamento giuridico. In questo modo, si subordina la regolamentazione di un dato rapporto giuridico al venire in essere di fatti che manifestano l'esistenza di esigenze particolari estranee alla qualificazione tipicamente tributaria. Il ricorso allo schema dell'obbligazione doganale condizionata realizza l'esigenza di coordinare negli istituti doganali interessi di diversa natura: l'interesse fiscale al conseguimento dell'entrata e la compresenza di un interesse al controllo del movimento delle merci sul territorio dello Stato. Nelle dichiarazioni doganali in sospeso, tale interesse emerge chiaramente in quanto, l'interesse erariale appare irrilevante nella valutazione tipica della fattispecie costituita dalla dichiarazione d'esito. La sua tutela è subordinata al verificarsi della condizione costituita dalla mancata riesportazione. Pertanto è considerato estraneo alla ratio degli istituti del

transito e delle temporanee che si ritengono apprestati invece per la tutela di uno scopo diverso da quello fiscale.

Dalla necessità di una distinzione tra interessi fiscali e non fiscali deriva perciò la possibilità di definire l'obbligazione doganale come sospensivamente condizionata in termini negativi ad un determinato evento. L'obbligazione doganale, in seguito alla temporanea importazione della merce, dunque, potrebbe sorgere solo qualora non avvenisse, ad esempio, la riesportazione.

Il presupposto e la destinazione doganale

In generale la decisione di attribuire o meno una rilevanza alla volontà del contribuente rientra nella valutazione del legislatore (dell'Unione Europea o nazionale, a seconda delle sfere di competenza).

Anche sulla base dei sistemi nazionali, la rilevanza della volontà del contribuente appare tradizionalmente evidente³⁶⁰.

³⁶⁰ Secondo BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 205, *macroscopica* nel caso dei dazi doganali. L'Autore parte dalla constatazione generale che l'individuazione delle singole fattispecie da cui nasce l'obbligazione d'imposta è un problema che al pari di quello dell'esistenza e della natura dichiarativa o costitutiva dell'accertamento deve essere esaminato in relazione ai singoli rapporti giuridici di imposta e nella sua impostazione concreta in relazione alla disciplina dei singoli tributi. Ne deriva che si può prescindere dall'analisi dei singoli presupposti di fatto per concentrare invece l'attenzione su quelli che sono o possono essere gli aspetti comuni a tutti i presupposti di fatto. In questo contesto, diversamente da quanto ritenuto da altri autori, la volontà del contribuente si presenta spesso come un elemento rilevante della fattispecie dal cui verificarsi sorge l'obbligazione di imposta.

Sebbene la volontà in generale non venga sempre unanimemente valorizzata dalla dottrina³⁶¹, in ambito doganale il fatto che l'obbligazione sorga o non sorga dipende da un atto di volontà del contribuente (la destinazione) espresso con la dichiarazione doganale.

La destinazione può essere definita l'esito attribuito alle merci agli effetti doganali³⁶². Il Codice Doganale Comunitario (CDC) non fornisce una definizione del concetto di destinazione doganale³⁶³. Le destinazioni doganali hanno una funzione unitaria nell'ambito del sistema che consiste nell'assicurare alla merce la posizione giuridica assunta dopo il ritiro dagli spazi doganali, in base all'esito derivante dalle procedure di controllo e/o imposizione. Tutte le destinazioni doganali possono considerarsi come materia disciplinata da norme, funzionalmente

³⁶¹ Muovendo dai rilievi critici alla concezione dichiarativistica P. RUSSO in "L'obbligazione tributaria", *Trattato di diritto tributario* diretto da AMATUCI, vol. II, Padova 1994, rileva che la rilevanza decisiva attribuibile alle manifestazioni di volontà (al consenso) del soggetto attivo e del soggetto passivo del rapporto obbligatorio ricorre sul terreno privatistico, dove vige il principio dell'autonomia negoziale delle parti. In campo tributario, invece, si è in presenza di un rapporto e di un'obbligazione di stampo pubblicistico, per cui si comprende che la loro attuazione debba avvenire rigorosamente nei termini, modi e forme individuati in maniera tassativa e inderogabile dalla legge. Sul punto si veda più ampiamente sempre Russo, *Dir. e proc. nella teoria dell'obbligazione tributaria*, p. 94 ss.

³⁶² Secondo una definizione che, benché riferita dal legislatore nazionale (art. 56 Tuld) ad un più limitato ambito applicativo, può considerarsi tuttora valida (a tale proposito si veda FIORENZA, "Dogana e tributi doganali", in *Digesto delle discipline privatistiche*, sez. comm. V, Torino, 1990, 116 ss.

³⁶³ L'art. 4, p. 15 del Regolamento 2913/1992 si limitava a dettarne l'elenco. Le cinque possibili tipologie di destinazioni individuate dal legislatore dell'Unione Europea erano rappresentate dal vincolo della merce a un regime doganale, dalla sua introduzione in zona franca o deposito franco, dalla riesportazione fuori dal territorio doganale, dalla distruzione e, infine, dall'abbandono all'erario.

destinate all'attuazione di una ratio fiscale. Predeterminando le possibilità di utilizzazione della merce, rendono, infatti, possibile l'identificazione dell'oggetto della fattispecie del tributo dovuto allo Stato. Il carattere fondamentale della dichiarazione dunque è la "destinazione" dei beni, in base alla quale essi sono sottoposti ad uno dei regimi doganali previsti dal CDC³⁶⁴.

Al fine di meglio illustrare il ruolo della destinazione doganale, può essere utile introdurre la distinzione tra causa del dazio doganale e causa in quanto fondamento del rapporto giuridico concreto, di cui fanno parte il soggetto passivo e attivo dell'imposta.

La causa del dazio doganale si identifica nel fine pubblico o nell'interesse generale perseguito dall'imposizione tributaria e si riconnette alla causa-fonte delle obbligazioni (le norme dell'Unione Europea). L'elemento della causa nel rapporto di imposta (doganale), invece, si riferisce all'utilità che in tale contesto viene

³⁶⁴ Più precisamente, immissione in libera pratica, transito, deposito doganale, perfezionamento attivo, trasformazione sotto controllo doganale, ammissione temporanea, perfezionamento passivo, esportazione. Si afferma che ciascuno di questi regimi doganali corrisponde ad una particolare ragione per la quale la merce viene movimentata. Si può tuttavia tracciare una distinzione fondamentale tra immissione in libera pratica ed esportazione da un lato e tutti gli altri regimi doganali dall'altro. I primi determinano un cambiamento definitivo del regime giuridico del bene che assume o perde definitivamente del regime giuridico del bene, che assume o perde la qualità di merce comunitaria. Si afferma, poi che l'introduzione o l'esportazione del bene costituiscono il fine ultimo dell'operazione doganale. Negli altri casi, invece, il nuovo regime doganale non fa perdere al bene il regime giuridico che gli era proprio anteriormente all'attribuzione della destinazione e pertanto la sua movimentazione è strumentale alla realizzazione di qualche ulteriore fase nella circolazione internazionale del bene stesso. G. FRANSONI, nel manuale di A. FANTOZZI, "I dazi doganali" in *Diritto tributario*, III ed., Torino, 2003, p. 1073 ss.

perseguita dal contribuente³⁶⁵. Il soggetto passivo con atti e fatti volitivi pone in essere le condizioni necessarie per l'imposizione tributaria e dunque anche un nesso di causalità tra tali atti e fatti e lo scopo economico-giuridico perseguito.

La causa giuridica del dazio è costituita dallo scopo pratico di far conseguire alle merci una determinata destinazione doganale, alla quale si riconnettono corrispondenti conseguenze giuridiche in rapporto all'obbligo, che può anche essere rinviato, del pagamento dei diritti doganali. In altri termini, il momento della scelta della destinazione doganale si accompagna alla determinazione della fattispecie secondo il modello giuridico. L'elemento causale nell'ambito doganale acquista poi una particolare importanza in relazione a quelle destinazioni *intermedie*, che si propongono di ritardare quelli fondamentali e definitivi (importazione ed esportazione). In questo modo è possibile ritardare o condizionare l'eventualità del pagamento del tributo a successive determinazioni³⁶⁶. La causa giuridica è contrapposta a quella delle destinazioni definitive perché lo scopo pratico è evitare che la volontà del privato sia intesa nel senso di una causa giuridica volta all'importazione o all'esportazione definitiva. Il

³⁶⁵ Più semplicemente, secondo altri, la causa giuridica dell'obbligazione sarebbe riconducibile alla disponibilità della merce successiva allo svincolo. A questo proposito, RAPISARDA, "L'obbligazione doganale sorta a seguito dell'illecita introduzione di merce nel territorio doganale: i diversi profili giuridici, la normativa e la giurisprudenza della Corte di Giustizia", in *Impresa c.i.* n. 6 del 30 giugno 2006, pag. 938

³⁶⁶ Nel campo doganale sono, infatti, presenti istituti che consentono di dichiarare per una destinazione diversa dall'importazione definitiva (temporanea importazione, deposito, transito) la merce introdotta nel territorio dello Stato o per una destinazione diversa dall'esportazione (esportazione temporanea) una merce che per ragioni varie deve essere portata fuori del territorio doganale.

venir meno di tale causa giuridica fa risorgere automaticamente quella del negozio fondamentale corrispondente, ovvero porta ad una conversione obbligatoria del negozio³⁶⁷. Ad esempio, se una merce spedita in transito perisce per forza maggiore nell'attraversare il territorio dello stato, o una merce temporaneamente importata non si trova più nello stabilimento dove dovrebbe trovarsi, sorge immediatamente l'obbligazione tributaria, perché è venuta meno ogni possibilità di scelta tra le diverse destinazioni doganali e non è più ammissibile una causa giuridica diversa da quella dell'importazione.

Mentre il diritto dell'Unione Europea valorizza la disponibilità della merce che parte dal soggetto passivo, che si sostanzia nell'immissione in consumo, il diritto nazionale italiano ha oscillato tra il conferimento di una rilevanza giuridica al momento dell'effettiva entrata della merce nel territorio doganale (Legge Doganale del 1940) e quella al momento volitivo costituito dalla destinazione impressa dal dichiarante alla merce (TULD del 1973).

A partire dal diritto dell'Unione Europea sembra possibile risolvere o optare in modo chiaro per una riconferma dell'impostazione tradizionale (effettiva entrata delle merci) sulla scorta della possibilità di ribadire una valorizzazione della disponibilità della merce, a prescindere dall'esplicitazione della volontà da parte del soggetto passivo. Ancora una volta si osserva un'esigenza di semplificazione che a livello dell'Unione Europea ribadisce una precedente impostazione nazionale, vanificando (o scontrandosi) con il tentativo di dare una rilevanza

³⁶⁷ In questi termini, DI LORENZO *Corso di diritto doganale*, Milano, 1947, pag. 91.

giuridica al momento volitivo del soggetto per, al contrario, ancorare – in un’ottica di semplificazione – l’individuazione giuridica ad una prospettiva di materialità.

Il presupposto e il ruolo dell’autonomia negoziale

La scelta dell’impiego dell’utilizzo del bene è correlato al presupposto e al regime giuridico doganale. Tale coerenza si osserva sia in presenza della destinazione di libera pratica del bene (che incide sull’immediata esistenza dell’obbligazione doganale) che sui regimi diversi dalla libera pratica (come accade ad esempio per il transito) in cui l’esistenza dell’obbligazione doganale non è attuale ma condizionata.

La destinazione doganale e la scelta del regime devono essere osservati in rapporto all’esistenza dell’obbligazione.

In materia di destinazione doganale è quindi necessario individuare il ruolo e la natura giuridica³⁶⁸ della volontà del contribuente, espressa con la dichiarazione doganale.

³⁶⁸ Secondo FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982, pag. 109, la dichiarazione doganale avrebbe una duplice contestuale natura, in quanto sarebbe, sia un atto che precede ogni operazione doganale, sia un atto di destinazione. A tale proposito, TREMONTI, *Imposizione e definitività del diritto tributario*, Milano 1977, pag. 226, sostiene che tale duplice contestuale natura vale se ad un atto è possibile assegnare più di una funzione specifica, in vista di interessi diversi e se si può disattendere l’affermazione che fenomeni identici non possono produrre effetti dissimili. Questo principio è rilevante nell’impostazione del problema della natura della dichiarazione tributaria.

Appare possibile domandarsi se la volontà del soggetto passivo manifestata tramite la destinazione al consumo - in via normale e non in via eccezionale - sia sufficiente ad attribuire natura negoziale a tale dichiarazione o se, invece, permetta solo di assimilarla ad un comportamento volontario, ma non necessariamente negoziale³⁶⁹.

Secondo un primo orientamento, la destinazione doganale deve essere considerata in un contesto nel quale, da un lato è presente la volontà di disporre e utilizzare la merce, dall'altro un vincolo posto a tutela degli interessi erariali dello stato. Il

³⁶⁹ In sede di teoria generale dell'obbligazione, muovendo dai rilievi critici alla concezione dichiarativistica RUSSO in "L'obbligazione tributaria", *Trattato di diritto tributario* diretto da AMATUCI, vol. II, Padova 1994, rileva che la rilevanza decisiva attribuibile alle manifestazioni di volontà (al consenso) del soggetto attivo e del soggetto passivo del rapporto obbligatorio ricorre sul terreno privatistico, dove vige il principio dell'autonomia negoziale delle parti. In campo tributario, invece, si è in presenza di un rapporto e di un'obbligazione di stampo pubblicistico, per cui si comprende che la loro attuazione debba avvenire rigorosamente nei termini, modi e forme individuati in maniera tassativa e inderogabile dalla legge. Sul punto si veda più ampiamente sempre RUSSO, *Dir. e proc. nella teoria dell'obbligazione tributaria*, p. 94 ss. In materia di norme relative alle attività di liquidazione e riscossione di imposta in materia di teoria generale vi è sostanziale concordia da parte della dottrina: BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, III, p. 294, GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, p. 183, BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, p. 138 ss.; LONGOBARDI, *La nascita del debito d'imposta*, p. 57 ss., MICHELI, *Premesse per una teoria della pot. d'imp.* in Riv. diritto fin. sc. fin., 1967, I, 271; PERRONE, *Discrez e norma int. nell'impos. trib.*, p. 63 ss. In campo più specificamente doganale, INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1927, vol. II, 650 sostiene che ogni operazione doganale è sempre preceduta da una dichiarazione di volontà del soggetto. Secondo PESETI *I soggetti passivi della obbligazione doganale*, Padova, 1934, 21 "la dichiarazione è sempre un atto di volontà, compiendo il quale il dichiarante viene a porsi entro la sfera della legge doganale, ad assumere, cioè gli obblighi e le facoltà concesse dalla legge doganale".

presupposto del tributo consisterebbe perciò non nella libera utilizzazione, ma nella volontà di utilizzare liberamente la merce³⁷⁰.

Alla destinazione al consumo dovrebbe dunque essere attribuito un valore principalmente intenzionale e virtuale, in quanto rileva esclusivamente la mera presentazione della dichiarazione e si prescinde, invece, dall'effettiva e concreta destinazione al consumo delle merci³⁷¹.

La natura negoziale della volontà espressa tramite la destinazione doganale, verrebbe espressa nella manifestazione di una volontà protetta dalla legge e diretta all'Amministrazione Finanziaria. Per tale orientamento la volontà del contribuente produce a carico dell'Amministrazione Finanziaria il vincolo giuridico di consentire la destinazione liberamente scelta e di adeguare ad essa il trattamento tributario stabilito dalle norme positive. Per presentare la dichiarazione sarebbe così necessaria la piena capacità di disporre delle merci. Se la volontà fosse affetta da vizi (errore, violenza, dolo) conseguirebbe l'annullamento della dichiarazione, in seguito sia all'impugnazione dell'atto d'imposizione successivo alla dichiarazione (bolletta doganale), sia all'azione di rimborso dell'imposta indebitamente pagata, secondo le norme che *disciplinano* il procedimento di imposizione³⁷².

³⁷⁰ BELLANTE, *Il rapporto doganale nella struttura del testo unico: riflessioni*, Rassegna di diritto doganale e delle imposte di fabbricazione, 1989, pag. 361 ss

³⁷¹ In tal senso, FALSITTA, *Le imposte doganali*, in *Manuale di diritto tributario* III ed., pt. s., Padova 2003, p. 634.

³⁷² In tal senso MAFFEZZONI, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, cit, p. 272.

L'impostazione della natura negoziale della destinazione è invece avversata da quanti ritengono – al contrario - che la volontà espressa mediante la destinazione non sia costitutiva del rapporto giuridico d'imposta, bensì rilevi semplicemente quale fatto cui la legge ricollega direttamente l'effetto costitutivo del rapporto. Questa teoria è condivisa da coloro che ritengono più confacente alla dichiarazione doganale la categoria dogmatica del mero atto giuridico³⁷³ - in particolare, di atto comunicativo o di dichiarazione di scienza - risultando rimessa alla volontà del dichiarante unicamente la scelta dell'impiego nel traffico giuridico del regime doganale cui vincolare la merce, non anche gli effetti che l'ordinamento ricollega a tale scelta e che sono dallo stesso rigidamente preordinati.

Nel quadro del trattamento doganale delle merci la nozione di destinazione doganale permette all'operatore economico di scegliere tra una gamma di possibilità ai fini dell'utilizzazione delle merci che si propongono sia di introdurre dai paesi terzi, sia di avviare verso tali paesi. La scelta e la destinazione doganale sicuramente non appartengono all'autorità doganale, ma all'operatore economico, in quanto è quest'ultimo che ne dispone e non l'amministrazione. Non osterebbe a questa ricostruzione una valorizzazione del ruolo dell'amministrazione nel sorvegliare e controllare il rispetto delle disposizioni che regolano le destinazioni doganali³⁷⁴.

³⁷³ Di mero atto giuridico comunicativo parla ALESSI, "Dazi doganali", in *Enciclopedia del diritto*, XI, Milano, 1962, p. 705 ss.

³⁷⁴ In tal senso PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, pag. 269.

La volontà espressa nella dichiarazione non è tuttavia costitutiva del rapporto doganale, in quanto quest'ultimo, in realtà non sarebbe voluto dal contribuente, che anzi non ha alcun interesse a porlo in essere, ma solo dalla legge. In altri termini, manca un nesso eziologico fra quella manifestazione di volontà e il sorgere del rapporto doganale, perché la volontà di destinare la merce non dà origine in quanto tale al rapporto giuridico, ma rileva solo come un fatto, al quale la legge ricollega direttamente la costituzione di tale rapporto.

Il proprietario, infatti, fa conoscere all'amministrazione l'intenzione di dare alla merce una determinata dichiarazione, entro i limiti del suo diritto di disporre dei beni, salvi i limiti previsti per ragioni pubbliche.

La dichiarazione di voler costituire un rapporto giuridico è diversa dalla dichiarazione di voler esercitare in un certo modo il proprio diritto su una merce dandole una destinazione, alla quale la legge, direttamente, ricollega la nascita di un rapporto giuridico tributario. Nel primo caso si ha una dichiarazione di volontà negoziale, con funzione costitutiva del rapporto. Nel secondo, invece, una dichiarazione di volontà giuridicamente rilevante³⁷⁵, con una mera funzione comunicativa. Se la dichiarazione doganale avesse natura negoziale, il contribuente resterebbe impegnato nei confronti dello Stato a dare alla merce la destinazione doganale prescelta. All'amministrazione invece non interessa che la destinazione venga modificata, ma che ad ogni destinazione corrisponda un prelievo.

³⁷⁵ In tal senso, Trib. Trieste, 10 maggio 1962, in *Rass. dir. doganale*, 1962, 783.

Le fattispecie equiparate all'immissione in libera pratica o all'esportazione (art. 201-211 Reg. 2913/1992, ora 44-49 del Regolamento (CE) n. 450/2008) non sarebbero tali per una presunta volontà del soggetto all'immissione in libera pratica o all'esportazione della merce. L'equiordinazione degli effetti dipenderebbe invece dalla legge, che – sia pure per motivi di cautela fiscale - interviene direttamente ad equiparare la dichiarazione di volontà dell'immissione in consumo agli altri casi espressamente previsti (sottrazione al controllo doganale, introduzione irregolare nel territorio doganale, violazione degli obblighi di custodia o di un regime doganale, ecc.). In tale presunzione legale sarebbe quindi assente un profilo volontaristico. Il presupposto di fatto non andrebbe allora individuato nella manifestazione di volontà intesa a rendere liberamente commerciabile la merce in un mercato diverso da quello di origine e ad avvantaggiarsi così dei benefici economici derivanti dall'utilizzazione dei prodotti nel mercato internazionale. Al contrario il presupposto di fatto potrebbe essere ricondotto all'immissione in consumo che può essere comunicata tramite una destinazione che non avrebbe un contenuto necessariamente negoziale o presunto (nelle ipotesi patologiche)³⁷⁶.

Il presupposto dell'obbligazione doganale e il ruolo dell'esigibilità

³⁷⁶ In tale fatto dovrebbe essere ravvisabile il sintomo di capacità contributiva colpito dalle imposte doganali e la conseguente conformità delle stesse al principio costituzionale sancito dall'art. 53 Cost.

La distinzione tra fatto generatore ed esigibilità - che si ritrova in altri tributi regolati dal diritto dell'Unione Europea, quale, ad esempio, l'Iva e che è, in via di principio, molto netta - assume invece in altri tributi, *id est* nella struttura delle accise regolate dal Testo Unico delle Accise, dei connotati più sfumati e sembra avere delle caratteristiche peculiari nei dazi doganali.

La nascita dell'obbligazione è ricollegata al verificarsi del fatto generatore del tributo. Tale fatto, a sua volta, è parificato ai sensi del diritto dell'Unione Europea³⁷⁷ all'accettazione della dichiarazione. L'esigibilità, dunque, si concreterebbe in un momento successivo, rispetto al verificarsi del fatto generatore e, cioè, all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti nel territorio nazionale.

L'immissione al consumo connota, nella struttura del tributo, un elemento ben più rilevante di una mera vicenda attinente alla riscossione, per entrare a far parte, insieme al fatto generatore di una fattispecie complessa a formazione progressiva che costituisce nel suo insieme il presupposto del tributo. Sembra possibile argomentare che il fatto che sia individuato come debitore chi immette in consumo i prodotti indica che tale immissione entra a far parte della fattispecie che costituisce il presupposto. A conferma di tale ipotesi si può ricordare che la tariffa doganale applicabile ai prodotti deve essere quella vigente al momento della immissione in consumo della merce.

Da un lato, si potrebbe desumere che il principio di capacità contributiva dettato dall'art. 53, comma 1, della Costituzione italiana richiede che vi sia identità

³⁷⁷ Art. 201 CDC – art. 44.2 del Codice doganale aggiornato.

soggettiva tra chi pone in essere il presupposto ed il soggetto passivo del tributo. La legislazione dell'Unione Europea potrebbe dunque apparire perfettamente integrabile al sistema giuridico nazionale. Come si è avuto modo di notare, la nozione di immissione in consumo viene tuttavia estesa a fattispecie il cui perfezionamento è assunto, in via di presunzione legale assoluta, quale destinazione al consumo dei prodotti. In questa ottica, la legislazione europea anticipa in chiave antievasiva il momento della tassazione al compimento di fatti (quali lo svincolo irregolare da un regime sospensivo, o l'importazione anche irregolare dei prodotti al di fuori di un regime sospensivo) strumentali ad una (successiva ed irregolare) immissione in consumo dei prodotti stessi.

Conclusioni

Il codice doganale non definisce espressamente il fatto generatore del dazio doganale, limitandosi a individuare le ipotesi di nascita dell'obbligazione doganale (fisiologica e patologica).

In questo campo, le discipline nazionali non sempre dettano norme di dettaglio in grado di risolvere adeguatamente il problema dell'individuazione del fatto generatore dell'obbligazione doganale e qualora ciò accada si pone comunque il problema di valutarne la compatibilità con il sistema normativo del Codice Doganale Comunitario.

Mentre nella normativa belga la LGDA (articoli 2 e 3) rinvia al CDC, nella disciplina italiana l'art. 36 del TULD identifica il presupposto con la destinazione al consumo.

Tradizionalmente si è affermato che quest'ultima connota, nella struttura del tributo, un elemento ben più rilevante di una mera vicenda attinente alla riscossione, per entrare a far parte, insieme al fatto generatore di una fattispecie complessa a formazione progressiva che costituisce nel suo insieme il presupposto del tributo. Tale disciplina, tuttavia, deve essere necessariamente esaminata alla luce, sia dei regolamenti dell'Unione Europea, che costituiscono un vincolo per le tradizioni giuridiche nazionali (come ad esempio per il principio di capacità contributiva sancito dalla costituzione italiana), sia del ruolo svolto dall'esigibilità ai fini della qualificazione del presupposto dell'obbligazione doganale.

Per contro, la valorizzazione del profilo volontaristico della destinazione al consumo, alla luce della mancanza di un nesso eziologico tra la manifestazione di volontà e il sorgere del rapporto doganale, non può incidere sulla dichiarazione doganale in maniera tale da poterne poi inferire una natura giuridica negoziale.

Il vincolo che ha fonte nel diritto dell'Unione Europea, in materia di determinazione del presupposto, pone delle conseguenze in relazione al primato che esso riveste rispetto alle discipline nazionali. L'esigenza di finanziamento dell'Unione Europea appare difficilmente conciliabile con la logica di destinazione al consumo, tipicamente affermata ad esempio nella disciplina italiana. In questo contesto, appare chiara la ragione per cui le dottrine tradizionali, ispirate dai

principi giuridici nazionali, sia in Italia³⁷⁸ che in Belgio³⁷⁹, si siano sforzate di collegare la diversità di funzioni economiche che emergono dalla disciplina doganale ad un diverso modo di strutturare un interesse dello Stato dal punto di vista giuridico. Tale interesse, vista la molteplicità dei regimi doganali (ai quali corrisponde una pluralità e diversità di funzioni) è stato individuato non esclusivamente nell'acquisizione di un'entrata, ma anche in una pluralità di finalità differenti: sanitarie, di politica economica, di tutela del mercato, di tutela della legalità, ecc. (*polivalenza delle competenze doganali*³⁸⁰).

Alla luce di quanto esposto, si deve tuttavia rilevare che per la normativa dell'Unione Europea l'esigenza di finanziamento, l'effettività nel reperire risorse finanziarie e la funzione fiscale mantengono un ruolo determinante. Tali aspetti devono essere esaminati parallelamente alla coerenza (propria delle tradizioni giuridiche nazionali) che non risulta essere sempre salvaguardata. L'attrito tra ordinamenti nazionali e quello dell'Unione Europea, dunque, è ancora maggiore se si considera che le dottrine nazionali si sono tradizionalmente sforzate di giustificare la coerenza fiscale, anche rispetto all'attività posta in essere da un'amministrazione doganale che è nazionale.

Infine, si è chiarito che l'obbligazione doganale é caratterizzata da un rapporto tributario doganale complesso. Anche le modalità di applicazione e l'aspetto

³⁷⁸ Si veda, ARDIZZONE, "Dogane e imposte doganali", *Enciclopedia Giuridica Treccani*.

³⁷⁹ In tal senso PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 27 ss.

³⁸⁰ Così, BERR e TRÉMAU, *Le droit douanier*, Economica, 2004

dinamico dell'obbligazione si caratterizzano per aspetti peculiari rispetto alla nascita tradizionale dell'obbligazione tributaria.

Allo stesso modo, il procedimento doganale presenta caratteristiche di specificità – previste dalla normativa dell'Unione Europea - che lo differenziano dal modello generale che caratterizza l'attuazione del tributo per la presenza di una dichiarazione, ad una conseguente attività di liquidazione e soprattutto una successiva attività di accertamento non meramente eventuale. Il controllo della corretta destinazione al consumo è poi il fine ultimo dei controlli posti in essere in seguito alla presentazione della dichiarazione doganale, che a seconda del rispettivo esito, comporta ipotesi di nascita dell'obbligazione fisiologiche o patologiche. Queste particolarità costituiscono ulteriori conferme dell'originalità dell'obbligazione doganale, rispetto alla generalità degli altri tributi.

Parte II – OBBLIGAZIONE DOGANALE E RAPPORTO OBBLIGATORIO

PREMESSA

I collegamenti tra le obbligazioni che concorrono a formare il rapporto giuridico di imposta

L'obbligazione come rapporto giuridico presupposto alla luce della legislazione dell'Unione Europea

Connessioni tra disciplina nazionale e dell'Unione Europea in materia di rapporto d'imposta

Il peso nel rapporto dell'obbligazione doganale rispetto agli obblighi preliminari

Conclusioni

LA NASCITA DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE

Premessa

I tempi e il luogo della nascita dell'obbligazione doganale

L'immissione in libera pratica e la destinazione al consumo

Accettazione e nascita dell'obbligazione

Nascita dell'obbligazione e ruolo dell'amministrazione doganale

Possibile irreversibilità dell'immissione in libera pratica

Libera pratica: limiti interni ed esterni dell'emendabilità della dichiarazione

Conclusioni: nascita della obbligazione e obbligazione doganale condizionata

L'ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE

Premessa. Profili di originalità dell'obbligazione doganale nell'aspetto dinamico

Obbligazione doganale e obblighi preliminari: distinzione

Gli obblighi formali

L'obbligo di sottoporre la merce alla vigilanza doganale

L'obbligo della presentazione delle merci in dogana

L'obbligo della presentazione una dichiarazione sommaria

La dichiarazione doganale

L'emendabilità della dichiarazione doganale

La natura giuridica della dichiarazione doganale

La liquidazione

La contabilizzazione

Conclusioni

GLI EFFETTI DELL'ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE

Lo svincolo delle merci

Estensione delle competenze nazionale in materia di controllo

La disciplina nazionale belga

La disciplina nazionale italiana

Il controllo della dichiarazione tra normativa nazionale e dell'Unione Europea

Il rimborso e lo sgravio dei diritti doganali

La nozione di situazione particolare – Principi

La nozione di situazione particolare – Aspetti applicativi

Conclusioni. Rimborso e sgravio nell'applicazione della giurisprudenza della

Corte di Giustizia

PREMESSA

I collegamenti tra le obbligazioni che concorrono a formare il rapporto giuridico di imposta

L'obbligazione come rapporto giuridico presupposto alla luce della legislazione dell'Unione Europea

Connessioni tra disciplina nazionale e comunitaria in materia di rapporto d'imposta

Il peso nel rapporto dell'obbligazione doganale rispetto agli obblighi preliminari

Conclusioni

Premessa: i collegamenti tra le obbligazioni che concorrono a formare il rapporto giuridico di imposta.

Dal punto di vista metodologico si deve ribadire un chiarimento.

Nel corso della prima parte si è evidenziato come la legislazione europea disciplini e definisca espressamente l'obbligazione tributaria. Quest'ultima appare avere un ruolo centrale e assolutamente prevalente rispetto agli altri obblighi e alle altre obbligazioni che possano far carico al contribuente o a terzi.

Pur in presenza di una obbligazione tributaria positivamente considerata, si è scelto tuttavia di non attribuirle un ruolo preponderante nel corso della trattazione. Al contrario si è cercato di evidenziare anche tutti gli altri rapporti giuridici regolati dalla disciplina sia dell'Unione Europea che nazionale. In questo contesto la necessità di una comparazione tra disciplina Belga e Italiana ha svolto un ruolo importante.

Di conseguenza si è cercato di distinguere tra i molteplici obblighi doganali e divieti posti esplicitamente dalla legislazione europea e nazionale in ambito doganale sia a carico del contribuente che di terzi soggetti. Il profilo metodologico seguito ha consentito di distinguere tali obblighi dall'obbligazione doganale. Al medesimo tempo si è evitato di accomunare all'obbligazione doganale i rapporti obbligatori di origine doganale regolati dalla legislazione europea. Al contrario, è stato possibile distinguere tra l'obbligazione tributaria doganale vera e propria e avente un contenuto economicamente valutabile dai semplici obblighi, quale ad esempio, quello di fornire informazioni preliminari formalizzate all'entrata della merce, di consegnare documenti finalizzati alla libera pratica, ecc.

Si è scelto pertanto di analizzare prima gli aspetti statici dell'imposta per poi passare a quelli dinamici e di mantenere una distinzione tra obbligazione e rapporto giuridico di imposta.

Nel corso della trattazione il ricorso al rapporto doganale è risultato utile per chiarire la distinzione tra obbligazione e obblighi preliminare e verificarne la relazione causa-effetto rispetto al presupposto.

In linea generale, il rapporto giuridico d'imposta può risultare più o meno complesso in funzione del presupposto di fatto del tributo, che può essere un fatto materiale o un fatto qualificato giuridicamente, della base imponibile

Al tempo stesso, è stato possibile osservare le relazioni di causa effetto che legano tali rapporti e che se non osservati possono determinare la nascita dell'obbligazione doganale sotto un profilo patologico. La valorizzazione di una vera e propria autonomia relativamente a tali obblighi e ai rapporti che li fondano sembra pertanto porsi in linea con il dato positivo soprattutto della legislazione dell'Unione Europea.

L'obbligazione d'imposta, in presenza di specifici regimi doganali può accadere che non sia attuale, ma eventuale o potenziale³⁸¹. In questi casi il rapporto di imposta è attuale e definito, mentre è incerto l'avverarsi di un'obbligazione tributaria doganale, che non sorge se la merce raggiunge la propria destinazione o se viene definitivamente riesportata³⁸².

Si pone la necessità di chiarire che la disciplina nazionale, tuttavia, non consente l'emersione di definizioni altrettanto chiare quanto quelle di fonte del diritto dell'Unione Europea.

Nel rapporto giuridico dell'imposta doganale, si distinguono:

³⁸¹ Sono stati citati a questo proposito l'esempio dell'esportazione temporanea conseguente al regime del perfezionamento attivo o alla trasformazione sotto controllo doganale, ovvero al caso della merce in transito. Si veda Parte I, PRESUPPOSTO.

³⁸² In tal senso già BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 166.

- l'oggetto, vale a dire il fatto economico giuridico dal quale dipende il tributo (ad esempio, esportazione, importazione, ecc.);
- i soggetti, cioè un soggetto attivo e uno o più soggetti passivi, sui quali grava il tributo.

Tali elementi sono stati diffusamente trattati nel corso della descrizione della struttura dell'obbligazione doganale.

Secondo lo schema berliriano, nel corso della trattazione³⁸³ si è inoltre affrontata la causa, in quanto riconducibile al motivo determinante che induce il contribuente al pagamento del tributo. In ambito doganale tale elemento è stato rintracciato nel prezzo della legittimazione della merce finalizzato alla circolazione.

Le caratteristiche originali che connotano i diversi elementi possono essere ricondotte in primo luogo nella necessità di dover dare una definizione reperibile sulla base della legislazione e giurisprudenza della Corte di Giustizia di *merce comunitaria* e *non comunitaria*, nonché di causa, strettamente connessa alla *destinazione comunitaria*. L'interpretazione e l'analisi teorica di tale normativa si basano sulle disposizioni e i principi del diritto dell'Unione Europea e trovano fondamento e conforto nell'analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia e in particolare nelle sentenze della Corte di Giustizia. Da tali elementi emerge l'importanza del diritto doganale a livello dell'Unione Europea nella definizione

³⁸³ Parte I – IL PRESUPPOSTO, in relazione alla destinazione doganale.

del rapporto, evidenziato proprio dai ripetuti interventi in materia da parte della Corte di Giustizia³⁸⁴.

L'obbligazione come rapporto giuridico presupposto alla luce della legislazione dell'Unione Europea

Il rapporto giuridico d'imposta non è dunque previsto e descritto dal Codice Doganale Comunitario. La normativa dell'Unione Europea, tuttavia, si occupa esplicitamente degli elementi che lo compongono e che sono oggetto della trattazione nella presente sezione.

Le merci sottoposte a tributo devono avere un rapporto giuridico con il soggetto passivo che ne ha determinato il movimento da una parte all'altra della frontiera. Si deve dunque partire dalla constatazione che in generale l'imposta doganale non colpisce le cose nella loro posizione statica, ma nella destinazione al consumo. La normativa dell'Unione Europea tende all'estensione dei soggetti passivi e si pone dunque nel senso di una moltiplicazione di coloro che sono obbligati all'adempimento dell'obbligazione tributaria. Dall'altra parte, invece, la riscossione del dazio rimane prerogativa dell'amministrazione doganale nazionale. Appare possibile discutere se in ultima analisi tale esigenza di semplificazione costituisca un effetto voluto e realizzato direttamente dalla normativa dell'Unione Europea o se piuttosto non si tratti di una scelta di politica tributaria già praticata a

³⁸⁴ Si veda la Parte I in materia di nozione.

livello della legislazione nazionale e di fatto accettata e recepita a livello del diritto dell'Unione Europea. Probabilmente quest'ultima impostazione appare preferibile.

La normativa dell'Unione Europea³⁸⁵ in vigore antecedentemente alle recenti modifiche, infatti, disponeva che i soggetti tenuti all'adempimento dell'obbligazione doganale, in caso di introduzione irregolare della merce, fossero in primo luogo coloro che avessero effettuato l'introduzione e – conformemente alle disposizioni vigenti negli stati membri – le persone che avevano agito in concorso, nonché coloro che avessero acquistato o detenuto la merce e qualsiasi altra persona la cui responsabilità fosse coinvolta per tale introduzione. L'attuale normativa dell'Unione Europea³⁸⁶, peraltro, non sembra discostarsi da quest'impostazione. Nel caso italiano la norma dell'Unione Europea coesiste con quella nazionale di rango legislativo³⁸⁷. Quest'ultima prevede che al pagamento dell'imposta doganale siano obbligati il proprietario della merce e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata od esportata. La caratteristica definitoria si contrappone in maniera evidente all'esemplificazione posta in essere dalla normativa dell'Unione Europea. Ciò nonostante, il diritto dell'Unione Europea, pur essendo cronologicamente successivo al diritto interno, se non ha completamente recepito, non si è certamente contrapposto alla normativa di livello nazionale preesistente volta a salvaguardare le ragioni della riscossione.

³⁸⁵ Articolo 203.3 Codice Doganale Comunitario, Regolamento (CEE) n. 2913/92.

³⁸⁶ Articolo 40.3 e 40.4 del Codice doganale aggiornato, Regolamento (CE) n. 450/2008.

³⁸⁷ Articolo 38 del Testo unico della legge doganale D.Lgs. n. 43/1973.

La presenza di una regolamentazione dell'Unione Europea, tuttavia, ha anche conseguenze ulteriori. Da un lato, la riscossione resta prerogativa degli stati membri e viene effettuata a livello nazionale. Dall'altro, tuttavia, il bilancio, tutelato attraverso le attività di prevenzione e controllo poste in essere dalle amministrazioni nazionali, non è più quello del singolo stato membro, ma quello dell'Unione Europea. La normativa dell'Unione Europea recepisce l'esigenza di semplificazione preesistente che trovava fonte nelle legislazioni nazionali. Le disposizioni giuridiche dell'Unione Europea, peraltro, non si spingono fino a recepire automaticamente le preesistenti categorie giuridiche nazionali. L'individuazione del soggetto passivo, ad esempio, in quanto titolare del diritto di proprietà della merce, come previsto dalla normativa nazionale ha caratteristiche peculiari. La disciplina dell'Unione Europea, infatti, si riferisce solamente al dichiarante³⁸⁸.

Anche la ricostruzione giuridica dell'oggetto presenta delle peculiarità nel rapporto tra normativa dell'Unione Europea e nazionale. L'esame della nozione di merce deve essere soprattutto ricostruita a partire dalla definizione della Corte di Giustizia. Anche il concetto di merce, elaborata su una base dell'Unione Europea, risponde in parte ad esigenze di semplificazione. Sulla base di tali presupposti, alcuni beni immateriali non possono costituire oggetto di diritti di dogana³⁸⁹. L'interprete deve ricostruire una nozione a partire dalle indicazioni puntuali della Tariffa e dalle sentenze della Corte di Giustizia

³⁸⁸ Si veda per questa tematica la Parte I in materia di soggetti.

³⁸⁹ Sono i casi del software o dei diritti di proprietà intellettuale. Si vedano le sentenze citate in nota nella prima parte a proposito della nozione di merce.

Ai fini dell'individuazione dei soggetti passivi, così come nel caso dell'oggetto del rapporto, l'interprete deve ricostruire dei concetti giuridici a partire da casistiche esemplificative, che sono conseguenza del sovrapporsi di normative dell'Unione Europea a preesistenti normative nazionali. Queste ultime, al sopravvenire delle prime, a volte sono abrogate per consentire poi alle norme nazionali di operare un rinvio recettizio a quelle dell'Unione Europea. Si tratta del caso delle norme della Legge Generale delle Dogane e Accise in Belgio. Altre volte, invece, la normativa nazionale rimane in vigore, come nel caso del Testo Unico delle Dogane italiano. In entrambi i casi è alle norme dell'Unione Europea che può essere ricondotta l'esigenza di semplificazione, piuttosto che ad una supposta volontà innovatrice sostanzialmente non riscontrabile.

Connessioni tra disciplina nazionale e dell'Unione Europea in materia di rapporto d'imposta

Si è chiarito che il vincolo che ha fonte nel diritto dell'Unione Europea, in materia di determinazione del presupposto pone delle conseguenze in relazione al primato che esso riveste rispetto alle discipline nazionali. In questo contesto, l'esigenza di finanziamento dell'Unione Europea appare difficilmente conciliabile con la logica di destinazione al consumo. Alla luce delle discipline nazionali la funzione economica è collegata con il diverso modo di strutturare l'interesse dello Stato dal punto di vista giuridico. Tale interesse, vista la molteplicità dei regimi doganali, cui corrisponde una pluralità e diversità di funzioni, non potrebbe essere

individuato soltanto nell'acquisizione di un'entrata. Al contrario per la normativa dell'Unione Europea l'esigenza di finanziamento, l'effettività nel reperire risorse finanziarie e la funzione fiscale mantengono un ruolo determinante. La coerenza rispetto alle tradizioni giuridiche nazionali non risulta perciò automaticamente un valore da salvaguardare.

In Belgio la disciplina statale non tratta del rapporto doganale: l'art. 2 della Legge Generale delle Dogane e Accise (LGDA) si limita a disporre un rinvio generale alla normativa dell'Unione Europea. Non si pongono quindi specifici problemi di coordinamento tra le disposizioni nazionali e quelle del Codice Doganale Comunitario (CDC).

In Italia, invece - differentemente dal Belgio - il legislatore non è intervenuto espressamente per adeguare la disciplina legislativa al CDC rimanendo perciò in vigore la legislazione del Testo Unico della Legge Doganale (TULD) del 1973. E' quindi necessario verificare - volta per volta - la compatibilità tra le due fonti normative ed esaminare l'interpretazione delle norme nazionali alla luce delle disposizioni dell'Unione Europea.

Il DPR del 23 gennaio 1973, n. 43, nel Titolo II concernente il "Rapporto doganale" affronta la natura dell'obbligazione tributaria, la rappresentanza del debitore di imposta e gli elementi essenziali della complessa procedura di accertamento; mentre raccoglie nel Titolo III la disciplina relativa al "Movimento delle merci da e per l'estero". Il confronto con l'elaborazione della dottrina sugli

stessi argomenti e con la legge doganale precedente ci permette di riscontrare un'anomalia strutturale del Tuld.

La legge, infatti, antepone la definizione del rapporto doganale a concetti che in realtà ne costituiscono il presupposto logico e che sono invece definiti nel Titolo successivo: la nascita del rapporto, infatti, è conseguente all'entrata delle merci nel territorio doganale. La legge pertanto avrebbe dovuto trattare in via preliminare l'argomento affrontato invece nel Titolo III.

Tantomeno si può affermare che il legislatore del 1973 abbia volutamente premesso delle nozioni teoriche ad altre disposizioni di carattere operativo: il concetto di rapporto doganale elaborato dalla dottrina, infatti, non coincide con la ricostruzione che se ne può fare attraverso il Titolo II del Testo Unico.

L'esigenza di definire correttamente il contenuto del rapporto nasce dalla formulazione dell'art. 4 della precedente Legge del 1940³⁹⁰ in base alla quale il presupposto del dazio era identificabile nell'attraversamento della linea doganale³⁹¹. Il sorgere del rapporto dunque coincideva con l'effettiva entrata delle

³⁹⁰ Legge Doganale del 25 settembre 1940 n. 1424, secondo il quale "il passaggio della linea doganale di merci soggette a diritti di confine stabilisce a favore dello Stato il diritto all'imposta".

³⁹¹ Ne derivava il legislatore non aveva accolto le opinioni della dottrina dominante che indicava il momento generativo dell'obbligazione nella destinazione al consumo delle merci sul mercato interno e che riconosceva nel passaggio della linea doganale soltanto il momento nel quale sorge nello Stato la pretesa all'imposta. Questa opinione è stata formulata da CUTRERA in *Principi di diritto e politica doganale*, Padova, 1941, p. 4 e condivisa da DI LORENZO, "Evoluzione e tradizione giuridica in materia doganale", *Tributi*, dicembre 1939, pp. 6 ss.

merci nel territorio³⁹². La trattazione relativa ai presupposti dell'obbligazione precedeva le disposizioni sugli arrivi delle merci ed era stata infatti inserita nella parte generale della normativa³⁹³.

Alla luce del successivo Tuld del 1973 questa impostazione tradizionale deve essere verificata in rapporto al presupposto di imposta e alla natura giuridica attribuita alla volontà della dichiarazione doganale³⁹⁴. Per coloro che ritengono che l'art. 36 del Tuld del 1973 abbia capovolto l'impostazione della legge precedente³⁹⁵, il diritto all'imposta nasce soltanto in seguito all'esplicita dichiarazione per la destinazione al consumo nel mercato interno da parte del proprietario dei beni importati, presupposto dell'obbligazione tributaria³⁹⁶.

Condividendo questa impostazione deriverebbe una ricostruzione del Testo Unico da parte del rapporto doganale in modo riduttivo che lascia nell'ombra gli altri importanti profili della funzione della dogana diversi da quella impositiva.

³⁹² Sulla base del rapporto doganale lo Stato adotta legittimamente tutti i provvedimenti necessari alla tutela degli interessi pubblici, siano essi di natura tributaria, di politica economica, valutaria, sanitaria, ecc. In tal senso, CUTRERA, voce "Dogana (ordinamento)" in *Novissimo Digesto*, VI, p. 97 e ss.

³⁹³ Le norme relative ai presupposti dell'obbligazione tributaria e al suo accertamento erano contenute nel Titolo I sulle Disposizioni generali (artt.1-30) e precedevano tutte le altre disposizioni sugli arrivi delle merci e sulle successive destinazioni doganali.

³⁹⁴ A tal fine si rinvia alla sezione II del presente capitolo, § La dichiarazione – riflessi sull'individuazione del presupposto del tributo doganale

³⁹⁵ In tal senso, BELLANTE, "Il rapporto doganale nella struttura del testo unico: riflessioni", *Rassegna di diritto doganale e delle imposte di fabbricazione*, 1989, pag. 361 ss. Si rinvia alla sezione II del presente capitolo, § Le discipline nazionali del presupposto: la LGDA belga e il Tuld italiano

³⁹⁶ CUTRERA, voce "Dogana (ordinamento)" in *Novissimo Digesto*, VI, p. 102.

Lasciando tuttavia invariata la sistemazione e spostando in avanti il momento generativo dell'obbligazione, si è determinata nel Testo Unico vigente l'anomalia strutturale cui si è accennato. Tale *spostamento* non risulta essere solo un elemento cronologico nella generazione dell'obbligazione, ma ha il compito di collegare la nascita del debito alla volontà del dichiarante. Il fenomeno doganale non si può circoscrivere all'aspetto fiscale in quanto investe la politica economica nazionale ed europea.

Il contenuto del rapporto in realtà è più ampio di quello delineato dal Titolo II della legge doganale vigente: l'Amministrazione di confine può esercitare i propri poteri a tutela di tutti gli interessi pubblici. L'attività doganale, infatti, viene esercitata all'interno degli spazi doganali anche per quelle merci che non sono oggetto di imposizione tributaria.

Al contrario condividendo l'opposta tesi che il TULD del 1973 non abbia realmente rovesciato la precedente impostazione della Legge doganale del 1940 non si avrebbero le difficoltà di qualificazione giuridica in materia di rapporto giuridico doganale. Risulterebbe dunque una maggiore coerenza nel sistema giuridico (nazionale), derivante da una valorizzazione di una situazione di fatto (dichiarazione di volontà con funzione comunicativa seguente all'attraversamento della merce) piuttosto che di una dichiarazione di volontà con funzione costitutiva del rapporto. Tale impostazione, pertanto, sembra preferibile.

Il peso nel rapporto dell'obbligazione doganale rispetto agli obblighi preliminari

Nel corso dei paragrafi precedenti si è constatato che in materia di rapporto il dato positivo di partenza, oggetto di analisi, è ancora una volta il diritto dell'Unione Europea. Al tempo stesso, tuttavia, sembra evidente che le esigenze ricostruttive dell'obbligazione doganale debbano poggiare su un'attuazione che subisce le delimitazioni del diritto nazionale. A questo si aggiunga che un esame teorico che trovi origine nel rapporto può consentire un'analisi che coinvolga, sia le modalità in cui l'obbligazione è strutturalmente costruita, sia le vicende dell'obbligazione doganale. L'obbligazione consiste in un rapporto di credito tra l'Ente impositore e un soggetto determinato. A carico di quest'ultimo nasce un'obbligazione *ex-lege*, allorché si verificano i presupposti di fatto richiesti dalla normativa per il sorgere dell'obbligazione.

La legislazione dell'Unione Europea disciplina inoltre in maniera dettagliata gli obblighi preliminari che devono essere rispettati nel momento dinamico dell'obbligazione doganale, e le conseguenze dell'illegalità concernenti il procedimento doganale.

Nell'obbligazione tributaria il dovere di pagare l'imposta passa da uno stato potenziale ad uno concreto ed attuale, in quanto normalmente è stato identificato il soggetto ed è stata precisata la misura del tributo³⁹⁷. Questo fatto è preceduto dalla dichiarazione obbligatoria e vincolante presentata dal contribuente. Si è chiarito che la natura giuridica della dichiarazione doganale, a seconda dei diversi orientamenti, è stata intesa come atto avente natura negoziale e con funzione

³⁹⁷ Per alcune considerazioni in merito all'abbandono della merce si veda il paragrafo seguente.

costitutiva del rapporto, ovvero dichiarazione di volontà giuridicamente rilevante con funzione comunicativa.

Si è poi preso posizione sul fatto che manca un nesso eziologico fra la manifestazione di volontà nel corso della dichiarazione ed il sorgere del rapporto doganale, perché la volontà di destinare la merce non dà origine in quanto tale al rapporto giuridico, ma rileva solo come un fatto, al quale la legge ricollega direttamente la costituzione di tale rapporto.

Il proprietario, infatti, fa conoscere all'amministrazione l'intenzione di dare alla merce una determinata dichiarazione, entro i limiti del suo diritto di disporre dei beni, salvi i limiti previsti per ragioni pubbliche.

Sono inoltre stati analizzati gli effetti di un diverso inquadramento della natura giuridica della dichiarazione rispetto alla qualificazione dell'oggetto dell'imposta doganale³⁹⁸, fatto non solo materiale, ma economico-giuridico posto in essere dal contribuente, in virtù di tutti gli obblighi preliminari e successivi alla dichiarazione gravanti sul soggetto passivo.

Nel corso dell'analisi del momento dinamico dell'obbligazione doganale e dell'attuazione del tributo, attraverso la collaborazione del contribuente, il rapporto si caratterizza per l'importanza che gli obblighi preliminari hanno rispetto

398 L'oggetto del tributo identifica la cosa su cui si estrinseca il diritto del creditore e costituisce il contenuto della prestazione. Si distingue dall'oggetto dell'obbligazione tributaria che invece consiste nella prestazione pecuniaria da assolvere. Così, BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p.110 ss.

all'obbligazione doganale, rispetto a quanto altrimenti accade alla nascita tradizionale del tributo doganale.

Conclusioni

Il legislatore dell'Unione Europea pur non definendo espressamente il fatto generatore del dazio, enuncia ipotesi specifiche di nascita dell'obbligazione sulla base della definizione puntuale dei soggetti passivi. La normativa dell'Unione Europea attribuisce rilevanza giuridica al soggetto che pone in essere delle operazioni materiali onerose, come ad esempio l'attraversamento della linea doganale e, conseguentemente, le operazioni doganali che ne derivano. Proprio sulla base di tali operazioni tangibili è possibile risalire al soggetto passivo. La *ratio* di questo collegamento è rintracciabile in un rapporto di fatto (che si aggiunge a quello di diritto) e che consiste nel porre in essere atti che incidono sul valore economico delle merci.

L'insieme degli obblighi e delle altre obbligazioni a carico del contribuente o di terzi (*id est*, gli obblighi preliminari alla dichiarazione, l'obbligo di presentare le merci in dogana) costituisce il cosiddetto rapporto giuridico di imposta³⁹⁹.

³⁹⁹ Questo secondo l'impostazione teorica del Berliri che definisce il rapporto giuridico di imposta come "l'insieme di tutti quei rapporti giuridici che sono più o meno direttamente collegati o connessi con l'obbligazione tributaria e quindi con il relativo presupposto di fatto e che la legge di imposta disciplina in vista di una più facile e sicura applicazione del tributo", BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 157.

L'obbligazione tributaria doganale, rientra a far parte di tale rapporto, confrontandosi con gli altri obblighi a carico del contribuente.

Appare dunque fondamentale chiarire che un aspetto di originalità del momento dinamico del dazio, rispetto alle altre imposte, deriva proprio dal fatto che il rapporto tra soggetto passivo e amministrazione finanziaria nazionale normalmente nasce in una fase antecedente alla costituzione dell'obbligazione doganale, intesa come obbligo di pagare i diritti doganali. Sono infatti presenti una serie di doveri di importanza formidabile che devono essere adempiuti da parte del soggetto passivo, ovvero dal detentore delle merci, e che sono antecedenti alla nascita dell'obbligazione doganale. Tale originalità verrà esaminata con riferimento agli obblighi che il contribuente doganale deve soddisfare.

LA NASCITA DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE

Premessa

I tempi e il luogo della nascita dell'obbligazione doganale

L'immissione in libera pratica e la destinazione al consumo

Accettazione e nascita dell'obbligazione

Nascita dell'obbligazione e ruolo dell'amministrazione doganale

Possibile irreversibilità dell'immissione in libera pratica

Libera pratica: limiti interni ed esterni dell'emendabilità della dichiarazione

Conclusioni: nascita della obbligazione e obbligazione doganale condizionata

Premessa

Si è chiarito che la principale preoccupazione del legislatore c dell'Unione Europea non sembra essere la coerenza sistematica. Al contrario la logica di coerenza viene in alcuni casi sacrificata rispetto al principio di effettività finanziaria.

Sulla base dei principi del diritto dell'Unione Europea il presupposto dell'obbligazione doganale può essere pienamente compreso alla luce delle diverse istanze di semplificazione per garantire la riscossione dell'obbligazione doganale.

La necessità di una dichiarazione passa in secondo piano rispetto al peso complessivo degli obblighi preliminari.

Se il diritto dell'Unione Europea disegna la struttura dell'obbligazione doganale, l'applicazione dell'imposizione rimane tuttavia prerogativa degli Stati Membri. Emerge così l'originalità di un'obbligazione doganale di fonte dell'Unione Europea, ma di applicazione nazionale, in cui l'incidenza di una disciplina esogena rispetto alla normativa nazionale richiede una verifica di compatibilità rispetto alla tradizione giuridica degli Stati Membri. La coerenza tributaria risulta a volte ridimensionata da questa dialettica e da quanto imposto da una scelta dell'Unione Europea a volte estranea ai principi nazionali, che deve confrontarsi con le tradizioni giuridiche nazionali preesistenti.

Dall'esame della nascita dell'obbligazione doganale trova ulteriore conferma la peculiare caratteristica dell'obbligazione doganale riconducibile ad una fattispecie complessa a formazione progressiva.

Il Codice doganale, infatti, collega la nascita dell'obbligazione al verificarsi del fatto generatore del tributo, identificato ai sensi del diritto dell'Unione Europea all'accettazione della dichiarazione.

Al tempo stesso come si ha avuto modo di concludere nella prima parte, l'immissione al consumo connota, nella struttura del tributo, un elemento ben più rilevante di una mera vicenda attinente alla riscossione, per entrare a far parte, insieme al fatto generatore di una fattispecie complessa a formazione progressiva che costituisce nel suo insieme il presupposto del tributo.

Dall'esame di questa parte, invece, si cercherà di evidenziare come tutti gli obblighi preliminari finalizzati all'adempimento si differenzino normalmente dagli altri obblighi preliminari presenti per gli altri tributi per la necessaria presenza di un'attività dell'amministrazione doganale, come accade per la dichiarazione sommaria, la presentazione delle merci in dogana e per l'attività di liquidazione e contabilizzazione.

Da un lato si tratta di obblighi preliminari che sovente richiedono una vera e propria attività da parte dell'amministrazione. Dall'altro lato, tali obblighi consentono di differenziare la nascita dell'obbligazione doganale dallo schema generale di applicazione del tributo in cui il contribuente si limita a presentare la dichiarazione e questa viene solo in via eventuale controllata dall'amministrazione tributaria.

Al contrario, l'amministrazione doganale svolge un ruolo attivo e di controllo che si caratterizza per una vera e propria attività di accertamento normalmente posta in essere per ogni dichiarazione presentata. Si tratta di un'ulteriore caratteristica dell'originalità dell'obbligazione tributaria.

I tempi e il luogo della nascita dell'obbligazione doganale

L'art. 214 CDC (ora 52 del Nuovo Codice) introduce il principio generale secondo cui l'importo dei dazi all'importazione o all'esportazione applicabili a una merce è determinato in base agli elementi impositivi nel momento in cui sorge la relativa

obbligazione doganale. Quando non è possibile determinare con esattezza tale momento occorre far riferimento a quello in cui l'autorità doganale constata che la merce si trova in una situazione alla quale è ricondotto l'obbligo impositivo. Qualora in base agli elementi a conoscenza dell'autorità doganale sia possibile stabilire che l'obbligazione doganale è sorta anteriormente alla constatazione, l'importo dei dazi è determinato con riguardo al momento più lontano nel tempo.

L'art. 221 CDC (ora 67 e 68 del Nuovo Codice) disciplina i tempi e le modalità della comunicazione al debitore dei diritti doganali accertati, a posteriori, a seguito della nascita dell'obbligazione doganale, prevedendo che la comunicazione non possa essere effettuata tre anni dopo la data in cui è sorta l'obbligazione. Tale comunicazione avviene nei termini previsti dalle disposizioni nazionali vigenti⁴⁰⁰, dopo la scadenza del periodo triennale.

In questa sede⁴⁰¹, appare utile precisare che si tratta di un termine di prescrizione⁴⁰² e non di decadenza. La Corte di Giustizia, con riferimento alla stesura originaria delle norme in materia⁴⁰³, ha chiarito⁴⁰⁴ che per "atto passibile

⁴⁰⁰ Vedasi l'art. 84, comma 3, del Tuld, che recita: "Qualora il mancato pagamento, totale o parziale, dei diritti abbia causa da un reato, il termine di prescrizione decorre dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono diventati irrevocabili".

⁴⁰¹ Per quanto riguarda il coordinamento tra disciplina nazionale e del diritto dell'Unione Europea in materia si rinvia all'ultima sezione del III capitolo.

⁴⁰² Così C.G.C.E. del 6 novembre 1997, causa C-261-96, *Meico-Fell-Hauptzollamt Darmstadt*, Racc. 1991 p. I-5569.

⁴⁰³ In origine la parte in esame dell'art. 221 era prevista all'art. 3 del regolamento del Consiglio n. 1697/79, relativo al recupero dei dazi all'importazione o all'esportazione. Tale norma prevedeva che il termine previsto dall'art. 2 non fosse applicabile una volta che le autorità competenti avessero accertato di non aver potuto determinare l'importo esatto dei dazi all'importazione o dei

di un'azione giudiziaria repressiva" si intendono gli atti che, nell'ordinamento giuridico dello Stato membro comportano un recupero da parte delle competenti autorità e sono qualificati infrazioni ai sensi del diritto penale nazionale. L'applicazione del principio dell'universalità dell'imposta è alla base di tale norma. L'attività di recupero a posteriore dei relativi diritti doganali non può essere quindi vincolata al normale termine triennale dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale, qualora questa sia nata a seguito di atti illeciti, *rectius*, con rilevanza penale. Per il tema trattato, appare poi indubbio il collegamento funzionale di tale disposizione alla fattispecie dell'introduzione irregolare di merce estera nel territorio dell'UE, che riveste un profilo penale.

L'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui avvengono i fatti che la generano. Nel caso in cui l'obbligazione doganale tragga origine da un'introduzione illecita nel territorio doganale, si è tuttavia alla presenza di una *probatio diabolica*, alla luce della difficoltà d'individuare, a posteriori, il luogo esatto dell'entrata nel territorio dell'UE. La stessa norma, ove non sia possibile determinare tale luogo,

dazi all'esportazione legalmente dovuti per la merce in questione, a causa di un atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva. In questo caso, l'azione di recupero delle autorità competenti si sarebbe esercitata conformemente alle disposizioni vigenti in materia negli Stati membri.

⁴⁰⁴ Tale norma è stata oggetto d'interpretazione da parte della Corte di Giustizia nella causa C-273/90 che ha precisato al punto 13: "l'art. 3 del regolamento del Consiglio 24 luglio 1979, n. 1697, relativo al recupero 'a posteriori' dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione che non sono stati corrisposti dal debitore per merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento, dev'essere interpretato nel senso che l'espressione 'atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva' riguarda esclusivamente gli atti che nell'ordinamento giuridico dello Stato membro le cui competenti autorità procedono al recupero, sono qualificati infrazioni ai sensi del diritto penale nazionale".

offre dei criteri suppletivi che fanno riferimento al luogo in cui l'Autorità doganale constata⁴⁰⁵ che la merce si trova in una posizione che determina la nascita dell'obbligazione. Per la merce vincolata ad un regime doganale non appurato, l'obbligazione sorge nel luogo di apposizione del vincolo ovvero di introduzione nel territorio doganale della Unione Europea. Quest'ultima disposizione è utile al fine della determinazione della competenza tra Autorità doganali di diversi Stati membri, a riscuotere i dazi gravanti sulla merce introdotta irregolarmente nell'Unione europea, mediante meccanismi illeciti che abbiano investito il territorio nazionale di più Stati membri⁴⁰⁶.

L'immissione in libera pratica e la destinazione al consumo

Il vincolo che ha fonte nel diritto dell'Unione Europea in materia di determinazione del presupposto pone delle conseguenze in relazione al primato che esso riveste rispetto alle discipline nazionali.

Al presupposto del tributo doganale è preliminare il concetto di libera pratica, definito dalla disciplina dell'Unione Europea. Si tratta del regime che, ai sensi

⁴⁰⁵ Vedasi, in proposito, anche il comma 4 dell'art. 215, introdotto dal regolamento n. 2700/200 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000: "4. Se un'autorità doganale constata che, a norma dell'art. 202, è sorta un'obbligazione doganale in un altro Stato membro e l'importo della stessa è inferiore a 5.000 Euro, si considera che l'obbligazione doganale sia sorta nello Stato membro in cui è avvenuta la constatazione".

⁴⁰⁶ Altre disposizioni specifiche che disciplinano l'accertamento delle infrazioni delle merci assoggettate ai regimi sospensivi. Relativamente ai trasporti effettuati con carnet ATA o TIR, vedasi art. 454 del regolamento CEE n. 2454/93, che fissa talune disposizioni d'applicazione de Codice doganale.

dell'art. 79 del CDC, attribuisce la posizione doganale di merce interna ad una merce non comunitaria.

Si è chiarito che il codice doganale non definisce espressamente il fatto generatore del dazio doganale, limitandosi a individuare le ipotesi di nascita dell'obbligazione doganale (fisiologica e patologica).

In questo campo, le discipline nazionali non sempre dettano norme di dettaglio in grado di risolvere adeguatamente il problema dell'individuazione del fatto generatore dell'obbligazione doganale e qualora ciò accada si pone comunque il problema di valutarne la compatibilità con il sistema normativo del codice Doganale Comunitario.

Il regime di libera pratica implica l'applicazione delle misure di politica commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti.

L'art. 29 del TFEU⁴⁰⁷ afferma che i prodotti provenienti da paesi terzi sono considerati in libera pratica in uno Stato Membro qualora vengano adempiute in tale Stato le formalità di importazione, riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili, purché non abbiano beneficiato di un rimborso totale o parziale dei dazi (no drawback).

L'immissione in libera pratica comporta che i prodotti originari di un paese terzo che vengono immessi in libera pratica all'interno della Unione Europea, siano

⁴⁰⁷ Ex articolo 24 TCE.

definitivamente e pienamente assimilati ai prodotti originari dei Paesi Membri. Non ha particolari conseguenze il fatto che le merci entrate nella Unione Europea facciano parte di un determinato contingente⁴⁰⁸. Tanto meno, alcuna distinzione può essere effettuata nel caso in cui il dazio doganale sia stato riscosso a tasso pieno o ridotto⁴⁰⁹. Le merci immesse in libera pratica possono restare soggette a vigilanza doganale in relazione alla loro utilizzazione per fini particolari⁴¹⁰.

Al pari del concetto di libera pratica, anche la destinazione al consumo assume una connotazione particolare, ai fini della definizione del presupposto dei dazi doganali.

⁴⁰⁸ Queste considerazioni valgono del pari per i prodotti importati grazie ad un contingente doganale, anche qualora detto contingente sia specificamente destinato al mercato di un determinato stato membro, in forza di disposizioni convenzionali o di un'ulteriore ripartizione. Le merci rientranti in tale contingente, una volta che siano state regolarmente importate nello stato membro destinatario, si confondono con i prodotti che vi si trovano in libera circolazione e devono quindi poter entrare senza ostacoli in ogni altro stato membro, salvo espresse disposizioni contrarie adottate da una competente istituzione dell'Unione Europea. In tal senso C.G.C.E., 11 giugno 1985, Causa C-288/83, *Commissione c. Irlanda*, Racc. 1985 p. 1761, oppure C.G.C.E., 27 settembre 1988, *Commissione delle Comunità Europee contro Consiglio delle Comunità Europee*, Causa C- 51/87, Racc. 1988 p. 5459.

⁴⁰⁹ C.G.C.E., 20 giugno 1985, *Remo Padovani ed altri*, Causa C-69/84, Racc. 1985 p. 1859. L'articolo 24 del TCE, sul punto, non lascia spazi per diverse interpretazioni. Si veda ora l'articolo 29 TFEU.

⁴¹⁰ Per vigilanza delle autorità doganali si intende ogni provvedimento adottato per garantire l'osservanza della normativa doganale e, ove occorra, delle altre disposizioni applicabili nei confronti delle merci - Art. 4 p. 13 del CDC. L'articolo 82 del CDC riferendosi alle merci immesse in libera pratica fruendo di un dazio all'importazione, ridotto o nullo, prevede che la vigilanza doganale cessi qualora non ricorrano più i presupposti per la concessione dell'abbattimento o della riduzione daziaria, qualora le merci siano esportate o distrutte oppure la loro utilizzazione per fini diversi da quelli prescritti per l'applicazione del dazio all'importazione ridotto o nullo sia ammessa contro pagamento dei dazi dovuti. Relativamente a tale punto, T. LYONS, *EC Customs Law*, Oxford p. 79

I dazi doganali possono essere ricondotti alle imposte di consumo. Il concetto di consumo, tuttavia, deve essere inteso in un senso principalmente intenzionale e virtuale, in quanto rileva esclusivamente la mera presentazione della dichiarazione e si prescinde, invece, dall'effettiva e concreta destinazione al consumo delle merci⁴¹¹.

Mentre la normativa belga non è di aiuto, in quanto la LGDA rinvia con gli articoli 2 e 3 al CDC, nella disciplina italiana l'art. 36 del TULD identifica il presupposto con la destinazione al consumo. Quest'ultima connota, nella struttura del tributo, un elemento ben più rilevante di una mera vicenda attinente alla riscossione, per entrare a far parte, insieme al fatto generatore di una fattispecie complessa a formazione progressiva che costituisce nel suo insieme il presupposto del tributo. Tale disciplina deve essere necessariamente esaminata alla luce, sia dei regolamenti dell'Unione Europea che costituiscono un vincolo per le tradizioni giuridiche nazionali, come ad esempio sia per il principio di capacità contributiva sancito dalla costituzione italiana, che per il ruolo svolto dall'esigibilità ai fini della qualificazione del presupposto dell'obbligazione doganale.

Per contro, la valorizzazione del profilo volontaristico della destinazione al consumo, alla luce della mancanza di un nesso eziologico tra la manifestazione di volontà e il sorgere del rapporto doganale, non può incidere sulla dichiarazione doganale in maniera tale da poterne poi inferire una natura giuridica negoziale.

⁴¹¹ In tal senso, FALSITTA, *Le imposte doganali*, in Manuale di diritto tributario III ed., pt. s., Padova 2003, p. 634.

In questo contesto, l'esigenza di finanziamento dell'Unione Europea appare difficilmente conciliabile con la logica di destinazione al consumo tipicamente affermata ad esempio nella disciplina italiana. Se le dottrine nazionali italiana⁴¹² e belga⁴¹³, hanno tradizionalmente collegato la diversità di funzioni economiche che emergono dalla disciplina doganale ad un diverso modo di strutturare un interesse dello Stato dal punto di vista giuridico. Tale interesse, vista la molteplicità dei regimi doganali, cui corrisponde una pluralità e diversità di funzioni, non potrebbe essere individuato soltanto nell'acquisizione di un'entrata. Al contrario per la normativa dell'Unione Europea l'esigenza di finanziamento, l'effettività nel reperire risorse finanziarie e la funzione fiscale mantengono un ruolo determinante a discapito della coerenza di sistema.

Accettazione e nascita dell'obbligazione

Nel caso dell'obbligazione doganale tra la disciplina dell'Unione Europea istitutiva del tributo e la nascita della relativa obbligazione è presente di regola un'attività della amministrazione finanziaria riconducibile ad un'attività di accertamento in senso lato. Ne deriva che potrebbe dubitarsi se l'obbligazione sorga direttamente dalla legge o non piuttosto dall'atto di imposizione e se conseguentemente quest'ultimo possa avere carattere dichiarativo o costitutivo.

⁴¹² Si veda, ARDIZZONE, *Dogane e imposte doganali*, Enc. Giur. Treccani.

⁴¹³ In tal senso PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 27 ss.

Si procederà dunque all'esame del ruolo che l'amministrazione doganale conserva sulla base del diritto dell'Unione Europea, in materia di accettazione della dichiarazione.

In questo modo potranno essere evidenziati gli elementi caratterizzanti l'obbligazione doganale (e direttamente provenienti dalle disposizioni del diritto dell'Unione Europea), rispetto all'obbligazione tributaria in generale.

L'accettazione è l'atto con il quale la dogana prende conoscenza dell'avvenuta presentazione della dichiarazione doganale. A tal fine, l'art. 63 (ora art. 112 del Nuovo Codice) del Codice Doganale Comunitario prevede che le dichiarazioni rispondenti alle condizioni di cui all'art. 62 (ora art. 108 del Nuovo Codice) siano immediatamente accettate.

Ai sensi dell'art. 67 del codice doganale la data dell'accettazione, inoltre, costituisce il momento rilevante per l'applicazione di tutte le disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate.

Parte della dottrina ha sostenuto che la dichiarazione doganale rientrerebbe, invece, tra i negozi giuridici bilaterali, ossia tra i contratti⁴¹⁴, in quanto la dichiarazione, per essere produttiva di conseguenze, necessita dell'accettazione dei funzionari doganali. Tale dottrina attribuisce particolare rilievo al carattere discrezionale dell'accettazione che si manifesta in quanto, a fronte di dichiarazioni

⁴¹⁴ DI LORENZO, *Principii di diritto doganale*, Napoli, 1934, 77; D'AMATI, *Dichiarazione tributaria (profili generali)*, in Enc. giur. Treccani, vol. X, Roma, 1988, 7.

nulle per vizi⁴¹⁵, la dogana può accettare ugualmente la dichiarazione⁴¹⁶. A questo proposito si è affermato⁴¹⁷ che l'accettazione preclude, ma non sana l'eccepibilità delle irregolarità formali della dichiarazione. La nullità della dichiarazione che non può essere fatta valere dal dichiarante, può, invece, essere sempre resa operante dalla dogana, anche dopo l'accettazione, in applicazione della disposizione generale dell'art. 8 del CDC, che prevede le modalità con cui l'autorità doganale può annullare una decisione favorevole all'interessato. Tale disposizione corrisponde al principio incontestato di diritto amministrativo presente anche negli ordinamenti nazionali⁴¹⁸ per cui l'amministrazione ha il potere-dovere di annullare un proprio atto amministrativo (in questo caso l'accettazione), rivelatosi viziato da errore o da violazione di legge.

⁴¹⁵ In particolare con riferimento alla normativa nazionale italiana, a quelli indicati nel quinto comma dell'art. 4 del D. Lgs. n. 374/1990.

⁴¹⁶ In senso opposto TESAURO che definisce l'accettazione atto dovuto, *Istituzioni di diritto tributario*, pt. speciale, Utet, 2002.

⁴¹⁷ FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, cit., 124

⁴¹⁸ L'interesse alle procedure di autotutela non si arresta alla sola evoluzione della normativa interna, ravvisandosi contestualmente nuove implicazioni evolutive, che possono derivare anche dal diritto dell'Unione Europea. Ne è prova la sentenza della C.G.C.E., 13 gennaio 2004, *Kuhme & Hitz Nv/Productschap voor Pluimvee en Eierenove*, Racc. 2004 I-787, in tema di potere di riesame di una istanza di rimborso di diritti doganali, negati con provvedimento amministrativo di merito, resosi definitivo, ove sono riportate affermazioni di principio particolarmente rilevanti in relazione al procedimento argomentativi e alla affermata prevalenza della corretta applicazione del disposto normativo rispetto ed a dispetto di una precedente decisione amministrativa resasi definitiva. La Corte ha affermato, preliminarmente, che spetta a tutte le autorità degli Stati membri garantire il rispetto delle norme di diritto dell'Unione Europea nell'ambito delle loro competenze. A questo proposito si veda D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle procedure di autotutela tributaria*, Riv. dir. trib. 2004, 2, p. 145 ss.

Il fatto che, tuttavia, i funzionari doganali possano esprimere una “non accettabilità” della dichiarazione non è sufficiente per affermarne la natura giuridica di manifestazione di volontà⁴¹⁹. Dall'altra parte, l'accettazione non può essere degradata ad una mera formalità burocratica giungendo a negarne la natura di atto di volontà dalla quale parte della dottrina ha invece dedotto il carattere negoziale della dichiarazione⁴²⁰. Ne deriva che l'accettazione potrebbe essere considerata un atto di controllo e di attestazione mediante il quale la dogana, tramite il funzionario incaricato, accerta che le dichiarazioni presentate abbiano i requisiti voluti dalla normativa⁴²¹.

Nascita dell'obbligazione e ruolo dell'amministrazione doganale

Le dottrine nazionali italiana⁴²² e belga⁴²³, hanno tradizionalmente collegato la diversità di funzioni economiche che emergono dalla disciplina doganale ad un diverso modo di strutturare un interesse dello Stato dal punto di vista giuridico.

⁴¹⁹ In tal senso, S. FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, cit. 127.

⁴²⁰ Così, invece R. ALESSI, *Dazi doganali*, in *Enciclopedia del diritto*, XI, Milano, 1962, p. 705 ss. che ritiene che l'esame della dichiarazione sia essenzialmente di carattere formale e le irregolarità, che possono legittimare la non accettazione siano esclusivamente quelle formali, compresi i casi di mancanza di autorizzazione, quando richiesta. Oggetto dell'accettazione è la dichiarazione documentata. Ne discende, in primo luogo, che la norma non vi ricollega alcun potere di merito in ordine all'ammissibilità della destinazione e, conseguentemente, che alla dogana con l'accettazione non statuisce in ordine alla destinazione doganale. L'accettazione, poi, sarebbe atto dovuto quanto meno perché atto iniziale della fattispecie di accertamento.

⁴²¹ In tal senso, S. DATTOLA, *Elementi di diritto e tecnica doganale*, Milano, 1969, 111.

⁴²² Si veda, G. ARDIZZONE, *Dogane e imposte doganali*, Enc. Giur. Treccani.

⁴²³ In tal senso H. PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 27 ss.

Tale interesse, vista la molteplicità dei regimi doganali, cui corrisponde una pluralità e diversità di funzioni, non dovrebbe essere individuato soltanto nell'acquisizione di un'entrata.

Sulla base della normativa dell'Unione Europea, invece, l'esigenza di finanziamento e l'effettività nel reperire risorse finanziarie e la funzione fiscale mantengono un ruolo determinante.

Il vincolo che ha fonte nell'Unione Europea in materia di determinazione del presupposto pone così delle conseguenze in materia di primato che riveste rispetto alle discipline nazionali. In questo contesto, l'esigenza di finanziamento dell'Unione Europea appare difficilmente conciliabile con la logica di destinazione al consumo tipicamente affermata ad esempio nella disciplina italiana.

La coerenza rispetto alle tradizioni giuridiche nazionali, dunque, non è sempre salvaguardata.

In questo contesto, il controllo della corretta destinazione al consumo rimane tuttavia il fine principale dei controlli posti in essere in seguito alla presentazione della dichiarazione doganale. Il controllo, a seconda del rispettivo esito, può determinare ipotesi di nascita dell'obbligazione fisiologica o patologica. Essendo l'obbligazione doganale caratterizzata da un rapporto tributario doganale complesso, le modalità di applicazione e l'aspetto dinamico dell'obbligazione si caratterizzano per aspetti peculiari rispetto alla nascita tradizionale dell'obbligazione.

Allo stesso modo, la normativa nazionale (soprattutto nel caso italiano) prevede un procedimento doganale che presenta caratteristiche di specificità che lo differenziano dal modello generale che caratterizza l'attuazione del tributo a livello nazionale, per la presenza di una dichiarazione, di una conseguente attività di liquidazione e soprattutto di una successiva attività di accertamento non meramente eventuale. In ambito doganale, l'attività dell'amministrazione, in seguito alla presentazione della dichiarazione, non è neutra o facoltativa, ma svolge un ruolo fondamentale ai fini della nascita dell'obbligazione doganale. Questa particolarità costituisce un ulteriore indizio che consente di sottolineare un elemento distintivo dell'obbligazione doganale, rispetto alla generalità degli altri tributi. Se questo è il punto di partenza, la normativa dell'Unione Europea, temporalmente successiva, ha cercato di avvicinare il procedimento doganale al moderno procedimento di autodichiarazione e autoliquidazione.

Diversamente da quanto accade di regola nell'ordinamento tributario, nell'ambito doganale la presenza dell'amministrazione nella fase della dichiarazione non è neutra.

Al di là delle ipotesi patologiche, l'attività amministrativa è indispensabile ai fini della nascita dell'obbligazione doganale. Quest'ultima, senza tale attività, non potrebbe fisiologicamente sorgere. In questo senso si può continuare ad affermare che l'accettazione è l'atto iniziale della fattispecie di accertamento⁴²⁴.

⁴²⁴ In tal senso, come visto, ALESSI, *Dazi doganali*, in *Enciclopedia del diritto*, XI, Milano, 1962, p. 705 ss. Ad una negazione della natura giuridica negoziale paiono inoltre pervenire CUTRERA, *Dogana, ordinamento*, in *Nss. Digesto Italiano*, vol. VI, Torino, 1960, 111; FIORENZA,

Diversamente dalla generalità degli altri tributi, in ambito doganale alla parte pubblica non è dunque riservato semplicemente un potere d'intervento successivo, di controllo dell'esatto adempimento della prestazione pecuniaria e degli obblighi ad essa strumentali. Al contrario, l'amministrazione doganale ha un potere di intervento, anche discrezionale - tramite l'istituto del controllo autonomo⁴²⁵ - immediato e contestuale alla presentazione doganale, nonostante l'introduzione del circuito doganale di controllo.

Per gli altri tributi l'accertamento costituisce un momento indefettibile nello svolgimento del procedimento impositivo; è posto in essere nei soli casi in cui si sia verificata in concreto una deviazione dal sistema ipotizzato in via generale dal legislatore⁴²⁶ ed ha una funzione alternativa rispetto a quella della dichiarazione⁴²⁷.

Dichiarazione e destinazione doganale, cit., 114; MAGNANI, *Dichiarazione tributaria*, in D. disc. priv. sez. comm., Torino, 1989, vol. IV, 281.

⁴²⁵ Per controllo autonomo si intende quello effettuato di iniziativa in difformità da quanto selezionato dal sistema informatico. Al fine di evitare interpretazioni divergenti e distorsioni delle procedure, tali controlli sono possibili solo qualora vi siano precise condizioni, ovvero un sospetto e/o una segnalazione di frode. Un controllo autonomo su una dichiarazione in precedenza non sottoposta a controlli documentali o fisici, anche se con merce ancora presente negli spazi doganali viene correttamente configurata come revisione dell'accertamento ad iniziativa dell'ufficio (art. 78, punto 1, CDC). In tal senso, per l'amministrazione italiana, Circ. 74/2003 Ag. delle Dogane, p. 8.

⁴²⁶ In effetti anche nell'assetto normativo precedente alla riforma degli anni settanta, la considerazione fatta sulla eccezionalità dell'intervento a rilevanza esterna dell'amministrazione poteva già argomentarsi dal disposto della previgente normativa che sanciva (art. 31 TU n. 645/1958) che l'Amministrazione finanziaria, previo controllo delle dichiarazioni presentate, procede se del caso all'accertamento degli imponibili dichiarati e all'accertamento d'ufficio di quelli omessi, sul punto BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria, spunti critici e ricostruttivi*, Napoli 1964.

In generale, la realizzazione dell'interesse dello Stato all'acquisizione delle somme dovute viene affidata unicamente al contribuente, senza che a tal fine sia necessaria l'emanazione di ulteriori atti da parte dell'amministrazione⁴²⁸. La

⁴²⁷ All'amministrazione è riconosciuta sono in determinate circostanze la possibilità di compiere ulteriori atti del procedimento impositivo nei riguardi del medesimo debitore d'imposta. Al di fuori dei casi in cui viene emesso un avviso di accertamento parziale ex art. 41-bis, DPR n. 600/73, tale possibilità va circoscritta alle sole ipotesi di sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi, non conoscibili all'epoca dell'emanazione del primo accertamento secondo quanto stabilito dal comma 3 dell'art. 43 del DPR 600 e tale limitazione va interpretata alla luce dell'esigenza di tutela del corretto procedere dell'amministrazione nell'esercizio dei suoi ordinari poteri di indagine. Sul punto FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, pag. 281; *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 457; MICCINESI, *La sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, presupposto per gli accertamenti integrativi e modificativi*, in *Rassegna Tributaria*, 1985, II, pag. 485; LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Bollettino Tributario*, 1986, pag. 15; *Gli accertamenti parziali tra la telenovela e la rivoluzione*, in *Rivista di diritto tributario*, 1992, I, pag. 627 ss.; BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988, pag. 166 ss.; PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e alle condizioni di legittimità di accertamenti integrativi e modificativi*, in *Rivista di diritto tributario*, 1991, II, pag. 779 ss; COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005 p. 156.

⁴²⁸ Il diverso combinarsi dei obblighi formali nonché delle diverse obbligazioni e soggezioni che entrano a comporre un rapporto giuridico di imposta, fanno sì che possano individuarsi diversi rapporti giuridici di imposta.

Nel nostro ordinamento con riferimento ai tributi doganali rilevano i seguenti tipi di applicazione di imposta:

- versamento diretto e immediato da parte del contribuente o del sostituto di imposta.
- riscossione diretta e individuale del tributo. Il contribuente deve denunciare all'ufficio fiscale il verificarsi del presupposto di fatto - del fatto al verificarsi del quale la legge ricollega il sorgere dell'obbligo di pagare l'imposta – e alla stregua di tale dichiarazione (o in suo luogo, d'ufficio) l'organo competente provvede alla liquidazione ed alla riscossione del tributo. Diversamente dallo schema precedente in cui campeggia la figura del contribuente, in quanto il soggetto attivo si limita ad incassare una somma salvo il diritto di constatare la regolarità del pagamento, in questo campeggia invece la figura del soggetto attivo, incombendo invece al soggetto passivo solo l'obbligo di pagare il tributo, liquidato, salvo il suo diritto a contestare l'esattezza della pretesa

dichiarazione tributaria dunque assume normalmente un ruolo di assoluta preminenza, in quanto il contribuente effettua direttamente un'attività⁴²⁹, avente una specifica rilevanza giuridica, finalizzata alla determinazione del quantum dell'imposta⁴³⁰.

fiscale. Tale schema di rapporto giuridico di imposta è proprio della maggior parte delle imposte indirette. Ciò che differenzia questo schema dal precedente è che la liquidazione della somma da versare è fatta dall'ufficio in modo che un insufficiente pagamento è imputabile all'ufficio e non al contribuente, qualora i dati forniti da quest'ultimo siano comunque corretti.

- autotassazione. Il contribuente redige la dichiarazione corredandola di tutti i documenti necessari. Calcolata l'imposta dovuta, ne versa l'importo. L'ufficio, ricevuta la dichiarazione, ne controlla l'esattezza ed eventualmente procede alle eventuali rettifiche e all'iscrizione a ruolo delle imposte che risultassero dovute, nonché delle pene pecuniarie.

⁴²⁹ Si tratta della cosiddetta autoliquidazione del tributo, BASCIU – NUZZO, Voce *Autoliquidazione del tributo*, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 1991, vol. IV, pag. 4 ss. A tale proposito non si potrebbe obiettare che nei casi in cui non si manifestasse un provvedimento a rilevanza esterna da parte dell'amministrazione, vi sarebbe comunque un provvedimento implicito di accettazione della dichiarazione. Tale tesi è sostenuta da FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in Studi sul procedimento amministrativo tributario, Milano, 1971, pag. 122 ss. Questo orientamento, peraltro, troverebbe un ostacolo insormontabile nella considerazione che, se fosse valida, dovrebbe dedursi l'esistenza del potere del contribuente di riconoscere con la dichiarazione l'esistenza nei suoi confronti dell'obbligazione tributaria. Si dovrebbe dunque ammettere la natura negoziale della dichiarazione tributaria. In tal senso, COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005 p. 16 sostenuta da FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in Studi sul procedimento amministrativo tributario, Milano, 1971, pag. 122 ss. Tale tesi troverebbe l'ostacolo insormontabile nella considerazione che, se fosse valida, dovrebbe dedursi l'esistenza del potere del contribuente di riconoscere con la dichiarazione l'esistenza nei suoi confronti dell'obbligazione tributaria. Si dovrebbe dunque ammettere la natura negoziale della dichiarazione tributaria.

⁴³⁰ Conseguentemente finisce per assumere concreta rilevanza giuridica, non tanto l'operazione mentale che precede il pagamento, ma il fatto che la somma pagata corrisponda obiettivamente a quella che per legge doveva essere pagata. Per queste conclusioni, SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario*, Parte generale, Milano 1999, pag. 98 ss.

La dichiarazione tributaria è quindi l'atto diretto a manifestare sul piano giuridico l'attività di liquidazione del tributo⁴³¹. Per effetto dell'introduzione generalizzata della fase di liquidazione automatica delle dichiarazioni presentate⁴³² tale caratteristica si può attualmente riscontrare nelle dichiarazioni controllate, anche se solo sul piano formale. In tal modo si manifesta, infatti, una più fattiva collaborazione tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente⁴³³. Proprio la previsione della fattispecie tributaria da parte della legge esclude l'emanazione di un successivo atto di accertamento⁴³⁴.

⁴³¹ L'effetto tipico della dichiarazione andrebbe dunque ricercato, in particolare, nella determinazione della base imponibile e nel conseguente computo dell'imposta dovuta che rappresentano le attività con le quali si conclude ordinariamente lo schema di applicazione spontanea dei singoli tributi pur se notevoli possono essere le differenze riscontrabili in tali schemi dovuti alla minore o maggiore complessità dei singoli elementi positivi o negativi che concorrono alla determinazione delle distinte fattispecie imponibili. La dichiarazione con riferimento alle imposte sui redditi e Iva non costituisce più lo stadio ultimo dello schema fisiologico di applicazione del tributo.

⁴³² Art. 36-bis DPR n. 600/73 e 54-bis DPR 633/72.

⁴³³ Sul concetto di dichiarazione come atto di collaborazione, MICHELI – TREMONTI, Voce *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 1979, vol. XXIX, pag. 423 ss.

⁴³⁴ E' sufficiente che sia effettuata l'operazione tecnica di traduzione in termini monetari dell'avveratosi presupposto di fatto al fine di rendere operante l'effetto voluto dalla norma, vale a dire la liquidazione della base imponibile. Da queste considerazioni emerge la distinzione tra la nozione di autoliquidazione e quella di autoaccertamento elaborata dalla dottrina meno recente con riferimento alle ipotesi in cui il pagamento del tributo segue immediatamente il verificarsi del presupposto di fatto, senza che a tal fine si rendano necessari atti, né da parte dell'amministrazione, né da parte del contribuente.

La nozione di autoaccertamento si è potuta prospettare unicamente partendo dalla considerazione che l'applicazione della norma al caso concreto presupporrebbe l'accertamento giuridico dei fatti al cui verificarsi la legge ricollega l'obbligo di pagare il tributo. Tale considerazione, a sua volta,

Rispetto a tale modello, in ambito doganale la situazione normativa appare invece connotata da diversi elementi di differenziazione.

In primo luogo è presente l'atto di accettazione della dichiarazione doganale che comporta la necessità di affermare la necessaria emanazione di un atto da parte dell'amministrazione. Il contribuente in base alla dichiarazione doganale effettua quella serie di attività, aventi una specifica rilevanza giuridica, diretta all'esatta determinazione del quantum dell'imposta, ma il ruolo dell'amministrazione non è trascurabile.

Per la generalità dei tributi l'intervento dell'amministrazione non avviene soltanto nei casi in cui il contribuente abbia in concreto violato la normativa o non l'abbia correttamente applicata.

Al contrario, in seguito alla presentazione della dichiarazione doganale sono di fatto presenti ulteriori attività⁴³⁵. In primo luogo si ha l'esame, effettuato con l'accettazione, finalizzato al controllo della presenza della documentazione⁴³⁶. La natura giuridica dell'accettazione è infatti riconducibile ad un atto di controllo e ai

implica che sia lo stesso contribuente a dovere procedere a un tale accertamento nei casi in cui la procedura di attuazione della norma non preveda espressamente un atto dell'amministrazione.

⁴³⁵ Nonostante quanto a volte affermato dalle norme interne nazionali, o previsto dalle prassi. Per l'Italia, cfr. Circolare dell'Agenzia delle Dogane 74/2003, pag. 2.

⁴³⁶ Si può, inoltre, ricordare che in sede di accettazione, anche qualora non seguano controlli fisici o documentali, alcuni documenti possono richiedere comunque, un controllo particolare. Si pensi ad esempio, in seguito alla richiesta di un contingente, a licenze che devono essere controllate tramite visto, in presenza di certificati concernenti prodotti biologici, o (con diversità di effetti) di una richiesta di reintroduzione in franchigia. Tali situazioni si possono accompagnare a una dichiarazione esitata a canale verde e ciò nonostante, richiedere ulteriori controlli, normalmente di tipo formale.

sensi dell'art. 63 DAC⁴³⁷ viene preceduta da un esame formale concernente la conformità della dichiarazione allo schema previsto (il cosiddetto documento amministrativo unico), la sottoscrizione del dichiarante, la liquidazione dei diritti, l'indicazione dei dati relativi alla destinazione richiesta, nonché l'allegazione dei documenti necessari.

In secondo luogo è presente un controllo automatico operato dal sistema informatico. Nel medesimo senso, poi, si colloca la recente modifica del CDC operata dal Reg. CE n. 648/2005 che generalizza l'obbligo di presentare una dichiarazione sommaria per le merci in entrata o in uscita dalla UE, che serve a garantire alla Dogana la possibilità di esercitare all'occorrenza dei controlli approfonditi.

Tali controlli non sono qualificabili formali in quanto non incidono su elementi dell'accertamento; inoltre, non possono dar luogo autonomamente a un recupero di diritti. L'esito negativo del primo controllo, infatti, può comportare una richiesta di integrazione di documenti, in assenza dei quali l'accettazione della dichiarazione doganale non può avvenire. L'esito negativo del secondo controllo, invece, di regola dà luogo a ulteriori, successivi controlli: documentale o fisico.

Possibile irreversibilità dell'immissione in libera pratica

⁴³⁷ E sulla base della normativa nazionale dall'art. 8 co. 1 del D.Lgs 374/90.

A questo punto della trattazione si pone la necessità di verificare se gli effetti che scaturiscono dalla dichiarazione siano irreversibili, ovvero se, essendo solo provvisori, sia ammissibile, e in che limiti, una rettifica della destinazione in libera pratica della merce. La definitività in senso proprio può essere presente soltanto una volta decorsi i termini di decadenza previsti dai regolamenti dell'Unione Europea⁴³⁸. La definitività deve tuttavia essere esaminata alla luce del potere di autotutela dell'amministrazione di cui si cercherà di precisare il contenuto a livello del diritto dell'Unione Europea e particolarmente doganale⁴³⁹.

In generale per irretrattabilità della dichiarazione di imposta si intende affermare che una volta presentata, la dichiarazione resta acquisita dall'Amministrazione finanziaria come elemento di decisione⁴⁴⁰. La dichiarazione costituisce la base sulla quale l'ufficio ha diritto di fare affidamento. La ritrattabilità⁴⁴¹ della

⁴³⁸ Ai sensi dell'art. 238 CDC punto 4, Il rimborso o lo sgravio dei dazi all'importazione è concesso su richiesta presentata all'ufficio doganale interessato entro dodici mesi dalla data della comunicazione al debitore dei dazi stessi. Tuttavia, in casi eccezionali debitamente giustificati, l'autorità doganale può concedere una proroga di questo termine.

⁴³⁹ *Infra*, ultimo capitolo.

⁴⁴⁰ Nessun ulteriore comportamento del dichiarante può far sì che la dichiarazione non sia stata. Si veda sul punto DOLCE, *Note in tema di ritrattabilità della dichiarazione dei redditi*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, maggio-giugno 2001, p. 745, che sul punto riprende le conclusioni di VANONI, *L'irrevocabilità della dichiarazione tributaria*, in "Opere giuridiche", vol. II, Milano, 1962, p. 242. Il rilievo è comune a dottrina e giurisprudenza.

⁴⁴¹ In ambito nazionale italiano, in tema di dichiarazione tributaria, si è rilevato che dottrina e giurisprudenza utilizzano impropriamente il termine di irretrattabilità della dichiarazione, per intendere l'esclusione della possibilità di revoca delle comunicazioni dei dati contenuti. In tale materia, DOLCE, *Note in tema di ritrattabilità della dichiarazione dei redditi*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, maggio-giugno 2001, p. 745, nonché GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1994, p. 80 parla di illimitata revocabilità e rettificabilità della dichiarazione in

dichiarazione di norma è strettamente connessa con la modalità di applicazione del tributo. Se la dichiarazione produce effetti solo mediati sul piano dell'accertamento, l'ufficio può procedere a rettificare successivamente la dichiarazione, ma, di regola, non si preoccupa di confermarla. Ne deriva che un atto di accertamento di natura sostanziale può essere presente solo in via eventuale. La dichiarazione rientrerebbe nella fattispecie di accertamento per contenere una comunicazione da parte dell'operatore, il soggetto meglio informato sulla esistenza e sull'entità del presupposto di fatto. Nell'ambito doganale appare tuttavia discutibile una conferma acritica di questo modello impositivo. La dichiarazione doganale viene sottoposta, infatti, in via sistematica a determinati controlli⁴⁴².

Libera pratica: limiti interni ed esterni dell'emendabilità della dichiarazione

Anche in ambito doganale si potrebbe proporre la distinzione tra limiti interni ed esterni all'emendabilità della dichiarazione valida per altre forme impositive. I limiti esterni sono quelli che scaturiscono dalla previsione di specifiche norme sostanziali e processuali. Resta comunque ferma l'impossibilità della rettifica una volta divenuti intangibili gli effetti della dichiarazione doganale. Ai sensi dell'art. 65 CDC (ora 113 n. 2 del Nuovo Codice), e salva la disposizione di cui all'art. 78

contrapposizione alla limitata revocabilità della confessione ex art. 2732 del codice civile. Analogamente NUZZO, *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria* in Diritto e pratica tributaria, 1986, I. p. 53, parla di revocabilità della dichiarazione obbligata di verità.

⁴⁴² Si rinvia ai paragrafi successivi dove si cercherà di esaminare la natura giuridica dei controlli ai quali viene necessariamente sottoposta una dichiarazione doganale, nonché al rapporto tra accertamento e dichiarazione.

CDC (ora 27 del Nuovo Codice) in materia di controllo a posteriori, dunque, nessuna rettifica può più essere autorizzata se la richiesta è fatta dopo che l'autorità doganale:

- a) ha informato il dichiarante di voler procedere alla visita delle merci, oppure
- b) ha constatato l'inesattezza delle indicazioni date, oppure
- c) ha autorizzato lo svincolo delle merci.

Per limiti interni si intendono invece quelli che discendono dall'efficacia e dalla natura dell'atto.

In materia di dichiarazione tributaria italiana, la dottrina si è occupata del problema pratico della rilevanza degli errori commessi in sede di dichiarazione, concludendo per la possibilità di ritrattare per errori sia di fatto che di diritto, sia dalla irriducibilità della dichiarazione alla confessione⁴⁴³, sia dalla natura non negoziale dell'atto⁴⁴⁴. Si devono peraltro ricordare le tesi di quella parte della

⁴⁴³ La tesi che ravvisa nelle ammissioni in fatto sfavorevoli al contribuente, contenute in dichiarazione, delle vere e proprie confessioni stragiudiziali, prevalente nella giurisprudenza meno recente (da ultimo, Commissione tributaria centrale 14 aprile 1961, n. 41566), era sostenuta da ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pag. 366 pagg. 363 e seguenti e, successivamente da RUSSO, *Natura ed efficacia giuridica della dichiarazione tributaria*, in "Riv. Dir. Fin.", 1966, I, pag. 236; *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, pag. 220.

⁴⁴⁴ Tra gli altri, si segnalano: GAZZERRO, *Errori nella dichiarazione tributaria*, in "Dir. Prat. Trib.", 1965, II, pag. 8; D'AMATI, voce *Redditi (Dichiarazione dei)*, in "Noviss. Dig. It.", vol. XIV, 1967, pagg. 1086-1087; POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, pagg. 382-383; MANZONI, *op. cit.*, pagg. 617 e seguenti; Lupi, *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 1992, pagg. 142-143; GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1994, pagg. 79-80.

dottrina che riconducono la dichiarazione tributaria nell'ambito della categoria del negozio giuridico e che sulla base di tale presupposto ricollegano la ritrattabilità della dichiarazione ai vizi della volontà negoziale⁴⁴⁵. In ambito doganale, analogamente, se la volontà dell'operatore fosse determinante, il fatto che questa in un secondo tempo si scopra viziata dovrebbe comportare la possibilità di invalidare automaticamente la dichiarazione in assenza di un esercizio discrezionale⁴⁴⁶. Alla volontà affetta da vizi (errore, violenza, dolo) conseguirebbe l'annullamento della dichiarazione, in seguito sia all'impugnazione dell'atto di imposizione conseguente alla dichiarazione (bolletta doganale), sia all'azione di rimborso dell'imposta indebitamente pagata, secondo le norme che disciplinano il procedimento d'imposizione.

Al contrario, la sussistenza del potere in capo all'amministrazione doganale finalizzato all'immediata e contestuale valutazione della rettificabilità della dichiarazione, potrebbe essere considerato un indice del fatto che la volontà espressa in sede di dichiarazione non abbia in realtà natura giuridica negoziale, ma venga considerata dall'ordinamento come un mero fatto. Allo stesso modo il

⁴⁴⁵ Con particolare riferimento alla dichiarazione dei redditi, tra gli altri: TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, pag. 232; BATISTONI FERRARA, *La dichiarazione nel sistema dell'accertamento tributario*, in "Studi di economia e finanza", Pisa, 1979, pagg. 42 e seguenti; BAFILE, *Osservazioni sulla natura giuridica della dichiarazione tributaria*, in "Rass. Avv. Stato", 1980, I, pagg. 374 e seguenti; *Sugli effetti*, cit., pagg. 425 e seguenti; da ultimo, pare orientato in tal senso anche CIAMPOLILLO, *La recuperabilità dei tributi versati erroneamente*, in "Rass. trib.", 2001, pagg. 149 e seguenti, spec. pagg. 154, 157, 158, 161). A tale filone teorico si muove l'obiezione generale che alla dichiarazione tributaria non è applicabile la disciplina dell'invalidità prevista per i negozi giuridici.

⁴⁴⁶ Si rinvia a quanto detto in precedenza, si veda nota 29.

riconoscimento a livello del diritto dell'Unione Europea della possibilità di emendare gli errori, o più in generale di regolarizzare una dichiarazione⁴⁴⁷ si deve confrontare con l'esistenza del principio generale di irretrattabilità⁴⁴⁸.

Conclusioni: nascita della obbligazione e obbligazione doganale condizionata

In precedenza si è posto l'accento su come il diritto doganale sicuramente preveda norme di imposizione e regolamentazione generale del dazio caratterizzandosi, dunque, anche per l'esistenza di finalità fiscali.

Gli interessi economici tuttavia conservano un ruolo importante che emerge chiaramente anche in relazione al presupposto del tributo.

⁴⁴⁷ C.G.C.E., 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmink & Colfreth AG & Co. KG*, Racc. 2004 I-6973, punti 54-56, nonché C.G.C.E., 13 dicembre 1989, causa C-342/97, *Genius Holding*, Racc. 4227, punti 17 e 18. La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha riconosciuto la regolarizzazione dell'imposta sul valore aggiunto indebitamente fatturata, nel caso in cui il soggetto emittente la fattura sia in buona fede. Il diritto di detrazione, peraltro, è limitato solo alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto erano dovute. Qualora ogni imposta fatturata potesse essere detratta, anche allorché essa non corrisponde all'imposta legalmente dovuta, la frode fiscale sarebbe agevolata. Per garantire l'applicazione del principio di neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nei rispettivi ordinamenti giuridici interni, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede.

⁴⁴⁸ Si rinvia al relativo paragrafo, pur ricordando che per evitare i rischi di frode, la revisione doganale non può essere autorizzata dopo che l'autorità doganale ha informato il dichiarante di voler procedere alla visita delle merci, ovvero se ha constatato l'inesattezza delle indicazioni fornite dal dichiarante. La possibilità per i dichiaranti di chiedere una rettifica viene meno con lo svincolo delle merci. Dopo tale fase, e per garantire l'efficacia dei controlli effettuati dalle autorità doganali, s'impone nuovamente l'irrevocabilità della dichiarazione.

L'evidenza di una dicotomia tra interesse contributivo e tutela del mercato unico risalta ulteriormente qualora si paragoni la disciplina in materia di fattispecie imponibile, rispetto all'analisi concernente le destinazioni in sospeso. A tal fine appare di considerevole interesse il concetto di obbligazione tributaria condizionata, che caratterizza ogni istituto doganale non definitivo ad eccezione del deposito. L'importazione e l'esportazione temporanea danno luogo ad un'obbligazione tributaria sospensivamente condizionata - o secondo altri risolutivamente condizionata - alla mancata riesportazione o reimportazione⁴⁴⁹. L'istituto dell'ammissione temporanea⁴⁵⁰, invece, è richiamato – come visto – dall'art. 201 del CDC in materia di presupposto doganale.

⁴⁴⁹ Da questa disciplina deve essere distinto l'istituto del daziato sospeso. Qualora l'autorità doganale ritenga che i controlli eventualmente intrapresi nell'espletamento della procedura di accertamento possano condurre alla determinazione di un importo dei dazi superiore a quello risultante dalla dichiarazione, la normativa vigente prevede la costituzione di una garanzia sufficiente a coprire la differenza tra l'importo risultante dalla dichiarazione e quello di cui le merci possono in definitiva essere passibili. Costituita la garanzia, conformemente a quanto disposto dall'art. 74 del Regolamento n. 92/2913/CEE (CDC), sarà possibile autorizzare lo svincolo delle merci. Questa procedura di garanzia, nota con la tradizionale denominazione di *daziato sospeso*, assolve pertanto all'essenziale funzione di consentire il rilascio della merce sottoposta a vincolo doganale, prescindendo dal definitivo accertamento dell'obbligazione all'importazione, nonché dalla puntuale liquidazione della medesima e dalla relativa riscossione. Il daziato sospeso, dunque, può essere inteso, pertanto, come una causa legale di sospensione della riscossione, in costanza della quale l'obbligazione doganale, pur sorta, risulta carente dei connotati di liquidità ed esigibilità non incide sull'insorgenza del credito, ma solo sull'accertamento dei suoi presupposti, vale a dire sulla fase attuativa del rapporto obbligatorio e non su quella genetica. Si veda in materia, PALACCHINO, *Accertamento doganale e procedura del daziato sospeso*, Il fisco n. 47 del 22 dicembre 2003, pag. 1-7377.

⁴⁵⁰ Tale regime permette ai sensi dell'art. 137 del CDC l'utilizzazione nel territorio doganale, in esonero totale o parziale dai dazi all'importazione e senza che siano soggette alle misure di

Tramite la previsione di un fatto condizionante l'efficacia di una certa fattispecie, si inserisce un ulteriore assetto di interessi sulle valutazioni tipiche fornite dall'ordinamento giuridico. In questo modo, si subordina la regolamentazione di un dato rapporto giuridico al venire in essere di fatti che manifestano l'esistenza di esigenze particolari estranee alla qualificazione tipicamente tributaria.

L'obbligazione doganale, in seguito alla temporanea importazione della merce, dunque, potrebbe sorgere solo se non avviene, ad esempio, la riesportazione. Non sarebbe condivisibile invece ritenere la nascita dell'obbligazione doganale subordinata all'importazione definitiva della merce. Ragionando per assurdo e considerando l'importazione o l'esportazione come l'evento dedotto in condizione, si dovrebbe infatti attribuire alle dichiarazioni relative un valore sostanziale per l'acquisizione del tributo e per la nascita dell'obbligazione relativa alla merce introdotta in libera pratica. Anch'essa, infatti, dovrebbe sorgere al momento del passaggio della linea doganale e sarebbe sospensivamente condizionata alla presentazione della relativa dichiarazione. In questo modo, tuttavia, le fattispecie avrebbero incoerentemente due strutture diverse, una riguardante il profilo contributivo, l'altra il movimento fisico della merce sul territorio doganale consentito subordinatamente al rispetto di particolari condizioni, tra cui quella di pagare il tributo in caso di mancata riesportazione⁴⁵¹.

politica commerciale di merci esterne destinate ad essere riesportate senza aver subito modifiche, ad eccezione del loro deprezzamento normale dovuto all'uso che ne è fatto.

⁴⁵¹ Si veda, ARDIZZONE, *Dogane e imposte doganali*, Enc. Giur. Treccani.

Dalla necessità di una distinzione tra interessi fiscali e non fiscali deriva perciò la possibilità di definire l'obbligazione doganale come sospensivamente condizionata in termini negativi ad un determinato evento.

Lo schema dell'obbligazione doganale condizionata realizza l'esigenza di coordinare negli istituti doganali interessi di diversa natura. Da un lato è presente l'interesse fiscale al conseguimento dell'entrata. Dall'altra parte, si può dedurre la compresenza di un interesse al controllo del movimento delle merci sul territorio dello Stato, che nelle destinazioni doganali in sospeso emerge chiaramente. In queste ultime, infatti, l'interesse erariale appare irrilevante nella valutazione tipica della fattispecie costituita dalla dichiarazione d'esito, in quanto la sua tutela è subordinata al verificarsi della condizione costituita dalla mancata riesportazione; esso è quindi, in buona sostanza, considerato estraneo alla ratio degli istituti del transito e delle temporanee che si ritengono apprestati invece per la tutela di uno scopo diverso da quello fiscale.

L'ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE

Premessa. Profili di originalità dell'obbligazione doganale nell'aspetto dinamico

Obbligazione doganale e obblighi preliminari: distinzione

Gli obblighi formali

L'obbligo di sottoporre la merce alla vigilanza doganale

L'obbligo della presentazione delle merci in dogana

L'obbligo della presentazione una dichiarazione sommaria

La dichiarazione doganale

L'emendabilità della dichiarazione doganale

La natura giuridica della dichiarazione doganale

La liquidazione

La contabilizzazione

Conclusioni

Premessa. Profili di originalità dell'obbligazione doganale nell'aspetto dinamico

In materia di struttura dell'obbligazione doganale si è sottolineato il dato di estrema originalità costituito dalla fonte rintracciabile nel diritto dell'Unione

Europea che la disciplina e la regola compiutamente. Al tempo stesso si è evidenziato che la fonte, pur basandosi su di norme dell'Unione Europea (e fondandosi queste ultime su accordi internazionali) si caratterizza in maniera originale nel panorama tributario per la necessità di un coordinamento sul piano applicativo con delle discipline nazionali che sono diverse per ciascuno stato membro.

Nella presente sezione si evidenzierà l'originalità dell'obbligazione doganale nel momento dinamico. Questa si connota per la presenza di una numerosa serie di obblighi preliminari e connessi, il cui mancato adempimento comporta l'emersione di profili "patologici" di nascita dell'obbligazione doganale.

La normativa dell'Unione Europea, poi, disciplina i presupposti della nascita dell'obbligazione doganale e i soggetti tenuti al pagamento dei diritti⁴⁵². In materia di soggettività si è notato che la presenza di una pluralità di soggetti tenuti volta per volta all'adempimento non possa essere considerata come una scelta del legislatore dell'Unione Europea assolutamente autonoma, quanto piuttosto un retaggio delle tradizioni giuridiche nazionali. Tale consolidamento, comporta un effetto di semplificazione nei principali compiti di riscossione e di applicazione dell'imposta che la normativa dell'Unione Europea tuttora riconosce in capo agli stati membri.

L'integrazione delle merci nel circuito economico dell'Unione tramite l'introduzione nel territorio doganale di merci estranee all'Unione Europea

⁴⁵² In tal senso PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 27.

rappresenta il primo elemento costitutivo della fattispecie assunta dal legislatore dell'Unione Europea, quale presupposto applicativo dell'imposizione doganale⁴⁵³. La verifica dell'esistenza del presupposto è un tipico accertamento di fatto volto al controllo del tributo⁴⁵⁴ e spetta alle amministrazioni nazionali che a tal fine hanno normalmente previsto normative nazionali di dettaglio⁴⁵⁵. L'integrazione delle merci, non è espressamente definita dalla normativa dell'Unione Europea⁴⁵⁶, che si limita ad enunciare i diversi casi in cui nasce il debito doganale, oltre che il relativo momento.

⁴⁵³ Ciò spiega per quale ragione l'attraversamento della linea doganale imponga l'adempimento di taluni obblighi formali, aventi la finalità ultima di definire l'esito dell'introduzione, ovvero, in termini più corretti, la destinazione doganale attribuita alle merci. Per destinazione doganale, ai sensi dell'art. 4, n. 15), del Regolamento n. 92/2913/CEE del 12 ottobre 1992, si intende il vincolo della merce ad un regime doganale, l'introduzione della medesima in zona o deposito franco, la riesportazione fuori dal territorio doganale, la distruzione ovvero l'abbandono all'erario.

Come si avrà in modo di precisare in seguito, il secondo di tali elementi può essere individuato nel vincolo delle merci ad un regime doganale non implicante la sospensione dell'imposizione doganale medesima e dunque, in ultima analisi, nella destinazione al consumo delle merci introdotte nel territorio doganale. Accertamento doganale e procedura del daziato sospeso di PALACCHINO, *Accertamento doganale e procedura del daziato sospeso*, Il fisco n. 47 del 22 dicembre 2003, pag. 1-7377.

⁴⁵⁴ Tale accertamento, salva la sua maggiore o minore complessità non differisce in nulla dall'accertamento che il giudice o gli interessati devono compiere per stabilire se si sia verificata o meno la fattispecie prevista da una qualsiasi norma di legge. In tal senso, BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 200.

⁴⁵⁵ Per l'Italia, ad esempio, l'art. 11 del D.Lgs. 374/1990.

⁴⁵⁶ La direttiva n. 79/623/CEE del Consiglio del 25 giugno 1979, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative in materia di dogana è stata successivamente trasposta negli articoli 201-216 CDC, attualmente in vigore.

La nascita dell'obbligazione doganale può essere studiata sotto un duplice profilo: sia nel cosiddetto aspetto fisiologico, cioè al compiersi di una determinata obbligazione, sia nell'aspetto patologico, caratterizzato da irregolarità o frodi.

A parte le ipotesi cd. patologiche⁴⁵⁷, l'obbligazione doganale è collegata alla scelta da parte del dichiarante di uno dei seguenti regimi: immissione in libera pratica, ammissione temporanea con l'esonero parziale dei dazi ed esportazione⁴⁵⁸.

Nella prima parte della trattazione si è evidenziato che l'obbligazione doganale viene definita dalla normativa dell'Unione Europea come l'obbligo di una persona, di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione (obbligazione doganale all'importazione) o all'esportazione (obbligazione doganale all'esportazione) applicabili in virtù delle disposizioni dell'Unione Europea in vigore ad una determinata merce⁴⁵⁹.

In base all'art. 210 § 1°, lettera a)⁴⁶⁰, il debito doganale nasce normalmente tramite l'immissione in libera pratica di una merce. Questo caso è assimilabile, per ragioni economiche all'immissione di una merce nel regime dell'ammissione temporanea in esonero parziale dei diritti all'importazione. In tale ipotesi, nonostante le merci

⁴⁵⁷ Di cui agli artt. 202-205 e 210-211 CDC, per le quali si rinvia la trattazione alla relativa sezione.

⁴⁵⁸ Ai sensi dell'art. 201 del CDC, infatti, 1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito:

a) all'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione, oppure
b) al vincolo di tale merce al regime dell'ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione.

⁴⁵⁹ Art. 4 p. 9 del CDC.

⁴⁶⁰ Si veda articolo 49 del Codice doganale aggiornato, Regolamento (CE) n. 450/2008.

introdotte siano destinate a essere successivamente riesportate, la loro utilizzazione nel territorio doganale dell'Unione Europea si effettua nelle condizioni che corrispondono, di fatto, ad un'immissione in libera pratica parziale. In tal modo si giustifica la percezione di un ammontare di diritti all'importazione, calcolato in funzione della durata di tale utilizzazione⁴⁶¹. Nei paragrafi che seguono, dunque, si tratterà principalmente di adempimento nel caso di ipotesi fisiologiche di nascita dell'obbligazione (concernenti immissione in libera pratica e ammissione temporanea) in relazione alla distinzione tra obbligazione e obblighi preliminari.

Obbligazione doganale e obblighi preliminari: distinzione

Il collegamento tra le diverse obbligazioni funzionali all'adempimento, può essere assai vario. Nel caso dei dazi doganali il rapporto giuridico d'imposta non coincide con l'obbligazione doganale. Sono, infatti, presenti anche ulteriori obblighi e rapporti rispetto ai quali si realizza un collegamento qualora incidano tutti sulla determinazione dell'obbligazione di imposta. In presenza di un vincolo procedimentale, quindi, ogni situazione trova la propria causa nella precedente e determina la seguente, ponendo in essere un vero e proprio procedimento in cui l'atto finale è la determinazione dell'obbligazione d'imposta cui segue il

⁴⁶¹ PRAHL, *Le droit douanier*, Ced. Samsom, 1997, p. 318. La legislazione nazionale, invece, in linea di massima, disciplina le diverse forme degli atti impositivi, nonché gli aspetti sanzionatori. In Italia, tuttavia, la legge doganale, antecedente al Codice Doganale Comunitario contiene delle disposizioni in materia di individuazione del presupposto che potrebbero comportare dei problemi di coordinamento con la disciplina del diritto dell'Unione Europea. Sul punto si rinvia al terzo capitolo.

pagamento della stessa. Dalla presentazione della merce sorge l'obbligo di presentare la dichiarazione e di chiederne la registrazione, da tale richiesta l'obbligo dell'ufficio di accettare la dichiarazione e di verificare eventualmente la liquidazione, dalla liquidazione l'obbligo di pagare la somma risultante. La presenza e l'importanza delle *formalità doganali*, disciplinate dal diritto dell'Unione Europea e funzionali all'obbligazione doganale consentono di ribadire l'originalità.

Gli obblighi formali

Alla situazione meramente fattuale dell'attraversamento della linea doganale e della conseguente introduzione della merce nel territorio doganale, l'ordinamento ricollega il sorgere di precisi obblighi. Tali obblighi riguardano non solo l'importatore, ma anche lo spedizioniere doganale. Un unico nesso teleologico collega questi obblighi. Si concretizza il risultato ultimo di attribuire alla merce la posizione di merci comunitarie (o del mercato dell'Unione Europea) suscettibile, in quanto tale, di libera circolazione in base al trattato CE.

Nella prima parte si è precisato che relativamente alle modalità di applicazione dell'obbligazione doganale lo spedizioniere svolge un ruolo strumentale, le cui caratteristiche peculiari meritano attenzione. Pur non essendo soggetto passivo, infatti, sopporta una responsabilità tributaria. Se da un lato è abilitato alla presentazione della dichiarazione, al tempo stesso, il suo grado di autonomia può

variare a seconda che l'attività di rappresentanza nello svolgimento delle operazioni doganali sia diretta o indiretta.

Il diritto doganale dell'Unione Europea moltiplica i soggetti passivi, ma senza un rispetto diretto del presupposto. La normativa dell'Unione Europea non garantisce, infatti, una coincidenza tra il soggetto titolare degli obblighi quali quelli preliminari e dichiarativi in primo luogo, e del rapporto obbligatorio in secondo luogo e i soggetti responsabili dell'adempimento. Lo spedizioniere - e potenzialmente rappresentante - ad esempio è un soggetto estraneo al rapporto con il bene.

Lo spedizioniere doganale, in questo contesto, non potrebbe essere considerato responsabile per il mancato rispetto degli obblighi formali, in quanto estraneo al rapporto con il bene. Se così fosse, inoltre, sarebbe necessario interrogarsi sulla legittimità del tributo rispetto al principio costituzionale della capacità contributiva.

La presenza di una pluralità di soggetti passivi può essere perciò considerata come una scelta normativa che trascende la struttura del tributo per rapportarsi funzionalmente alla semplificazione dell'applicazione impositiva. La semplificazione si conferma così in un contesto di moltiplicazione di soggetti passivi ugualmente obbligati al debito d'imposta, dilatando dunque le possibilità del pagamento tributario.

L'incidenza di una disciplina ultronea rispetto a quella nazionale impone la necessità di un'esame comparato per esaminarne la compatibilità con la tradizione

giuridica dello Stato Membro. Certe scelte imposte dalla normativa dell'Unione Europea finiscono per comprimere profondamente le scelte nazionali. La coerenza tributaria risulta ridimensionata da questa dialettica e da quanto imposto da una scelta dell'Unione Europea esterna ad una logica di sistema.

Il primo obbligo preliminare che grava sull'operatore consiste nel condurre le merci introdotte senza alcun indugio all'ufficio doganale o in altro luogo designato o autorizzato dall'autorità doganale, salvo che si verifichino le eccezioni previste dall'art. 38, p. 5 e 6 CDC⁴⁶². Tale obbligo grava su colui che ha effettuato l'introduzione o che ha trasportato le merci, che potranno perciò divenire soggetti passivi dell'obbligazione doganale.

A differenza della dichiarazione⁴⁶³ e della presentazione in dogana⁴⁶⁴, che presuppongono una dichiarazione nelle forme prescritte nei confronti dell'amministrazione fiscale, l'introduzione di una merce nel territorio dell'Unione Europea costituisce un mero *facere*, un atto materiale⁴⁶⁵, al quale è collegato la

⁴⁶² Si tratta: in primo luogo delle merci che hanno temporaneamente lasciato il territorio doganale circolando tra due punti del medesimo per via marittima od aerea, a condizione che il trasporto sia stato effettuato in linea diretta mediante aereo o nave di linea regolare senza scalo al di fuori del territorio doganale, con l'eccezione delle merci caricate nei porti o negli aeroporti di paesi terzi o nei porti franchi. Rientrano poi in questa categoria le merci che si trovano a bordo di navi od aeromobili che attraversano il mare territoriale o lo spazio aereo degli Stati membri senza essere dirette in un porto o in un aeroporto di tali Stati.

⁴⁶³ Art. 4 p. 17 del CDC.

⁴⁶⁴ Art. 4 punto 19 CDC.

⁴⁶⁵ Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott presentate il 30 settembre 2004 relative a C.G.C.E., 3 marzo 2003, Causa C-195/03, *Merabi Papismedov e altri*, Racc. I-1667, p. 28.

vigilanza doganale⁴⁶⁶. Le merci importate sono assoggettate a vigilanza già prima della loro presentazione in dogana⁴⁶⁷. Nell'esercizio di tale funzione le autorità doganali sono autorizzate ad adottare ogni provvedimento idoneo a garantire l'osservanza della normativa. La vigilanza, si distingue poi dalla custodia temporanea di cui all'art. 50 del CDC che ha inizio solo in seguito ad un'efficace presentazione delle merci ai sensi dell'art. 40 in combinato disposto con l'art. 4 punto 19 del CDC.

Dall'interpretazione sistematica del CDC emerge che non sono presupposti per l'inizio della vigilanza doganale: la presentazione in dogana, la dichiarazione sommaria, o per un regime doganale⁴⁶⁸, che ai sensi dell'art. 48 del CDC presuppongono la presentazione della merce. Non è presente alcun nesso causale⁴⁶⁹ tra la regolare introduzione della merce nel territorio doganale della Unione Europea e l'inizio della vigilanza doganale. Una merce si considera introdotta regolarmente nel territorio doganale esclusivamente, quando, ragionando *a contrario* ai sensi dell'art. 201 n. 1 secondo comma del CDC, siano stati adempiuti gli obblighi derivanti dagli artt. 38-41 del CDC, soprattutto a quello della presentazione (art. 40 del CDC).

⁴⁶⁶ Relativamente al collegamento tra vigilanza doganale e mera introduzione della merce nel territorio doganale, si vedano le Conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott relative a C.G.C.E. 3 marzo 2003, Causa C-195/03, *Merabi Papismedov e altri*, Racc. I-1667, p. 28, cit., p. 34.

⁴⁶⁷ Ciò avviene tramite, ad esempio, il controllo delle strade doganali.

⁴⁶⁸ Conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott Causa C-195/03, cit., p. 31.

⁴⁶⁹ Conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott Causa C-195/03, cit., p. 32.

La vigilanza doganale non presuppone che la merce sia importata consapevolmente o qualificata correttamente. I poteri di controllo sussistono a prescindere dalla consapevole immissione nel circuito economico dell'Unione Europea e indipendentemente dalla mala o buona fede del trasportatore, in quanto l'autorità doganale viene a conoscenza della presenza della merce principalmente in seguito alla presentazione⁴⁷⁰.

*L'obbligo di sottoporre la merce alla vigilanza doganale*⁴⁷¹

La vigilanza doganale persiste oltre il momento dell'accettazione della dichiarazione e si esaurisce⁴⁷² solo nel momento in cui la merce allo stato estero cambia posizione per diventare comunitaria (liberamente commerciabili nel mercato dell'Unione Europea)⁴⁷³.

⁴⁷⁰ Art. 4, punto 19 e art. 40 CDC.

⁴⁷¹ In generale si veda C.G.C.E. 1° febbraio 2001, causa C-66/99, *D. Wandel*, Racc. pag. I-873; C.G.C.E., 11 luglio 2002, causa C-371/99, *Liberexim*, Racc. pag. I-6227; C.G.C.E., 12 febbraio 2004, causa C-337/01, *Hamann International*, Racc. pag. I-0000, nonché C.G.C.E., 29 aprile 2004, causa C-222/01, *British American Tobacco*, Racc. pag. I-0000. In particolare, sul contrabbando di sigarette C.G.C.E., 4 marzo 2004, cause riunite C-238/02 e C-246/02, *Viluckas e a.*, Racc. pag. I-0000.

⁴⁷² Art. 37 n. 2 CDC.

⁴⁷³ Qualora si verifichi la sottrazione del controllo doganale tra accettazione e svincolo sorge l'obbligazione doganale all'importazione. Si veda l'art. 203 n. 2 CDC. In tal caso l'obbligazione sorge all'atto della sottrazione della merce al controllo doganale. La nozione di sottrazione non è definita espressamente dalla normativa dell'Unione Europea (articolo 865 del DAC) che prevede solo ipotesi esemplificative. Tramite la sottrazione, un'azione o un'omissione hanno il risultato di impedire anche solo momentaneamente all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sottoposta a sorveglianza ed effettuare i controlli previsti dalla normativa dell'Unione

Il controllo della merce e la verifica dei contenuti della dichiarazione possono essere ricondotti all'istituto della condizione sospensiva⁴⁷⁴. All'ipotesi della sottrazione alla vigilanza doganale è infatti riconducibile il caso di una dichiarazione accettata se all'arrivo del verificatore la merce sottoposta al controllo non è più in possesso della ditta⁴⁷⁵. La condizione, se non si realizza, comporta la

Europea. In tal senso, la giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia: C.G.C.E. 1° febbraio 2001, causa C-66/99, *D. Wandel*, Racc. pag. I-873, punto 47; C.G.C.E., 11 luglio 2002, causa C-371/99, *Liberexim*, Racc. pag. I-6227, punto 55; C.G.C.E., 12 febbraio 2004, causa C-337/01, *Hamann International*, Racc. pag. I-0000, punto 31; C.G.C.E., 29 aprile 2004, causa C-222/01, *British American Tobacco*, Racc. pag. I-0000, punto 47, nonché Conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott relative a C.G.C.E. 3 marzo 2003, Causa C-195/03, *Merabi Papismedov e altri*, Racc. I-1667, p. 28, cit., p. 38. Il fatto che una merce sia stata dichiarata in modo inesatto non costituisce sottrazione in quanto l'errata dichiarazione non compromette l'effettiva possibilità delle autorità doganali di accedere alla merce. Non è richiesto alcun elemento intenzionale, ma è sufficiente che siano soddisfatte le condizioni di natura oggettiva come l'assenza fisica della merce nel luogo di custodia autorizzata nel momento in cui l'autorità doganale intende procedere all'esame. Quest'interpretazione è corroborata dalla lettera dell'art. 203 n. 3 del CDC da cui risulta che l'esistenza di un elemento intenzionale ha rilevanza solo perché consente di determinare i debitori dell'obbligazione sorta dalla sottrazione di una merce. Mentre colui che ha sottratto la merce alla sorveglianza doganale è incondizionatamente debitore di tale obbligazione, coloro che hanno partecipato alla sottrazione e che hanno acquisito o detenuto la merce diventano debitori solo nel caso in cui sapevano, o avrebbero dovuto ragionevolmente conoscere che era stata posta in essere una sottrazione al controllo doganale. C.G.C.E., 11 luglio 2002, Causa C-371/99, *Liberexim BV e Staatssecretaris van Financiën*, Racc. 2002, I- 6227, p. 61.

⁴⁷⁴ Conclusioni dell'Avvocato Generale M. Georges Cosmas, presentate il 28 settembre 2000, relative a C.G.C.E., 1 Febbraio 2001, Causa C-66/99, *D. Wandel GmbH contro Hauptzollamt Bremen*, Racc. 2001 p. I-873, p. 49.

⁴⁷⁵ C.G.C.E., 1 Febbraio 2001, Causa C-66/99, *D. Wandel GmbH contro Hauptzollamt Bremen*, Racc. 2001 p. I-873, p. 49.

conseguenza giuridica che l'obbligazione doganale non è mai sorta nel modo "fisiologico", ma sulla base dell'art. 203 CDC⁴⁷⁶.

Qualora una merce, proveniente da un paese terzo sia sottratta alla vigilanza doganale in un primo Stato membro, e in seguito, sia trasportata in un altro Paese dell'UE, l'obbligazione non nasce una seconda volta in tale stato⁴⁷⁷. In generale, quando un'irregolarità qualificata come sottrazione delle merci alla vigilanza doganale si realizza ed è constatata sul territorio di uno stato membro le autorità competenti dovranno procedere alla riscossione dei dazi⁴⁷⁸. Se l'irregolarità consiste nell'inadempienza di uno degli obblighi risultanti da un regime doganale o nell'inosservanza di una delle condizioni fissate le autorità possono verificare se tale irregolarità sia rimasta o meno priva di effetti. Più in particolare, nel caso del transito esterno le merci devono essere sempre sottoposte ad una sorveglianza doganale. Una violazione del regime di transito non comporta necessariamente lo svincolo⁴⁷⁹. Un'irregolarità che tuttavia debba essere qualificata come sottrazione

⁴⁷⁶ Conclusions dell'Avvocato Generale M. Georges Cosmas, presentate il 28 settembre 2000, relative a C.G.C.E., 1 Febbraio 2001, Causa C-66/99, *D. Wandel GmbH contro Hauptzollamt Bremen*, Racc. 2001 p. I-873, p.51.

⁴⁷⁷ C.G.C.E., 20 settembre 1998, *Hauptzollamt Hamburg-St. Annen c. Wilhelm Kiwall KG*, causa C-252/87, Raccolta 1998 - 4753.

⁴⁷⁸ C.G.C.E., 11 luglio 2002, causa C-371/99, *Liberexim BV e Staatssecretaris van Financiën*, Racc. 2002, I- 6227, p. 49.

⁴⁷⁹ La temporanea rimozione del documento di transito T 1 dalla merce alla quale esso si riferisce impedisce l'esibizione di detto documento ad ogni eventuale richiesta del servizio doganale. Tale rimozione costituisce una sottrazione di tale merce al controllo doganale, riguardante l'obbligazione doganale, quand'anche le autorità doganali non abbiano reclamato la produzione effettiva di tale documento o accertato che esso non avrebbe potuto essere loro presentato senza

alla sorveglianza comporta sempre il sorgere dell'obbligazione doganale e quindi lo svincolo⁴⁸⁰.

I possibili effetti di un inadempimento sulla vigilanza doganale possono rilevare in via indiretta, nell'ambito della *sanatoria* nei casi tassativi di cui all'art. 859 del DAC, che esclude espressamente il tentativo di sottrazione delle merci alla vigilanza doganale⁴⁸¹. Ciò significa, tuttavia, ragionando a contrario, che anche quegli inadempimenti che non hanno effetti, nemmeno a livello di tentativo, sulla vigilanza doganale, rientrano nella fattispecie dell'art. 204, n. 1, del codice doganale (pur potendo essere eventualmente sanati). Ne deriva che in caso di dichiarazione di merci dal contenuto inesatto l'obbligazione doganale all'importazione nasce ai sensi dell'art. 204 del codice doganale a prescindere dal fatto che a seguito di tale inosservanza la vigilanza doganale abbia o meno subito un pregiudizio⁴⁸².

Non condividendo tali argomentazioni con la sentenza *Papismedov*, la Corte di Giustizia, invece ha affermato una sostanziale identificazione tra presentazione

un considerevole ritardo. C.G.C.E., 29 aprile 2004, causa C-222/01, *British American Tobacco*, Racc. pag. I-0000.

⁴⁸⁰ Il momento e il luogo in cui si verifica lo svincolo dal regime di transito esterno sono necessariamente il momento e il luogo in cui è stata commessa la prima irregolarità che possa essere qualificata come sottrazione alla sorveglianza doganale. C.G.C.E., 11 luglio 2002, Causa C-371/99, *Liberexim BV e Staatssecretaris van Financiën*, Racc. 2002, I- 6227, p. 61, p. 53.

⁴⁸¹ In tal senso C.G.C.E., sentenza 11 novembre 1999, causa C-48/98, *Söhl & Söhlke*, Racc. pag. I-7877, punto 43.

⁴⁸² In questo senso le Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott del 30 settembre 2004 relative a C.G.C.E. 3 marzo 2003, Causa C-195/03, *Merabi Papismedov e altri*, Racc. I-1667, p. 78.

della dichiarazione e dichiarazione sommaria giungendo alla conclusione che alla dichiarazione di merci dal contenuto inesatto sia applicabile l'art. 202 CDC.

L'obbligo della presentazione delle merci in dogana

Ai sensi dell'art. 4 punto 19 del CDC (art. 4 punto 27 del Nuovo Codice Doganale Comunitario), la presentazione in dogana consiste nella comunicazione all'autorità doganale, *nelle forme prescritte*, dell'avvenuto arrivo delle merci nell'ufficio o in qualsiasi altro luogo designato o autorizzato dall'autorità doganale. Attraverso tale presentazione, l'autorità doganale, riceve per la prima volta notizia della presenza di merce importata nel territorio dell'Unione Europea. In questa fase non è ancora necessario che il soggetto obbligato informi l'autorità anche del tipo e della quantità di merci importate. La presentazione in dogana non è una comunicazione relativa a quali merci si trovino nell'ufficio doganale⁴⁸³. Alla luce dell'interpretazione sistematica del CDC emerge che con la presentazione si deve semplicemente comunicare l'arrivo delle merci. Il legislatore dell'Unione Europea, ha infatti, ritenuto opportuno disciplinare separatamente, collocandole in capitoli differenti⁴⁸⁴, da un lato la presentazione in dogana e, dall'altro, la dichiarazione

⁴⁸³ Per queste considerazioni si vedano le Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott del 30 settembre 2004 relative a C.G.C.E. 3 marzo 2003, Causa C-195/03, *Merabi Papismedov e altri*, Racc. I-1667, punti 44 e seguenti.

⁴⁸⁴ Il capitolo 1 del titolo III del CDC, in materia di introduzione delle merci nel territorio doganale è in materia di dichiarazione sommaria e, dall'altra parte, il capitolo 2 del titolo III del CDC (art. 40 e ss) in materia di presentazione delle merci.

sommatoria, regolando in modo diverso, nelle due ipotesi, la nascita dell'obbligazione doganale nel caso di condotta irregolare⁴⁸⁵.

Quanto alla modalità della presentazione in dogana, né il regolamento di applicazione, né altre disposizioni dell'Unione Europea prevedono alcuna forma particolare. In mancanza di una diversa disciplina nazionale, quindi la presentazione in dogana può essere effettuata in qualsiasi forma, anche per comportamento concludente.

La presentazione consente all'amministrazione di vagliare il processo di importazione e proseguire i controlli con specifiche ispezioni dopo l'arrivo della merce nell'ufficio doganale. Ai fini della vigilanza e del controllo sul processo di importazione, infatti, è necessario che la dogana sia informata dell'arrivo della merce o che questa si trova in un determinato luogo. Una falsa designazione della merce all'atto della presentazione in dogana non influisce sulla circostanza che la merce importata si trovi nel luogo indicato e sia accessibile alle autorità di confine.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha affrontato il problema se l'articolo 202 CDC⁴⁸⁶ - introduzione irregolare - fosse applicabile a merci presentate in

⁴⁸⁵ Si veda per questa parte la sezione IV del presente capitolo.

⁴⁸⁶ Sia l'articolo 202 che 203 sono stati trasposti all'articolo n. 46 del codice doganale aggiornato Regolamento (CE) 450/2008.

L'art. 202 disponeva che l'obbligazione doganale può sorgere in seguito all'irregolare introduzione nel territorio doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione. Per introduzione irregolare si intende quella effettuata in violazione degli artt. 38-41 e 177, secondo trattino, del codice doganale. In particolare sono disciplinate le seguenti ipotesi:

a) la violazione della norma che prevede, in seguito all'attraversamento della frontiera, che la merce sia condotta senza indugio all'ufficio doganale designato dall'autorità o in altro luogo

dogana con dichiarazione sommaria e aventi una denominazione inesatta. L'amministrazione nazionale riteneva che in tale circostanza fosse applicabile l'art. 203 CDC. Le merci, infatti, vengono sottratte al controllo doganale, in quanto introdotte irregolarmente nel territorio dell'Unione Europea. L'art. 202 CDC⁴⁸⁷ – si argomentava – rinvia esplicitamente agli articoli da 38 a 41 e 177 primo comma del CDC⁴⁸⁸, in materia di introduzione delle merci. L'obbligo di depositare una dichiarazione sommaria presso le autorità doganali è invece previsto da un'altra disposizione – l'art. 43 CDC⁴⁸⁹, al quale la norma non faceva riferimento⁴⁹⁰. Si

designato o autorizzato da detta autorità, ovvero in una zona franca, se l'introduzione delle merci in tale zona deve essere effettuata direttamente per via marittima od aerea, oppure su strada. Il Codice Doganale Comunitario, quindi, non richiede alcuna dichiarazione, ma solo il compimento di un atto materiale: una dichiarazione inesatta, pertanto, non può rientrare nella fattispecie di tale disposizione normativa.

b) la violazione dell'obbligo di comunicazione all'autorità doganale, nel caso in cui l'obbligo di trasporto non possa essere adempiuto per caso fortuito o per forza maggiore.

c) la violazione della prescrizione di presentare in dogana le merci che entrano nel territorio doganale da parte della persona che le introduce in tale territorio o, se del caso che assume la responsabilità del trasporto delle merci ad introduzione avvenuta.

d) nel caso in cui una merce provenga da una zona franca o da un deposito franco situato nel territorio doganale e sia introdotta nelle altre parti del territorio doganale in violazione delle disposizioni che regolano la sua conduzione in dogana.

⁴⁸⁷ Art. 46 del Nuovo Codice Doganale Comunitario Reg. 450/2008.

⁴⁸⁸ Articoli 92 e ss. del Nuovo Codice Doganale Comunitario Reg. 450/2008.

⁴⁸⁹ Ora la dichiarazione sommaria di ingresso è disciplinata dall'art. 87 del Nuovo Codice Doganale Comunitario Reg. 485/2008. Si veda la nota seguente.

⁴⁹⁰ In seguito alle modifiche del Reg. CEE n. 648/2005 apportate al CDC, l'art. 43 è stato abrogato. Sono stati introdotti gli artt. 36-bis e 182-bis del CDC che hanno generalizzato l'obbligo di trasmettere in via telematica una dichiarazione sommaria per tutte le merci destinate ad entrare nell'unione, prima che vi facciano ingresso. Prima di tale recente modifica la dichiarazione sommaria doveva essere presentata solo dopo l'entrata delle merci nel territorio doganale della UE e la presentazione delle stesse alla Dogana.

doveva quindi concludere che l'introduzione irregolare fosse equivalente all'importazione clandestina per vie o passaggi di frontiera non riconosciuti, di cui all'art. 203 CDC⁴⁹¹. Quest'ultima norma avrebbe inoltre semplificato i compiti di accertamento dell'amministrazione in quanto consentiva di identificare il debitore doganale sulla base di requisiti essenzialmente oggettivi.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha condiviso l'assunto che qualora le merci fossero importate senza la presentazione in dogana, l'art. 40 CDC sarebbe violato⁴⁹². Nella dichiarazione sommaria⁴⁹³, come pure nella successiva dichiarazione doganale, sarebbe obbligatoria la precisa designazione delle merci importate, mentre nella fase della presentazione in dogana sarebbe sufficiente pretendere una generica comunicazione all'autorità doganale che le merci importate si trovano in un determinato luogo.

⁴⁹¹ Anche l'art. 203 è confluito nell'articolo 46 del Nuovo Codice Doganale Comunitario Reg. 450/2008.

⁴⁹² Per contro si riteneva discutibile che anche una mera inesattezza contenutistica nella designazione della merce, presentata in dogana, potesse essere considerata una violazione dell'obbligo di presentazione di cui all'art. 40 CDC. A livello normativo, tuttavia, le due dichiarazioni dovrebbero essere tenute distinte, con la necessaria conseguenza che anche i rispettivi contenuti devono presentare requisiti differenti.

⁴⁹³ Che nella dichiarazione sommaria le merci debbano essere designate con precisione, in passato risultava espressamente dall'art. 3, n. 2, della direttiva del Consiglio 30 luglio 1968, 68/312/CEE, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative riguardanti 1. la presentazione in dogana delle merci che arrivano nel territorio doganale, 2. la custodia temporanea di tali merci (GU L 194, pag. 13, non più in vigore dal 3 gennaio 1989). Nel diritto vigente ciò si desume, invece, dall'art. 44, n. 1, del codice doganale in considerazione dei formulari impiegati, che richiedono espressamente la designazione del tipo di merce.

Mentre l'Avvocato Generale aveva evidenziato la distinzione tra i momenti della presentazione della merce e della dichiarazione sommaria⁴⁹⁴, la Corte ha rilevato che le due operazioni sono effettuate come regola generale contemporaneamente⁴⁹⁵.

La Corte di Giustizia ha quindi ritenuto che nel caso esaminato si realizzasse la fattispecie di cui all'art. 202 CDC, non valorizzando la distinzione tra designazione dal contenuto inesatto e mancata presentazione⁴⁹⁶. Al contrario, si è affermato che la presentazione delle merci in dogana prevista dall'art. 40 CDC comporta un corrispondente obbligo di espletare entro breve termine le formalità necessarie per assegnare alle merci una destinazione doganale ossia, se collocate in un regime doganale, di effettuare la dichiarazione.

⁴⁹⁴ Si dovrebbe, pertanto, ritenere – argomentava l'Avvocato Generale - che l'obbligo di presentare la merce in dogana ai sensi dell'art. 40 del CDC, non implica l'obbligo di una designazione contenutisticamente esatta di tale merce. Nel caso, quindi, di merce presentata in dogana, benché con una designazione dal contenuto inesatto, non sussisterebbe una violazione dell'art. 40 del codice doganale e non sorgerebbe quindi alcuna obbligazione doganale all'importazione ai sensi dell'art. 202, n. 1, lett. a) CDC. Secondo l'Avvocato Generale sarebbe invece applicabile l'articolo 204 CDC in materia di inadempienza agli obblighi concernenti la custodia temporanea o l'utilizzazione del regime doganale. Si rinvia, a tal fine, agli ultimi paragrafi di questa sezione.

⁴⁹⁵ Dall'asserita sostanziale coincidenza tra presentazione e dichiarazione sommaria deriverebbe poi che se nelle dichiarazioni presentate non si menziona la presenza di una parte rilevante della merce presentata in dogana si deve ritenere che tale merce abbia costituito oggetto di un'irregolare introduzione ai sensi dell'art. 202 CDC. Questa opinione si fondava principalmente sulla lettera dell'abrogato art. 43 secondo comma del CDC in base al quale il termine che le autorità doganali possono concedere per il deposito scade al più tardi il primo giorno feriale successivo a quello della presentazione delle merci in dogana.

⁴⁹⁶ Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott del 30 settembre 2004 relative a C.G.C.E. 3 marzo 2003, Causa C-195/03, *Merabi Papismedov e altri*, Racc. I-166748 ss.

L'obbligo della presentazione una dichiarazione sommaria

Le merci che entrano nel territorio doganale della Unione Europea sono accompagnate da una dichiarazione sommaria presentata all'ufficio di entrata, salvo se introdotte con mezzi di trasporto che si limitano ad attraversare le acque territoriali o lo spazio aereo del territorio doganale senza fare scalo all'interno di tale territorio.

La normativa dell'Unione Europea non prevede espressamente che la dichiarazione funzionale alla presentazione delle merci in dogana⁴⁹⁷ e la dichiarazione sommaria⁴⁹⁸ si collochino in un medesimo contesto sostanziale e cronologico; nella prassi di solito sono rilasciate congiuntamente o nella forma di un'unica dichiarazione⁴⁹⁹. In base alle modifiche introdotte dai nuovi artt. 36 bis e 182 bis del CDC la differenza tra i due istituti è anche temporale in quanto la dichiarazione sommaria deve essere presentata prima – e non più dopo - che le merci facciano ingresso nell'Unione. A livello normativo le due dichiarazioni devono essere tenute distinte, con la logica e necessaria conseguenza che anche i rispettivi contenuti presentano requisiti differenti. Nella dichiarazione

⁴⁹⁷ Art. 40-42 CDC.

⁴⁹⁸ Art. 36 bis e 182 bis CDC.

⁴⁹⁹ In tal senso, si vedano le Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott del 30 settembre 2004 relative a C.G.C.E. 3 marzo 2003, Causa C-195/03, *Merabi Papismedov e altri*, Racc. I-1667, punto 49.

sommaria⁵⁰⁰, come anche nella successiva dichiarazione doganale, è obbligatoria la precisa designazione delle merci importate. Nella fase della presentazione in dogana, invece è sufficiente una generica comunicazione all'autorità doganale che le merci importate si trovano in un determinato luogo.

Con la presentazione della dichiarazione sommaria, le merci vengono assunte contabilmente in carico dalla dogana⁵⁰¹. Il competente ufficio apre un'apposita partita contabile che poi viene scaricata con l'annotazione del documento corrispondente alla destinazione doganale con la quale sono state svincolate le merci.

Dalla presentazione della dichiarazione sommaria sorge: a) in capo alla dogana il potere di accertamento dell'esito delle merci; b) in capo al detentore delle merci, l'obbligo di presentare la dichiarazione di destinazione, ossia di stabilire l'atto economico di cui le merci possono essere oggetto. In mancanza, rimane fermo l'effetto di esclusione dell'illecita introduzione della merce nel territorio doganale,

⁵⁰⁰ Nella dichiarazione sommaria le merci devono essere designate con precisione, come risulta dall'art. 36 ter del CDC. Si ricorre alla procedura del comitato per stabilire una serie di dati e un formato comuni per la dichiarazione sommaria, contenenti le indicazioni necessarie per l'analisi del rischio e la corretta applicazione dei controlli doganali, essenzialmente per motivi di sicurezza, utilizzando, laddove opportuno, standard internazionali e prassi commerciali. La dichiarazione sommaria è presentata utilizzando un procedimento informatico. Possono essere usate informazioni commerciali e portuali o relative al trasporto, purché contengano le indicazioni necessarie. L'autorità doganale può accettare dichiarazioni sommarie in forma cartacea in circostanze eccezionali, a condizione che siano soggette al medesimo livello di gestione del rischio applicato alle dichiarazioni sommarie presentate utilizzando un procedimento informatico.

⁵⁰¹ Ovvero viene cd. generato il precedente allibramento. Gli uffici doganali, quindi, aprono una partita contabile che verrà successivamente scaricata con il documento corrispondente alla destinazione doganale.

ma si costituisce in capo all'ufficio fiscale di qualificare le merci abbandonate. La ratio della dichiarazione sommaria può essere dunque rintracciata, nella necessità che la dogana sia tempestivamente informata dell'avvenuta introduzione delle merci nel territorio doganale. La dichiarazione sommaria è funzionale all'identificazione della merce e alla riscossione dei dazi nell'ipotesi in cui la merce, dopo la sua presentazione in dogana, venga sottratta alla vigilanza.

La dottrina che si è occupata della natura giuridica di tale atto⁵⁰², lo ha ricondotto ad un atto formale che avrebbe come effetto solo quello di escludere l'illecita introduzione della merce nel territorio doganale, ascrivibile alla categoria delle dichiarazioni di scienza.

La dichiarazione doganale

La dichiarazione, al pari degli altri elementi del rapporto doganale, è disciplinata direttamente dalla normativa dell'Unione Europea di fonte regolamentare. Il diritto dell'Unione Europea non si limita a proporre un modello, ma al contrario dispone nuovamente una normativa di diretta applicabilità negli ordinamenti degli stati membri.

Un ruolo fondamentale nell'analisi teorica delle disposizioni in materia di dichiarazione doganale è svolto, ancora una volta dalle disposizioni e dai principi

⁵⁰² FIORENZA, *Dogana e tributi doganali*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, sez. comm. V, Torino, 1990, 116 ss.

dell'Unione Europea e trova fondamento e conforto nell'analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Al tempo stesso si pone tuttavia l'esigenza di verificare se la disciplina dell'Unione Europea, al momento dell'attuazione nazionale da parte delle singole amministrazioni doganali degli stati membri, sia sufficiente ai fini di un'applicazione diretta o se siano presenti, in ambito nazionale, orientamenti dottrinari, applicativi o addirittura normative, che presentino profili divergenti rispetto all'interpretazione del diritto dell'Unione Europea.

Si svilupperà quindi un'analisi comparata per le amministrazioni doganali italiana e belga, con particolare riguardo alla natura giuridica e all'emendabilità della dichiarazione doganale. Si tratta dell'ambito in cui sono più forti gli attriti tra la normativa dell'Unione Europea rispetto al principio della capacità contributiva degli ordinamenti nazionali.

Il Codice Doganale Comunitario definisce la dichiarazione in dogana come l'atto con il quale una persona manifesta, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare una merce ad un determinato regime⁵⁰³.

L'obbligo di dichiarazione è collegato all'attraversamento della linea doganale o all'introduzione della merce negli spazi doganali⁵⁰⁴.

⁵⁰³ Art. 4, p. 17 CDC.

⁵⁰⁴ Art. 37 e ss. del CDC. A tale proposito, si veda FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982, 121.

La legittimazione alla presentazione della dichiarazione è riconducibile non alla titolarità di una posizione giuridica sulla merce, ma all'esistenza di una situazione meramente fattuale, essendo sufficiente la mera detenzione della merce e dei documenti richiesti per l'applicazione delle disposizioni doganali⁵⁰⁵.

La dichiarazione doganale sul piano formale, è caratterizzata da un numero inferiore di vincoli rispetto alle altre dichiarazioni tributarie. Può essere, infatti, presentata anche verbalmente⁵⁰⁶, in forma semplificata, o addirittura sostituita da un documento commerciale o amministrativo o dall'iscrizione nelle scritture contabili purché contenga, per lo meno, le indicazioni necessarie all'identificazione delle merci⁵⁰⁷.

⁵⁰⁵ In tal senso dispone l'art. 64 del CDC.

⁵⁰⁶ Ai sensi dell'art. 61 del CDC, ora 107 del Nuovo Codice Doganale Comunitario, (Modalità di redazione della dichiarazione in dogana), la dichiarazione in dogana deve essere fatta: c) mediante una dichiarazione verbale o altro atto con cui il detentore delle merci manifesta l'intenzione di vincolarle ad un regime doganale, se tale possibilità è prevista dalle disposizioni adottate secondo la procedura del comitato.

⁵⁰⁷ Ai sensi dell'art. art. 76 del CDC, per semplificare, per quanto possibile, nel rispetto della regolarità delle operazioni, l'espletamento delle formalità e delle procedure, l'autorità doganale consente, alle condizioni da stabilirsi con la procedura del comitato:

- a) che nella dichiarazione di cui all'articolo 62 non figurino talune indicazioni di cui al paragrafo 1 del predetto articolo o che alla dichiarazione non siano allegati alcuni dei documenti di cui al paragrafo 2 del medesimo articolo;
- b) che in luogo e vece della dichiarazione di cui all'articolo 62 venga presentato un documento commerciale o amministrativo accompagnato da una domanda di vincolo delle merci al regime considerato;
- c) che la dichiarazione delle merci al regime considerato avvenga con l'iscrizione delle merci nelle scritture contabili; in tal caso, l'autorità doganale può dispensare il dichiarante dal presentare le merci in dogana.

L'emendabilità della dichiarazione doganale

Il codice doganale prevede due distinte modalità di modifica delle dichiarazioni in dogana, a seconda che essa intervenga prima o dopo lo svincolo delle merci.

Prima dello svincolo delle merci, e conformemente all'art. 65 del codice doganale, «[i]l dichiarante è autorizzato, su sua richiesta, a rettificare una o più indicazioni della dichiarazione dopo l'accettazione di quest'ultima da parte dell'autorità doganale». Si veda ora l'articolo 113 del Nuovo Codice Doganale Comunitario Regolamento (CE) n. 450/2008.

Dopo lo svincolo, l'art. 78 n. 1 del codice doganale prevede che «l'autorità doganale può procedere alla revisione della dichiarazione, d'ufficio o su richiesta del dichiarante»⁵⁰⁸. Si veda l'articolo 27 del Nuovo Codice Doganale Comunitario Regolamento (CE) n. 450/2008. Si rinvia peraltro la trattazione della revisione della dichiarazione al paragrafo relativo all'accertamento nella seconda parte.

Questa norma è ora stata sostituita dagli articoli 108, 109, 110 del Nuovo Codice Doganale Comunitario, Regolamento (CE) n. 450/2008 in materia di contenuto, dichiarazioni semplificate e dichiarazione complementare.

⁵⁰⁸ Il paragrafo 3 del detto articolo indica le conseguenze della revisione: «[q]uando dalla revisione della dichiarazione o dai controlli a posteriori risulti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato sono state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, nel rispetto delle norme in vigore e tenendo conto dei nuovi elementi di cui essa dispone, adotta i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione».

a. L'emendabilità della dichiarazione e il principio d'irretrattabilità della dichiarazione doganale

Dal punto di vista sistematico, la revisione di una dichiarazione dopo lo svincolo delle merci costituisce un'eccezione al principio fondamentale nel diritto doganale dell'irrevocabilità della dichiarazione⁵⁰⁹. A tale principio è corollario l'obbligo di dichiarazione conforme al modello ufficiale a tal fine previsto, ai sensi dell'art. 62 del codice doganale⁵¹⁰. Si veda l'articolo 108 del Nuovo Codice Doganale Comunitario Regolamento (CE) n. 450/2008. Se il dichiarante avesse la facoltà di modificare la propria dichiarazione in qualsiasi momento, le autorità doganali non potrebbero fare affidamento sulle informazioni fornite con la prima dichiarazione. Al fine di garantire la celerità delle operazioni doganali e l'efficacia dei controlli effettuati dalle autorità⁵¹¹, e quindi la tutela degli interessi finanziari della Unione Europea, è indispensabile che la dichiarazione, una volta registrata, divenga

⁵⁰⁹ In tal senso, BERR e TREMEAU, *Le droit douanier communautaire et national*, Economica, Aix-en-Provence, 2004, pag. 179.

⁵¹⁰ In materia di classificazione doganale, la Corte ha interpretato tale principio con notevole rigore, precisando che «[s]e una merce non può essere classificata con sufficiente precisione in una determinata sottovoce della tariffa doganale comune sulla base della sua sola designazione o del suo aspetto, è compito del dichiarante fornire qualsiasi altra informazione, in particolare relativa alle caratteristiche o all'uso della merce, che possa consentirne la corretta classificazione», C.G.C.E., 23 maggio 1989, causa C-378/87, *Top Hit Holzvertrieb*, Racc. pag. 1359, punto 26.

⁵¹¹ I controlli vengono effettuati conformemente all'art. 68 del codice doganale, il quale stabilisce che: «Per controllare le dichiarazioni da essa accettate, l'autorità doganale può procedere: a) ad una verifica documentale riguardante, nella fattispecie, la dichiarazione e i documenti ad essa allegati. L'autorità doganale può chiedere al dichiarante di presentarle altri documenti per controllare l'esattezza delle indicazioni figuranti nella dichiarazione, b) alla visita delle merci e, ove occorra, ad un prelievo di campioni per analisi o per un controllo approfondito».

irrevocabile. Pertanto, la dichiarazione in dogana implica la responsabilità del dichiarante⁵¹².

Il principio dell'irrevocabilità delle dichiarazioni subisce tuttavia alcune eccezioni. L'art. 65 del Codice Doganale Comunitario consente la rettifica di una dichiarazione in dogana in seguito alla semplice richiesta del dichiarante. Si veda ora l'articolo 113 del Nuovo Codice Doganale Comunitario Regolamento (CE) n. 450/2008. Al fine di evitare i rischi di frode, tale rettifica non può essere autorizzata dopo che l'autorità doganale ha informato il dichiarante di voler procedere alla visita delle merci⁵¹³, oppure se ha constatato l'inesattezza delle indicazioni fornite dal dichiarante⁵¹⁴. La possibilità per i dichiaranti di chiedere una rettifica viene meno con lo svincolo delle merci. Dopo tale fase, per garantire l'efficacia dei controlli effettuati dalle autorità doganali, s'impone nuovamente l'irrevocabilità della dichiarazione.

La dichiarazione doganale, dunque, deve essere emendata necessariamente nel quadro dell'art. 78 del codice doganale. Tale disposizione, che riguarda principalmente il controllo a posteriori, prevede la revisione delle dichiarazioni in dogana dopo lo svincolo delle merci, su iniziativa del dichiarante o delle autorità

⁵¹² Nella normativa in materia di controllo delle concentrazioni, il deposito della dichiarazione pertinente presso le autorità di controllo impegna il dichiarante in maniera analoga e, in linea di principio, tale dichiarazione non può essere modificata in un secondo tempo [v. art. 5 del regolamento (CE) della Commissione 7 aprile 2004, n. 802, di esecuzione del regolamento (CE) n. 139/2004 del Consiglio, relativo al controllo delle concentrazioni tra imprese (GU L 133, pag. 1)].

⁵¹³ Art. 65, secondo comma, del codice doganale.

⁵¹⁴ Art. 65, secondo comma, del codice doganale.

doganali⁵¹⁵. Dal momento in cui le merci hanno lasciato l'ufficio di sdoganamento si riduce l'efficacia del controllo, mentre aumentano i rischi di frode. In base a tale disposizione, non è più possibile rivedere una dichiarazione in dogana se non nel quadro di tale norma.

L'emendabilità della dichiarazione doganale è forse l'ambito in cui sono più forti gli attriti tra la normativa dell'Unione Europea e il principio della capacità contributiva degli ordinamenti tributari nazionali.

b. Aspetti giuridici nazionali: ordinamento giuridico belga

Pur non esistendo espressamente una norma che sancisce il principio di capacità contributiva parte della dottrina belga deriva diverse implicazioni che hanno diversi aspetti di specularità con tale principio presente nell'ordinamento italiano.

L'articolo 172, comma 1 della Costituzione belga, in materia di eguaglianza prevede che tutti i cittadini che si trovino nelle stesse condizioni siano assoggettati all'imposta nella medesima misura. Il principio dell'eguaglianza giuridica davanti all'imposta significa che coloro che si trovano in una situazione di fatto identica

⁵¹⁵ Il quinto 'considerando' del codice doganale enuncia che «per garantire il giusto equilibrio tra il compito istituzionale dell'amministrazione doganale di provvedere all'ordinata applicazione della normativa doganale e il diritto degli operatori economici ad un equo trattamento, devono essere in particolare previste ampie possibilità di controllo da parte di tali amministratori e la possibilità per gli operatori interessati di ricorrere contro le loro decisioni».

debbano essere colpiti dall'imposta nella medesima misura⁵¹⁶. Non vieta tuttavia che l'applicabilità della legge fiscale sia limitata a delle categorie determinate di cittadini, né che coloro che appartengono ad una categoria determinata siano assoggettati in misura maggiore, ovvero totalmente o parzialmente esentati⁵¹⁷.

Parte della dottrina⁵¹⁸ ha affermato che l'uguaglianza in materia fiscale deve essere intesa in maniera relativa. Se tutti i contribuenti, ad esempio, dovessero essere sottoposti alla stessa aliquota impositiva, ne deriverebbe solo un'apparente uguaglianza. Appare evidente che colpire allo stesso modo e senza eccezione allo stesso livello di imposizione tutti i redditi, indipendentemente dalla loro base, comporterebbe la possibilità di infliggere ai redditi più bassi un carico fiscale infinitamente più pesante rispetto a quello che colpisce i redditi più elevati. Al contrario, se l'aliquota dovesse essere particolarmente bassa, solo i redditi di minore entità risulterebbero realmente colpiti dal carico fiscale, mentre per i redditi più elevati il carico fiscale risulterebbe pressoché insignificante. In questo senso anche gli organi della Convenzione dei diritti dell'uomo⁵¹⁹ hanno deciso di pronunciarsi per la presenza di aliquote progressive. Inoltre, una giurisprudenza costante della Corte di Cassazione ritiene che il principio di eguaglianza comporta

⁵¹⁶ Cass. 16.5.1975, Pas., 1975, I, 903 ; Duputry, *Le principe d'égalité devant l'impôt et ses conditions d'application* (Note sous Cons. d'Etat, 22.2.1974, Recueil Dalloz, n. 31, 18.9.1974, pp. 520 ss.

⁵¹⁷ Cass. 30.5.1961, Pas, 1961, I, 1048.

⁵¹⁸ Così KRINGS, « L'égalité en matière fiscale dans la jurisprudence de la cour de cassation », in *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, sous la direction de ANDERSEN et MALHERBE, Bruxelles, 1993, p. 63 ss. In materia anche LOECKX e VAN DIONANT, *Elements de la science des impôts*, Ministère des Finances, 1982, Tome Second, p. 263 ss.

⁵¹⁹ Commissione dei diritti dell'Uomo, 14 luglio 1972, Racc., 42, p. 137.

che coloro che si trovino nelle stesse situazioni o nelle stesse condizioni di fatto siano sottoposti al medesimo trattamento. Di fatto, nel sistema belga, specie per quanto riguarda le imposte sul reddito sono presenti numerose categorie sottoposte a trattamenti differenti.

c. Aspetti giuridici nazionali: ordinamento giuridico italiano

In materia la dottrina italiana, ritiene che il principio della capacità contributiva imponga, al di là delle ricostruzioni sulla natura giuridica della dichiarazione, la conformità al vero del dichiarato⁵²⁰. Dai principi di legalità e capacità contributiva⁵²¹ deriva poi che l'obbligazione tributaria⁵²² nell'ordinamento italiano

⁵²⁰ In tal senso DOLCE, *Note in tema di ritrattabilità della dichiarazione dei redditi*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, maggio-giugno 2001, p. 745. Ne consegue che l'ufficio finanziario ha il compito di valutare le diverse dichiarazioni successivamente presentate dal contribuente al fine di ricostruire nella maniera più verosimile il presupposto e l'eventuale imposta dovuta. Un'identica conclusione invece non sembra riscontrabile nella dottrina o nella giurisprudenza belga in materia di eguaglianza e principio di non discriminazione.

⁵²¹ Art. 23 e 53 della costituzione italiana. In ambito nazionale la giurisprudenza (ad esempio, Cass. sez. trib. 10 settembre 2001 n. 11545) che ammette la rettificabilità della dichiarazione dei redditi come principio generale del sistema tributario, osserva che negare il principio dell'emendabilità comporterebbe un prelievo fiscale sostanzialmente indebito, fondato sulla base dell'atto erroneo del contribuente. Questa conclusione si porrebbe in attrito con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 co. 1 Cost.) e della correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 co. 1 Cost.).

La giurisprudenza attribuisce un ruolo di primo piano anche ai principi di collaborazione e buona fede che rappresentano una clausola generale, esistente anche prima dell'espresso riconoscimento contenuto nell'art. 10 della L. 212/2000 – Statuto dei diritti del contribuente. Sulla base di tale disposto il contribuente può procedere alla rettifica di errori di qualsiasi genere, commessi in

sia un'obbligazione legale che ha come causa un determinato presupposto. In relazione a quest'ultimo l'obbligazione tributaria trova una commisurazione: il contribuente può prospettare all'amministrazione e al giudice il suo errore in quanto la dichiarazione non corrisponda alla realtà⁵²³. Sempre in forza dei principi richiamati, al soggetto passivo che costituisce pur sempre la fonte meglio informata non può essere negata la possibilità di partecipare alla ricerca della verità con atti posti in essere dopo la presentazione della dichiarazione⁵²⁴.

La natura giuridica della dichiarazione doganale

buona fede al momento della redazione della dichiarazione e da cui sia derivato un pagamento indebito, anche dopo la scadenza del termine per la presentazione dell'atto.

La dottrina (LOGOZZO, *Le SS. UU. della Cassazione riconoscono la ritrattabilità della dichiarazione tributaria* in *Corr. Trib.*, 2003; MOSCHETTI, *Emendabilità della dichiarazione tributaria, tra esigenze di "stabilità" del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge*, *Rassegna Tributaria* n. 4 di luglio-agosto 2001, pag. 1149) ritiene, poi, che abbia un ruolo importante anche il principio espresso dall'art. 23 Cost. Se la dichiarazione mantenesse un prelievo indebito si avrebbe una situazione di conflittualità con il principio di legalità. La dottrina ritiene inoltre che rilevi anche l'art. 3 Cost., in quanto il principio di uguaglianza in campo tributario comporta che il carico fiscale risponda ai criteri di ragionevolezza e imparzialità.

⁵²² Nell'accezione della tesi dichiarativa condivisa dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione. Rispetto all'obbligazione tributaria, la dichiarazione può essere considerata diversamente a seconda che si segua la teoria costitutiva o quella dichiarativa. Secondo la teoria costitutiva, la dichiarazione è un elemento della fattispecie dell'obbligazione. Secondo la teoria dichiarativa, invece, il presupposto determina per legge il sorgere dell'obbligazione tributaria. La dichiarazione, quindi, sarebbe destinata unicamente a liquidare l'imposta.

⁵²³ DE MITA, *Discutendo sulla dichiarazione dei redditi*, in *Bollettino tributario*, 1985, II, pag. 103, *Appunti di diritto tributario*, Milano 1994, pag. 14.

⁵²⁴ SAMMARTINO, "La dichiarazione d'imposta", in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, pag. 14.

In passato si è sostenuto⁵²⁵ che l'obbligo del contribuente di portare a conoscenza dell'amministrazione finanziaria l'esistenza della situazione base del tributo, avesse natura confessoria. Nel caso della dichiarazione doganale, da tale natura sarebbe derivato il dovere del contribuente di fornire le informazioni necessarie all'individuazione qualitativa, quantitativa ed estimativa delle merci. Tale tesi, tuttavia, è stata abbandonata. Osterebbe a tale teoria soprattutto il fatto che dall'assimilazione della dichiarazione alla confessione deriverebbe la persistenza di un rapporto Stato-cittadino di tipo autoritativo, ormai superato da parte della dottrina, che invece riconduce la dichiarazione ad un atto di collaborazione necessaria⁵²⁶.

Nell'ottica di una valorizzazione delle differenze tra le diverse forme di dichiarazione tributaria e quella doganale, si può notare che solo quest'ultima si caratterizza per enunciare non fatti accaduti, ma fatti futuri, il cui verificarsi avrebbe il ruolo di stabilizzare o modificare, se diversi da quelli dichiarati, le posizioni giuridiche in precedenza fissate⁵²⁷. Dall'altra parte, non sono tuttavia presenti differenze sostanziali tra le due dichiarazioni in materia di diversità dei termini, delle modalità di presentazione e del contenuto. Tali aspetti non sono sufficienti per affermare una diversa natura giuridica della dichiarazione doganale. Pur nella diversità delle discipline, infatti, non si registrano differenze sostanziali in materia di emendabilità o modificabilità della dichiarazione. Anche i punti di

⁵²⁵ Nella dottrina italiana, in tal senso la posizione di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 364.

⁵²⁶ TREMONTI, *Imposizione e definitività del diritto tributario*, Milano 1977, 228.

⁵²⁷ FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982, 113 ss.

attrito con il principi costituzionali si attenuano notevolmente alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Le differenze tra lo schema di imposizione doganale e quello tributario si sono poi ridotte. Mentre in passato si affidava esclusivamente all'attività di indagine della dogana la verifica della congruenza della dichiarazione al presupposto dell'imposta, ora la normativa ha affidato anche al contribuente doganale la rappresentazione dei fatti ai quali l'imposta viene commisurata.

Sulla base delle considerazioni che precedono, le ragioni che conducono ad escludere la natura negoziale della dichiarazione tributaria possono essere riproposte anche in ambito doganale.

Se la dichiarazione doganale avesse natura negoziale, il contribuente resterebbe impegnato nei confronti dello Stato a dare alla merce la destinazione doganale prescelta. Un obbligo in tal senso, invece non sussiste. Il dichiarante, entro certi limiti, può richiedere l'invalidazione della dichiarazione già accettata qualora fornisca la prova di aver sbagliato nell'indicare il regime doganale o dimostri che quest'ultimo non è più giustificato⁵²⁸. A tale proposito, si può affermare che la volontà espressa tramite la destinazione⁵²⁹, benché serva a determinare la specie di

⁵²⁸ In tal senso dispone l'art. 66 del CdC. L'art. 7 del D. Lgs. n. 374/1990 prevedeva invece che il dichiarante "... potesse mutare la destinazione doganale ... fino a quando l'ufficio ...". Già in passato gli artt. 33 e 92 del RD 13 febbraio 1896 prevedevano il mutamento di destinazione delle merci, previo permesso del capo della dogana.

⁵²⁹ CUTRERA, *Principi di diritto e politica doganale*, Padova, 1941, 63; ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, Torino, 1956, 308. "La destinazione doganale è una manifestazione di volontà, ma si tratta di un elemento secondario, al di fuori della finalità

rapporto giuridico che si viene a stabilire tra il proprietario della merce e l'amministrazione⁵³⁰, non ha natura negoziale⁵³¹.

Alla luce dell'attuale orientamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia, sembra maggiormente condivisibile, pertanto, la tesi che riconduce la dichiarazione doganale ad una manifestazione di scienza con la quale il dichiarante deve comunicare essenzialmente gli elementi strutturali del tributo, funzionali all'accertamento posto in essere dall'amministrazione finanziaria.

La liquidazione

Un ulteriore aspetto che differenzia lo schema di attuazione del tributo doganale da quello classico è che la liquidazione del tributo, derivante dalla presentazione della dichiarazione, non sia automatica⁵³². L'art. 217 CDC, infatti, prescrive che l'importo dei dazi dovuto è calcolato dall'autorità doganale⁵³³.

fondamentale della dichiarazione" BAFILE, *Osservazioni sulla natura giuridica della dichiarazione* (nota a Cass. 24 aprile 1979, n. 2318) in *Rass. Avv. Stato*, 1980, vol. I, 367.

⁵³⁰ CUTRERA, *Istituzioni di diritto doganale italiano*, Milano, 1931, 63.

⁵³¹ ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, Torino, 1956, 30, CUTRERA, *Dogana, (ordinamento)*, in *Nss. D. I. vol. VI*, Torino, 1969, 111; FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, cit. 114.

⁵³² La dottrina discute se la liquidazione sia rimessa alla competenza dell'ufficio doganale, ovvero se il contribuente proceda direttamente all'autoliquidazione dei diritti. A tale proposito si vedano i paragrafi successivi del presente capitolo.

⁵³³ Si vedano gli articoli 66 e 69 del Nuovo Codice Doganale Comunitario Regolamento (CE) n. 450/2008.

La funzionalizzazione della dichiarazione doganale alla liquidazione del tributo deve essere esaminato alla luce del ruolo che riveste nell'ambito della procedura di controllo e di accertamento dei dati posta in essere dall'amministrazione finanziaria. La rilevanza della dichiarazione di destinazione comporta che la liquidazione sia un atto contabile⁵³⁴. La liquidazione, infatti, è un'operazione che si inserisce in un procedimento di cui l'atto iniziale è l'accettazione della dichiarazione seguita dal controllo, dalla liquidazione e dalla contabilizzazione⁵³⁵.

Qualora dai controlli effettuati non siano emerse difformità rispetto alla dichiarazione, ovvero il dichiarante non abbia contestato le difformità riscontrate avvalendosi dei rimedi indicati in precedenza, l'ufficio liquida i diritti doganali dovuti, confermando o rettificando l'ammontare degli stessi indicato dal dichiarante⁵³⁶. Nell'ipotesi in cui la dogana si sia, invece, avvalsa della facoltà di non procedere al controllo sulla dichiarazione, la liquidazione viene effettuata sulla base delle indicazioni della dichiarazione⁵³⁷. Lo schema procedimentale seguito dall'ufficio varia quindi a seconda che la dichiarazione sia o meno sottoposta a controllo. Nel caso in cui la dichiarazione sia sottoposta a controllo la liquidazione

⁵³⁴ In particolare per la dichiarazione doganale si veda, fra le altre, Cass. Sent. I civ. 15 maggio 1986, n. 4056, in *Giurisprudenza italiana*, 1987, fasc. 4, p. 663/666; sent. 10 novembre 1976, n. 4124; 22 ottobre 1979, n. 5493; 29 maggio 1984; 3273.

⁵³⁵ In tal senso, Cass. civ. Sez. I, 22 ottobre 1979, n. 5493, in *Giur. It.*, 1980, I, 1, 1677. Ma in senso contrario S. Fiorenza, *Accertamento definitivo e versamento definitivo nella norma doganale*, nota a Cass. Sent. I civ. 15 maggio 1986, n. 4056, in *Giurisprudenza italiana*, 1987, fasc. 4, p. 663/666, sulla base di una distinzione tra liquidazione principale ex art. 59 del Tuld e liquidazione successiva ex art. 82 comma 2 lett. a) del Tuld.

⁵³⁶ Art. 9, co. 1, D.lgs. n. 374/90

⁵³⁷ Art. 71, p. 2 CDC.

può essere ricondotta ad una liquidazione d'ufficio; nel caso in cui non sia effettuato alcun controllo si tratta, invece, di un'autoliquidazione effettuata dal contribuente⁵³⁸.

La contabilizzazione

Ai sensi dell'art. 217 del CDC (ora art. 69 del nuovo regolamento) la contabilizzazione consiste in una fase⁵³⁹ del procedimento tributario doganale, che avviene in seguito:

- alla liquidazione⁵⁴⁰ dei diritti dovuti dal dichiarante nella dichiarazione doganale, nell'ipotesi fisiologica. A tal fine, la concessione dello svincolo delle merci da

⁵³⁸ La tesi che ritiene trattarsi sempre di autoliquidazione trova un ostacolo nel tenore letterale di talune disposizioni del diritto dell'Unione Europea e di disposizioni nazionali, ai sensi delle quali l'importo dei dazi deve essere calcolato dall'autorità doganale ex art. 217 CDC mentre l'adempimento richiesto al dichiarante assume carattere meramente indicativo secondo il disposto di cui all'art. 4, comma 3, D.lgs. 374/1990.

⁵³⁹ Su questo punto, si veda in particolare FORTE, "Il diritto tributario comunitario", di CERIONI, FORTE e PALACCHINO, *Diritto tributario comunitario*, Milano, Il sole 24ore Pirola, 2004, pag 222 e seguenti, dove si afferma che "l'autoliquidazione dei diritti dovuti da parte del dichiarante nella dichiarazione in dogana, che, costituisce la principale modalità di accertamento doganale, comporta la contabilizzazione (e riscossione), da parte della dogana, dei diritti come dichiarati dall'operatore, oppure (a seguito di divergenze riscontrate sulla dichiarazione dal controllo documentale o visita fisica della merce) come risultati dagli esiti dell'accertamento in contraddittorio".

⁵⁴⁰ Qualora dai controlli effettuati non siano emerse difformità rispetto alla dichiarazione ovvero il dichiarante non abbia contestato le difformità riscontrate avvalendosi dei rimedi indicati in precedenza, l'ufficio liquida i diritti doganali dovuti, confermando o rettificando l'ammontare degli stessi indicato dal dichiarante (art. 9, co. 1, d.lg. n. 374/90). Nell'ipotesi in cui la dogana si sia, invece, avvalsa della facoltà di non procedere al controllo sulla dichiarazione, la liquidazione

parte dell'autorità doganale equivale alla comunicazione al debitore dei dazi contabilizzati, risultanti nella dichiarazione (art. 221 par. 1 comma 2 del CDC, 67 e 68 del Nuovo Codice Doganale Comunitario Regolamento (CE) n. 450/2008.).

- alle divergenze eventualmente riscontrate sulla dichiarazione, in seguito al controllo documentale o alla visita fisica della merce, nell'ipotesi patologica⁵⁴¹.

Alla questione se la contabilizzazione possa essere ricondotta a fatto generatore dell'obbligazione doganale, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha dato una condivisibile risposta negativa basata sia su argomentazioni letterali che sistematiche.

In primo luogo si è affermato che il legislatore dell'Unione Europea delinea nella struttura del Codice una chiara distinzione tra l'esistenza dell'obbligazione doganale e la sua riscossione. Quest'ultima, infatti, è oggetto di particolari

viene effettuata sulla base delle indicazioni figuranti nella dichiarazione medesima (art. 71, p. 2 CDC). La variabilità dello schema procedimentale seguito dall'ufficio a seconda che la dichiarazione sia o meno sottoposta a controllo spiega le non sempre univoche posizioni della dottrina con riguardo alla liquidazione, ritenendo alcuni che tale fase sia rimessa in ogni caso alla competenza dell'ufficio doganale, altri, invece, ravvisando nelle ipotesi descritte un tipico esempio di autoliquidazione. Quest'ultima impostazione trova un possibile ostacolo nel tenore letterale di talune disposizioni del diritto dell'Unione Europea e nazionali, ai sensi delle quali l'importo dei dazi «deve essere calcolato dall'autorità doganale» (art. 217 CDC) e l'adempimento richiesto al dichiarante assume «carattere meramente indicativo» (art. 4, comma 3, d.lg. 374/1990). Alla fase di liquidazione dei diritti segue la contabilizzazione degli stessi. Sul rapporto tra liquidazione e contabilizzazione, si veda anche MERCURIO, Voce “Dogana e imposte doganali”, in *Dizionario di diritto pubblico* diretto da CASSESE e NAPOLITANO,

⁵⁴¹ Sul punto si rinvia alla sezione relativa a contabilizzazione e principio del legittimo affidamento.

disposizioni⁵⁴² che prevedono l'obbligo di comunicare l'importo di tale obbligazione prima di procedere alla riscossione⁵⁴³. Dall'articolo 20, n. 1, CDC, emerge inoltre che i dazi sono già legalmente dovuti quando «sorge l'obbligazione doganale».

La fattispecie costitutiva dell'obbligazione doganale è disciplinata dal capitolo 2 del Titolo VII del Codice Doganale Comunitario, che prevede che l'obbligazione nasca in seguito all'immissione o al transito della merce in libera pratica al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana. La necessità della comunicazione a carico dell'autorità doganale (art. 221 CDC) e la sua funzione di determinare l'esigibilità dell'obbligazione stessa, sono invece disciplinate separatamente in un diverso capitolo del CDC⁵⁴⁴. Da questa separazione fra la sussistenza del credito e la sua riscossione deriva che la nascita dell'obbligazione doganale non dipende dalla comunicazione (temporalmente posteriore) che non ha alcuna influenza sull'esistenza dell'obbligazione doganale⁵⁴⁵.

⁵⁴² Capitolo 3 del titolo VII del CDC.

⁵⁴³ C.G.C.E., 20 ottobre 2005, C-247/04, *Transport Maatshappij Traffic BV contro Staatssecretaris van Economische Zaken*, Racc. 2005, I- 9089, p. 25 ss.

⁵⁴⁴ Nel capitolo 3, intitolato «Riscossione dell'importo dell'obbligazione doganale», del Titolo VII del Codice Doganale Comunitario.

⁵⁴⁵ Conclusioni dell'avvocato Generale Christine Stix-Hackl presentate il 10 maggio 2005, relative a C.G.C.E., 20 ottobre 2005, C-247/04, *Transport Maatshappij Traffic BV contro Staatssecretaris van Economische Zaken*, Racc. 2005, I- 9089, p. 31.

In secondo luogo, da un punto di vista sistematico, è stato osservato⁵⁴⁶ che condividere l'assunto per cui i dazi sono legalmente dovuti solo se comunicati al debitore, comporterebbe una diversa applicazione del diritto doganale a seconda della differente disciplina nazionale vigente negli Stati membri. Tale interpretazione potrebbe pregiudicare un'uniforme applicazione del Codice Doganale Comunitario⁵⁴⁷.

Appare perciò preferibile la tesi che ritiene che la mancata comunicazione al debitore dei dazi dovuti ai sensi dell'art. 221 n.1 del CDC da parte delle autorità doganali degli Stati membri non possa avere conseguenze in ordine alla nascita dell'obbligazione doganale.

Conclusioni

L'originalità del rapporto tributario può essere rintracciato alla luce del ruolo dell'obbligazione all'interno del rapporto medesimo. Le modalità di applicazione e la dinamica dell'imposta si contraddistinguono in maniera peculiare rispetto alle modalità tradizionali relative all'obbligazione tributaria.

Il diritto dell'Unione Europea disegna la struttura dell'obbligazione doganale. L'applicazione dell'imposizione rimane tuttavia prerogativa degli Stati Membri.

⁵⁴⁶ C.G.C.E., 20 ottobre 2005, C-247/04, *Transport Maatshappij Traffic BV contro Staatssecretaris van Economische Zaken*, Racc. 2005, I- 9089, p. 27 ss.

⁵⁴⁷ C.G.C.E., 20 ottobre 2005, C-247/04, *Transport Maatshappij Traffic BV contro Staatssecretaris van Economische Zaken*, Racc. 2005, I- 9089, cit., p. 28 ss.

La presenza di un rapporto a volte complicato tra disciplina nazionale e dell'Unione Europea impone di verificarne la compatibilità con la tradizione giuridica nazionale.

La disciplina dell'Unione Europea persegue una pluralità di interessi che a volte possono non coincidere con quelli nazionali, come accade ad esempio per la coerenza del sistema, l'interesse finanziario, il presupposto di fatto.

Ne deriva che certe scelte imposte dalla normativa dell'Unione Europea finiscono per comprimere profondamente le scelte nazionali. La coerenza tributaria può risultare ridimensionata da questa dialettica e da quanto imposto da una scelta esterna. Siamo pertanto in presenza non dell'esercizio di un potere impositivo, quanto piuttosto di una sorta di imposizione.

Tale fenomeno si osserva quando ad esempio il diritto dell'Unione Europea moltiplica i soggetti passivi, senza rispettare direttamente la coerenza del presupposto. Se, ad esempio, viene individuato il soggetto passivo che presenta il bene, poi non si pone la necessità di effettuare una differenziazione tra il soggetto passivo titolare dell'obbligazione ed il responsabile dell'adempimento.

Ulteriore caratteristica della disciplina dell'Unione Europea consiste poi nel valore sostanziale attribuito agli obblighi formali. A questi ultimi viene infatti attribuito un valore sostanziale. Anche in questo caso le conseguenze che derivano dalla presenza di una disciplina dell'Unione Europea sono difficilmente riscontrabili nelle tradizioni giuridiche nazionali.

L'adempimento degli obblighi preliminari, inoltre, va tenuto distinto dall'adempimento dell'obbligazione doganale e dall'attività di controllo della amministrazione doganale⁵⁴⁸ che è normalmente connessa e strettamente congiunta alla nascita dell'obbligazione doganale.

Gli adempimenti degli obblighi preliminari, inoltre, devono essere letti in un'ottica procedimentale e consequenziale. Come si è evidenziato, il mancato rispetto di uno di essi comporta la nascita dell'obbligazione doganale per ragioni patologiche e il corretto iter che dovrebbe altrimenti essere rispettato non può condurre alla nascita dell'obbligazione, come previsto dalla normativa dell'Unione Europea.

Gli obblighi doganali rivestono per i dazi un'importanza notevole. La stessa dichiarazione doganale, ha una rilevanza che non si rintraccia, ad esempio, nell'imposta sul valore aggiunto. L'importanza della dichiarazione, qualsiasi teoria in materia di natura giuridica si decida di sposare, ha comunque un risalto nello schema applicativo del tributo difficilmente paragonabile con gli altri tributi indiretti.

Il principio dell'inemendabilità della dichiarazione rafforza poi in maniera formidabile il meccanismo di applicazione del tributo e gli obblighi preliminari all'adempimento dell'obbligazione doganale.

Un fenomeno analogo si osserva per la liquidazione che, diversamente dallo schema classico, non può tuttora essere ricondotta ad un'autoliquidazione propriamente detta, come accade per altri tributi indiretti, specialmente l'Iva.

⁵⁴⁸ Si veda parte terza.

Sebbene il meccanismo applicativo si stia orientando anche per l'obbligazione doganale nel senso di un'autoliquidazione, la presenza di obblighi preliminari nel corso del rapporto doganale deve essere esaminata alla luce dell'attività che l'ordinamento richiede al contribuente. La liquidazione costituisce perciò parte integrante di uno schema applicativo doganale che può qualificarsi originale. Diversamente da quanto accade altrove, l'amministrazione partecipa attivamente alla liquidazione del tributo.

L'adempimento degli obblighi preliminari tuttavia, non è sufficiente per la nascita dell'obbligazione doganale e per il successivo adempimento di essa, dovendosi accompagnare alla destinazione al consumo dei beni stessi, all'interno o all'esterno, del territorio doganale dell'Unione Europea.

Solo a queste condizioni, e una volta che i controlli previsti dalla normativa dell'Unione Europea siano effettuati da parte delle amministrazioni doganali degli stati membri, è possibile la liquidazione del tributo e il conseguente adempimento dell'obbligazione.

Si tratta di ulteriori profili di originalità dell'obbligazione doganale che vengono confortati dal particolare ruolo del potere di controllo delle autorità doganali, oggetto della trattazione seguente.

GLI EFFETTI DELL'ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE

Lo svincolo delle merci

Estensione delle competenze nazionale in materia di controllo

La disciplina nazionale belga

La disciplina nazionale italiana

Il controllo della dichiarazione tra normativa nazionale e dell'Unione Europea

Il rimborso e lo sgravio dei diritti doganali

La nozione di situazione particolare – Principi

La nozione di situazione particolare – Aspetti applicativi

*Conclusioni. Rimborso e sgravio nell'applicazione della giurisprudenza della
Corte di Giustizia*

Lo svincolo delle merci

Al fine di rilasciare lo svincolo delle merci, vale a dire l'atto con il quale le autorità doganali mettono le merci a disposizione ai fini specificati per il regime doganale al quale sono state vincolate, il dichiarante è tenuto ad una serie di attività. In primo luogo deve compilare la dichiarazione, sottoscriverla, indicare i

dati necessari e allegare tutti i documenti, la cui presentazione è necessaria per il vincolo al regime doganale richiesto. La responsabilità, per le indicazioni fornite e per la validità della documentazione allegata, peraltro, è a carico esclusivamente del dichiarante. All'Autorità doganale, in sede di accettazione, è affidato il compito di riscontrare la regolarità formale della dichiarazione e la presenza di tutti i documenti elencati dal dichiarante, escludendosi qualsiasi intervento diretto ad appurare la validità delle indicazioni fornite dal dichiarante. In questo modo si evitano inutili, penalizzanti e costose (sia per gli uffici che per gli operatori) duplicazioni dei controlli.

Il controllo fisico consiste nella visita della merce. Devono essere inoltre verificati i documenti e certificati che accompagnano la merce.

Possono essere poi effettuate analisi tecniche o chimiche e prove in laboratorio, ma non possono essere pretese senza necessità qualora le stesse siano già state effettuate in un altro Stato membro e i risultati siano a disposizione di queste autorità o possono essere messi a loro disposizione in seguito a richiesta⁵⁴⁹.

Tradizionalmente il modello impositivo doganale prevedeva diverse fasi, caratterizzate dalla presenza di un controllo immediato da parte degli uffici doganali delle dichiarazioni presentate. In passato si affidava dunque all'attività di indagine della dogana la verifica della congruenza della dichiarazione⁵⁵⁰.

⁵⁴⁹ C.G.C.E., 17 dicembre 1981, causa C-272/80, *Biologische producten*, Racc. 1981, p. 3291.

⁵⁵⁰ Le differenze tra lo schema di imposizione doganale e quello tributario si sono ulteriormente ridotte in quanto, mentre in passato si affidava esclusivamente all'attività di indagine della dogana la verifica della congruenza della dichiarazione al presupposto di imposta, in seguito la normativa

In seguito è stato introdotto il principio della facoltatività, non solo della visita, ma anche della verifica documentale della dichiarazione doganale. Tale principio del diritto doganale dell'Unione Europea è connesso alla semplificazione della legislazione doganale, alla razionalizzazione dei processi e delle procedure doganali e alla messa in opera di sistemi doganali elettronici interconnessi. L'informatizzazione dei sistemi e la loro interconnessione⁵⁵¹ favorisce al tempo

ha affidato al contribuente la rappresentazione dei fatti ai quali va commisurata l'imposta da pagare, in relazione al principio della facoltatività, non solo della visita, ma anche della verifica documentale della dichiarazione doganale. Per una ricostruzione completa anche dal punto di vista storico dell'evoluzione normativa, si veda AGOSTINELLI, *Il riesame dell'accertamento nella disciplina dei tributi doganali: appunti e riflessioni intorno a un diverso modo di concepire l'autotutela amministrativa sopra atti impositivi illegittimi*, Riv. dir. trib. 2000, 10, 923

⁵⁵¹ Il risultato ottenuto viene, quindi, riportato su “una scala di riferimento” per indirizzare la dichiarazione doganale nel canale di controllo (controllo automatizzato, controllo documentale, controllo scanner, controllo fisico). In particolare, all'atto della registrazione delle dichiarazioni doganali, effettuata ai sensi dell'art. 10 delle istruzioni per il funzionamento meccanografico degli uffici doganali, approvate con D.M. 21 luglio 1982, il sistema informatico completa l'elaborazione con una delle seguenti sigle identificative del circuito doganale di controllo: “ca” (controllo automatizzato, canale verde) che ha preso di recente il posto del precedente “nc” (canale verde); per indicare che l'Ufficio non deve procedere ad alcun controllo documentale, né al controllo mediante apparecchiature scanner, né alla visita delle merci. A questo proposito, F. Cerioni, *Un nuovo modello di accertamento doganale*, L'Iva, n. 9/2006 p. 19 ss. In tal caso l'accertamento diviene definitivo al momento della risposta “ca” e, pertanto, eventuali interventi di controllo configureranno una revisione della dichiarazione; “cd” (canale giallo): per indicare che l'Ufficio deve limitare il controllo all'esame della dichiarazione presentata e della relativa documentazione, allo scopo di accertare la qualità, la quantità, il valore e l'origine delle merci, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione delle misure indicate in tariffa e per la liquidazione dei diritti. Resta ferma la facoltà dell'ufficio di estendere il controllo alla visita totale o parziale delle merci, in tutti i casi in cui dal controllo documentale emergano incongruenze rispetto ai dati dichiarati; “cs” (canale arancione): per indicare che l'Ufficio, in possesso dell'apparecchiatura scanner, dovrà sottoporre a scansione il mezzo di trasporto e utilizzarne l'immagine ottenuta per verificare la compatibilità del carico con i documenti di trasporto e la

stesso la tracciabilità delle merci e garantisce la trasparenza delle amministrazioni doganali e la sicurezza delle imprese. Viene così perseguita l'esigenza di controlli discreti, selettivi e mirati al traffico più rischioso⁵⁵².

Lo sviluppo delle tecniche e delle metodologie di analisi a livello del diritto dell'Unione Europea, ha permesso la creazione di profili di rischio "comuni" ai Paesi dell'Unione⁵⁵³. La Unione Europea mira, infatti, ad un'attività di controllo basata su un quadro comune di gestione del rischio⁵⁵⁴. In base agli articoli 68 e 71 del CDC e 199 del DAC è stata così istituita nei diversi paesi membri una procedura di controllo che, applicando l'analisi dei rischi, seleziona con l'ausilio del sistema informativo le dichiarazioni doganali per le quali procedere alle diverse fasi di controllo.

dichiarazione doganale. In caso di non coerenza è necessario procedere al controllo fisico della merce; "vm" (canale rosso): per indicare che, oltre al controllo documentale, l'ufficio deve procedere alla visita totale o parziale delle merci, facendo ricorso, ove occorra, anche alle analisi merceologiche od all'esame tecnico dei prodotti sottoposti a controllo.

⁵⁵² Dichiarazione dei rappresentanti dei governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, concernente il ruolo che i servizi doganali continueranno a svolgere dopo il 1992, GUCE n. C 262 del 17/10/1990 pag. 0003 – 0004.

⁵⁵³ I risultati di controllo vengono analizzati in apposite riunioni periodiche dei rappresentanti di tutti gli Stati Membri e dei Paesi aderenti. Tale progetto è inquadrato nell'ambito delle attività di DOGANA 2007. A tale proposito, si veda la Circolare 74/D del 2003 dell'Agenzia delle Dogane italiana.

⁵⁵⁴ In tal senso sono orientate, peraltro, le proposte legislative di modifica al Codice Doganale Comunitario attualmente all'esame del Consiglio dell'Unione Europea. In tal senso la Circolare 74/D del 2003 dell'Agenzia delle Dogane italiana.

La dichiarazione doganale è dunque sottoposta di regola a controlli di ordine formale e, solo in misura percentualmente ridotta, ad accertamenti di carattere sostanziale⁵⁵⁵.

I controlli sostanziali sono eventualmente effettuati in seguito all'accettazione della dichiarazione, sulla base delle selezioni del sistema⁵⁵⁶.

Il CDC è stato recentemente emendato in materia di controlli doganali⁵⁵⁷. Dalla nuova formulazione dell'articolo 4, n. 12 del Codice doganale, ora n. 3 del Nuovo Codice Doganale Comunitario Regolamento (CE) n. 450/2008, si evince che la categoria dei controlli doganali comprende tutti quegli atti specifici espletati dall'Autorità doganale ai fini della corretta applicazione della legislazione doganale e delle altre legislazioni che disciplinano l'entrata, l'uscita, il transito, il trasferimento e l'utilizzazione finale di merci in circolazione tra il territorio doganale della Unione Europea e i Paesi terzi, nonché la presenza in tale territorio di merci esterne all'Unione Europea.

⁵⁵⁵ In tal senso, Uckamr e Tundo, *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, pag. 380, 381.

⁵⁵⁶ Sul punto, anche la legislazione nazionale, non presenta difformità interpretative. Il 1° comma dell'art. 8 del D.Lgs. n. 374/90 stabilisce, infatti, che l'accettazione della dichiarazione e la sua contestuale registrazione siano precedute solo da un esame formale tendente ad accertare la presenza degli elementi di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 4 del medesimo decreto.

⁵⁵⁷ A questo proposito, il Regolamento CE 13 aprile 2005, n. 648, entrato in vigore l'11 maggio 2005 è volto a realizzare un livello equivalente di tutela all'atto dei controlli doganali, attraverso l'applicazione armonizzata delle norme che presiedono ai controlli doganali e la fissazione di standards uniformi di controllo nei vari Stati membri.

L'art. 13 paragrafo CDC (ora 25 n. 2 del Nuovo Codice) prevede che "I controlli doganali si basano essenzialmente sull'analisi dei rischi, effettuata anche attraverso l'impiego di procedimenti informatici, volti a selezionare e qualificare i rischi e di sviluppare le misure necessarie per effettuare una valutazione degli stessi, sulla base di criteri elaborati a livello nazionale, dell'Unione Europea e, se disponibili, internazionale"⁵⁵⁸.

I nuovi artt. 36 bis e 182 bis CDC (articolo 175 del Nuovo Codice), invece, hanno generalizzato l'obbligo di trasmettere in via telematica per tutte le merci destinate ad entrare nell'Unione prima che vi facciano ingresso, e nel contempo, per tutte le merci che escono da tale territorio, salvo quelle che si limitino ad attraversare le acque territoriali o lo spazio aereo dell'Unione Europea, senza fare scalo all'interno del relativo territorio⁵⁵⁹.

Estensione delle competenze nazionale in materia di controllo

I poteri delle amministrazioni doganali sia italiana che belga sono più ampi di quelli delle altre amministrazioni fiscali nazionali non doganali. Tale ampliamento è giustificabile anche alla luce del limite territoriale in cui tali poteri possono esercitarsi: si tratta dei limiti spaziali (definiti dall'art. 173 della LGDA in Belgio o dall'art. 17 del Tuld italiano). La Cour d'Arbitrage belga, in particolare, ammette

⁵⁵⁸ Si vedano articoli 25 e 25 del Nuovo Codice Doganale Comunitario Regolamento (CE) n. 450/2008.

⁵⁵⁹ Prima del Reg. CE n. 648/2005, la dichiarazione sommaria doveva essere presentata solo dopo l'entrata delle merci nel territorio doganale della UE e la presentazione delle stesse alla Dogana.

giuridicamente le differenze in materia di controlli relativamente alla disciplina doganale, rispetto alla generalità della normativa fiscale, in base alla particolarità della materia doganale e all'esigenza di contrastare le frodi.

Tali poteri in entrambi gli ordinamenti tuttavia trovano dei precisi limiti riconducibili in ultima analisi alla struttura propria dello stato di diritto. La visita fisica della merce non può mai essere tanto invasiva da incidere per ragioni fiscali sulla libertà personale, domiciliare o di corrispondenza, o, in tal caso, deve essere limitata in modo preciso e successivamente convalidata giudizialmente.

La disciplina nazionale belga

Il compito di ricercare le infrazioni in materia di dogana e accise, il traffico di merci vietate o aventi discipline legali particolari (art. 267 LGDA) è attribuito agli agenti dell'amministrazione delle dogane e accise, e a quelli del servizio di inchiesta del Comitato superiore di controllo⁵⁶⁰.

Al fine di assicurarsi che nessuna importazione, esportazione, operazione di transito o di trasporto sia effettuata in violazione della normativa doganale, gli agenti di dogana dispongono di poteri più estesi rispetto a quelli accordati ai funzionari delle altre amministrazioni fiscali belghe. In diverse occasioni, le norme in materia di attività di contrasto alle violazioni doganali sono state oggetto di questioni pregiudiziali davanti alla Cour d'arbitrage.

⁵⁶⁰ Art. 209 LGDA.

La visita nelle abitazioni private⁵⁶¹ richiedono un'autorizzazione giudiziaria al tribunale di polizia del circondario in cui è situata l'abitazione, a meno che essa non si trovi nel raggio di dogana⁵⁶².

In materia di ricerca delle infrazioni si è posta la questione dell'eventuale mancato rispetto delle violazioni degli articoli 10 e 11 della Costituzione belga⁵⁶³, delle norme in materia di diritto di visita (per esempio art. 189 e 193-197 LGDA)⁵⁶⁴. In generale, tali disposizioni derogano alla regola di diritto comune che sottopone la perquisizione ad un'autorizzazione giudiziaria. Secondo la giurisprudenza belga, infatti, in materie particolari, il legislatore ha la possibilità di derogare a questo principio. Tali deroghe devono essere eccezionali, e sono giustificabili in relazione a ragioni concernenti le relative violazioni. La constatazione delle violazioni alla legislazione relative alle dogane e accise, è spesso complicata dalla mobilità delle merci⁵⁶⁵, che può obbligare i funzionari doganali a porre in essere controlli immediati. La differenza di trattamento di coloro che hanno posto in essere una

⁵⁶¹ Ai sensi dell'art. 197 LGDA.

⁵⁶² Ai sensi dell'art. 167 comma 1 LGDA, il raggio di dogana occupa: 1) lungo la frontiera tedesca e francese di terra, una zona che si estende verso l'interno del Paese su una profondità di dieci km; 2) lungo la costa marittima una zona che si estende verso l'interno del Paese su una profondità di 5 km a partire dalla linea della bassa marea; 3) il territorio dei porti marittimi e degli aeroporti oltre che una zona che si estende al di fuori di questi territori per una zona di 25 km a partire da tali territori.

⁵⁶³ Rispettivamente principio di eguaglianza e di divieto di discriminazioni.

⁵⁶⁴ Le visite devono aver luogo tra le cinque del mattino e le nove di sera (art. 193 LGDA), ma sono possibili anche di notte negli stabilimenti in cui siano effettuati turni di lavoro notturni (art. 194 LGDA).

⁵⁶⁵ CA, n. 16/2001, 14 febbraio 2001, www.arbitrage.be (18 ottobre 2001); Arr. C.A. 2001, 285; M.B. 18 aprile 2001, 12652 e Fiscologue 2001, liv. 789, 4.

violazione doganale, rispetto a coloro che hanno posto in essere una violazione di diritto comune, si fonda su un criterio obiettivo, consistente nel fine perseguito di contrastare le frodi doganali in modo efficace.

La disciplina nazionale belga prevede espressamente che la dichiarazione doganale sia considerata accettata nel momento in cui la dogana la riceve⁵⁶⁶. L'autorità doganale esamina quindi la dichiarazione accettata e può procedere alla verifica (controllo documentale o visita fisica ai sensi dell'art. 239 CDC). Qualora invece non si proceda alla verifica immediata della dichiarazione, il controllo avviene successivamente alla presentazione della stessa, garantendo così la fluidità degli scambi commerciali tramite verifiche basate su controlli a posteriori⁵⁶⁷.

La perquisizione in luoghi diversi da quelli abitati da privati richiede l'autorizzazione giudiziaria⁵⁶⁸. Una visita doganale, può essere anche domiciliare e, se effettuata con il consenso dell'occupante, può aver luogo in ogni momento e in tutto il territorio nazionale belga. Tale consenso consiste in una rinuncia costituzionalmente lecita all'inviolabilità del domicilio⁵⁶⁹. L'Amministrazione delle dogane e accise può poi in certi casi effettuare visite a domicilio, sprovviste di autorizzazione giudiziaria, senza violare il principio di eguaglianza garantito dalla Costituzione⁵⁷⁰.

⁵⁶⁶ Istruzione sul Documento Unico del 1993.

⁵⁶⁷ Così, H. Phral, *Droit douanier*, pag. 286.

⁵⁶⁸ Cass. 19 aprile 1988, FJF, n. 89/24.

⁵⁶⁹ In tal senso la Corte di Cass. belga, 8 settembre 1993, R.W., 1994, 1995, 465.

⁵⁷⁰ Pronuncia della Cour d'Arbitrage del 14 febbraio 2001 – n. 16/2001, *Le fiscologue* n. 4, 2 marzo 2001, pag. 789.

Il legislatore conferisce poteri particolarmente estesi all'Amministrazione, specie in materia penale. Gli organi doganali possono esercitare il diritto di visita in assenza dell'autorizzazione giudiziaria, in certi locali professionali individuati dalla legge (stabilimenti, officine, negozi, ecc.) oltre che nelle abitazioni e immobili situati nel raggio della dogana⁵⁷¹. Il diritto di visita è limitato a ciò che è strettamente necessario ai fini del recupero dei diritti di dogana (e accisa). Fondamento giuridico di questa normativa è la ricerca di un corretto equilibrio tra i diritti individuali da una parte, e la necessità di poter constatare in modo efficace le violazioni della legislazione doganale, dall'altra.

La specificità della normativa doganale belga in materia di perquisizioni⁵⁷² potrebbe violare, alla luce del principio di eguaglianza e di non discriminazione le disposizioni in vigore in campo tributario, in combinato disposto con l'art. 8 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo, che tutelano la vita privata e familiare, il domicilio e la corrispondenza. Tale norma, verrebbe violata qualora gli agenti di dogana effettuassero perquisizioni domiciliari presso privati in assenza di sufficienti controlli da parte dell'autorità giudiziaria⁵⁷³. In linea di principio è stata tuttavia affermata⁵⁷⁴ la legittimità di tali disposizioni: adottando le disposizioni della LGDA, il legislatore ha stabilito, un sistema specifico di ricerca dei mezzi di

⁵⁷¹ Articoli 189 e da 183 a 197 LGDA.

⁵⁷² Art. 197 e 198 LGDA.

⁵⁷³ CEDU, 25 febbraio 1993, JDF, 1993, p. 17. Il caso di specie riguardava l'amministrazione doganale francese.

⁵⁷⁴ In tal senso, Cour d'arbitrage n. 60/2002, 28 marzo 2002, Arr. C.A. 2002, liv. 2-735, M.B. 20 giugno 2002, 28241 e www.moniteur.be (5 giugno 2002, F.J.F. 2003, liv. 5, 467; Fisc. Act. 2002, liv. 25, 4).

prova, rilevanti anche sul piano penale in ragione dell'ampiezza e della frequenza delle frodi. Il fatto che, in questa materia il legislatore abbia derogato al diritto penale comune non viene – ancora una volta – considerato di per sé discriminatorio.

La LGDA effettua poi una distinzione tra le condizioni di applicazione delle visite domiciliari all'esterno⁵⁷⁵ o all'interno del raggio doganale⁵⁷⁶. Quest'ultimo consiste⁵⁷⁷:

- in una zona lungo la costa marittima che si estende verso l'interno del paese su una larghezza di 5 chilometri a partire dalla linea di bassa marea;
- nel territorio dei porti marittimi doganali e degli aeroporti doganali, nonché di una zona in prossimità di questo territorio su una larghezza di 250 m (art. 167 LGDA).

Questa disposizione si applica anche in materia di visite domiciliari doganali⁵⁷⁸.

Nel corso dei controlli di competenza gli agenti di dogana nell'esercizio del diritto di visita, possono scoprire informazioni o fatti di particolare importanza relativi ad altre imposte non di competenza doganale. L'art. 203, § 3 LGDA autorizza la comunicazione alle altre amministrazioni fiscali competenti degli elementi di

⁵⁷⁵ Artt. 93 e ss. LGDA.

⁵⁷⁶ Art. 173 e s. LGDA.

⁵⁷⁷ Le disposizioni legali relative alle visite domiciliari in prossimità del raggio di dogana sono situate nel capitolo XXI della LGDA.

⁵⁷⁸ In tal senso, VANVAECK, *Opsporingsbevoegheden van de ambeternaren der douane en accijnzen*, RGCF, 2003, n. 5, 76, cit. da TIBERGHIEN, *Manuel de droit fiscal*, Bruxelles, 2006.

prova raccolti nel corso del controllo⁵⁷⁹, purché questo sia stato effettuato correttamente⁵⁸⁰.

I funzionari delle dogane competenti hanno diritto ad aprire e controllare “pacchi, casse, botti e altri colli” per esaminarne il contenuto e verificare la quantità, la natura o la specie delle merci. Sono autorizzati inoltre a prelevare campioni⁵⁸¹.

Gli agenti incaricati sono autorizzati ad effettuare, in ogni tempo e luogo, sia nelle ore notturne che diurne, la visita dei mezzi che si presume trasportino merci in contravvenzione alle leggi⁵⁸². Questa presunzione opera su tutti i veicoli che entrano nel Paese⁵⁸³. Gli agenti di dogana, inoltre, possono controllare i bagagli⁵⁸⁴ del passeggero di un battello, di un'autovettura, di un aereo o di un altro mezzo di trasporto.

In linea di principio le violazioni doganali devono essere constatate in un processo verbale nelle forme prescritte dalla legge da due agenti qualificati. Il processo

⁵⁷⁹ Corte di Cassazione, sent. del 23 maggio 1983, RW, 1993-94 n. 9, 321. Si veda DELEPIERE, R.G.F. n. 10, ottobre 1994, p. 282 ss.

⁵⁸⁰ Corte di Cassazione, sent. del 23 aprile 1993, RW, 1993-94 n. 9, 326. In tale caso, il controllo era stato effettuato al di fuori del raggio di dogana. Si veda J. Delepiere, R.G.F. n. 10, ottobre 1994, p. 282 ss.

⁵⁸¹ I danni causati dall'esame delle merci devono essere indennizzati in seguito alla stima del direttore regionale delle dogane e accise competente. In assenza di un accordo sull'ammontare, la questione può essere sottoposta al giudice (art. 184 LGDA).

⁵⁸² Art. 182 LGDA.

⁵⁸³ Cass. 8 settembre 2000, TFR 2001, n. 211, 1090, con nota di Craessaerts, K. Una pronuncia della Corte di appello di Gand ha affermato che non si pone la questione di tale presunzione, benché il controllo abbia luogo alla frontiera belgo-lussemburghese.

⁵⁸⁴ Definiti dall'articolo 182 LGDA come la merce trasportata addosso o altrimenti dal passeggero.

verbale ha l'obiettivo principale di riportare i fatti costitutivi della contravvenzione, menzionando la natura della violazione rilevata, a pena di non costituire prova completa contro il soggetto contravventore⁵⁸⁵. Una copia deve poi essere notificata a quest'ultimo. Il processo verbale fa piena prova fino querela di falso⁵⁸⁶. La Corte di Cassazione ha ammesso in questa materia il principio del *in dubio pro fisco*⁵⁸⁷. Il giudice non può quindi prosciogliere l'accusato, in quanto lo stato d'accusa non sia stato sufficientemente dimostrato in diritto⁵⁸⁸.

Il processo verbale è costituito da fatti e avvenimenti constatati dai verbalizzanti⁵⁸⁹. Un processo verbale che si limiti solo a descrivere in maniera generale i fatti di cui l'autore della violazione è accusato⁵⁹⁰ non può dar luogo ad alcun esito giuridicamente rilevante. Non sussiste un termine di decadenza per la constatazione di un'infrazione tramite processo verbale⁵⁹¹. Il decorso, tuttavia, di un lungo termine tra la constatazione dei fatti e la sua redazione costituisce una violazione del diritto di difesa, e incide sulla forza probante attribuita dalla legge al processo verbale⁵⁹². La redazione di un processo verbale dopo diversi anni dalla prima constatazione viola gli articoli 267 LGDA e 6.1 della Convenzione Europea

⁵⁸⁵ Liegi, 6 febbraio 1868, Pas, 1868, II, 234.

⁵⁸⁶ Cass., 4 maggio 1983, FJF n. 83/205, Cass. 9 aprile 2002.

⁵⁸⁷ Cass., 7 settembre 1983, Pas 1984, I, 11; Cass. 29 gennaio 1986, Pas, 1986, I, 628.

⁵⁸⁸ Cass. 22 marzo 1983, FJF n. 84/20.

⁵⁸⁹ Cass. 28 maggio 1985, FJF n. 86/94.

⁵⁹⁰ Cass. 11 aprile 1989, FJF, n. 89/229.

⁵⁹¹ Liegi, 14 febbraio 1983, FJF, n. 86/186.

⁵⁹² Cass., 18 marzo 1986, FJF n. 86/186.

dei Diritti dell'uomo in materia di diritto ad un equo processo, in relazione alla mancanza dell'esame entro un termine ragionevole⁵⁹³.

Le modalità di constatazione delle infrazioni sono state più volte oggetto di intervento da parte della giurisprudenza. Quest'ultima ha ritenuto⁵⁹⁴ che non si realizzasse una violazione dei principi di eguaglianza e non discriminazione di cui agli articoli 10 e 11 della Costituzione Belga⁵⁹⁵, in quanto il contribuente (anche in base alla normativa doganale) ha la possibilità di difendersi di fronte al giudice competente e di produrre liberamente gli elementi di prova.

La disciplina italiana

Come l'amministrazione doganale belga, ai fini del controllo della dichiarazione doganale, anche quella italiana può procedere all'esame della dichiarazione decidendo una visita totale o parziale delle merci⁵⁹⁶. Può essere necessario fare ricorso alle analisi e all'esame tecnico con l'invio di campioni al Laboratorio chimico delle dogane ovvero ad altro laboratorio di Stato od organo tecnico al

⁵⁹³ Nel caso specifico il termine intercorrente tra la redazione del processo verbale e la prima constatazione era stato di tre anni. Anversa, 2 maggio 1985, FJF n. 86/93.

⁵⁹⁴ Cass. (2a sezione) RG P.01.1021F, 17 ottobre 2001 (P. / Stato Belga) www.cass.be (24 aprile 2002); Arr. Cass. 2001, liv. 8.1700; J.L.M.B. 2002, liv. 21, 899 e jlmbi.larcet.be 17 febbraio 2003; Pas. 2001, liv. 9-10, 1639.

⁵⁹⁵ CA n. 73/2000, 14 giugno 2000, MB, 12 agosto 2000; CA n. 83/2000, 21 giugno 2000, MB 6 settembre 2000; CA n. 40/2000, 6 aprile 2000, MB, 11 maggio 2000, FJF n. 2000/177; CA 5 maggio 2000, TFR, 2000, 186, 743-760, nota di Bogaerts, D.; CA n. 141/2000, 21 dicembre 2000, MB, 9 marzo 2001; CA, 16/2001, 14 febbraio 2001, MB 18 aprile 2001.

⁵⁹⁶ Ai sensi dell'art. 8 del D. Lgs. 374/1990.

quale sia devoluta la specifica competenza in materia. I campioni o le merci devono essere identificati con i sigilli della dogana e dell'interessato in presenza dell'operatore⁵⁹⁷. In attesa del risultato delle analisi o di un esame tecnico dei campioni, purché non ostino motivi di carattere economico e valutario od altre cause, la dogana liquida provvisoriamente i diritti sulla base della dichiarazione e consente il rilascio della merce. Sono esenti da visita le corrispondenze diplomatiche consegnate da corrieri autorizzati, purché racchiuse in pieghi appositamente suggellati⁵⁹⁸.

In sede di verifica, ai sensi dell'art. 11 co. 3 Dlg 374/90, sono applicabili le disposizioni dell'art. 52 del DPR 633/72 co. 4-10, mentre le modalità dell'accesso sono enunciate dall'art. 12 della L. 212/00⁵⁹⁹.

⁵⁹⁷ Ai sensi dell'art. 61 del Tuld.

⁵⁹⁸ Art. 61 del Tuld.

⁵⁹⁹ Ai sensi dell'art. 12 co. 1 dello Statuto del contribuente la verifica avviene in relazione a “esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo”, cioè presso i locali destinati all'esercizio dell'attività. Qualora fosse carente tale requisito, parte della dottrina ritiene che la verifica non potrebbe essere iniziata e che all'ufficio rimarrebbe solo la possibilità di attivare gli “altri controlli” di cui all'art. 51 del Dpr 633/72. A tal fine, lo stesso art. 12 co. 3 della L. 212/00 prevede, infatti, che la verifica una volta aperta nei locali commerciali, possa poi proseguire nell'ufficio dei verificatori, su richiesta del contribuente. Tale norma, tuttavia, presuppone proprio che la verifica sia già stata iniziata legittimamente. Ne deriva quindi, l'importanza della definizione delle “esigenze effettive di indagine”. L'Amministrazione Finanziaria intende questa espressione in una maniera decisamente ampia, volta a comprendere: la ricognizione di elementi che esistono soltanto nei locali aziendali, il confronto delle scritture contabili con la realtà esistente nell'impresa, la necessità di effettuare ricerche documentali in azienda o il riscontro e la verifica materiale nei locali e magazzini del soggetto verificato di merci oggetto di dichiarazione doganale. Le istruzioni operative degli uffici finanziari, in particolare, hanno ammesso l'accesso in particolare nel caso di: ricerche di documentazione contabile o extracontabile; rilevamenti materiali che possono eseguirsi solo presso il contribuente. Secondo la circolare n. 250400 del 17

Appare necessario il richiamo dell'art. 52 del Dpr 633/72⁶⁰⁰, che consente anche agli uffici doganali di disporre l'accesso di impiegati dell'amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni o ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. L'accesso costituisce di norma il presupposto necessario, perché si possa svolgere l'attività di ispezione, verifica e ricerca.

Gli uffici, possono tuttavia avvalersi di un'altra serie di poteri e facoltà per il controllo dell'attività economica del contribuente: l'invito a comparire di persona per esibire documenti e scritture, l'invio di questionari, la richiesta al sistema bancario della copia dei conti del contribuente. Per questo tipo di attività, il riferimento normativo è agli "altri controlli" di cui all'art. 51 del Dpr 633/72. Nel caso in cui i controlli siano invece condotti presso l'ufficio doganale, il funzionario indica la documentazione che intende esaminare. La richiesta, poi, deve essere avanzata al contribuente tramite raccomandata con avviso di ricevimento, fissando per l'adempimento un termine non inferiore a quindici giorni.

agosto 2000 del comando generale della Guardia di finanza le esigenze effettive di indagine non possono essere quelle di controllo degli adempimenti, perché sono già implicite nella legge. Se così fosse, infatti, l'art. 12 sarebbe una norma sostanzialmente inutile che non ha modificato e ampliato i diritti del contribuente. Contro tale posizione depone anche un'interpretazione letterale della norma: le esigenze di indagine devono, infatti, essere potenziali e non effettive.

⁶⁰⁰ Applicabile anche alle imposte dirette, per il richiamo dell'art. 33 del Dpr 600/73, riguardante, più in generale, le violazioni in materia economica e finanziaria, ex art. 2 co. 4 del D. Lgs 68/2001.

L'Agenzia delle dogane⁶⁰¹, nelle attività di prevenzione e contrasto delle violazioni tributarie connesse alla dichiarazione fraudolenta del valore in dogana e degli altri elementi che determinano l'accertamento doganale ai sensi del D. Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, ha facoltà di procedere, con le stesse modalità previste dall'articolo 51 in materia di IVA (DPR 633/1972), all'acquisizione dei dati e dei documenti relativi ai costi di trasporto, assicurazione, nolo e di ogni altro elemento di costo che forma il valore dichiarato per l'importazione, l'esportazione, l'introduzione in deposito doganale, l'IVA e il transito. La richiesta di informazioni e di documenti può essere rivolta dall'Agenzia delle dogane, agli importatori, agli esportatori, alle società di servizi aeroportuali, alle compagnie di navigazione, alle società e alle persone fisiche esercenti le attività di movimentazione, deposito, trasporto e rappresentanza in dogana delle merci. La raccolta e l'elaborazione dei dati per tali finalità è considerata di rilevante interesse pubblico ai sensi dell'articolo 53 del codice in materia di protezione dei dati personali (D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196). L'inottemperanza agli inviti a comparire ed alle richieste di informazioni vengono sanzionati dall'Agenzia delle dogane⁶⁰². Con questa disposizione non vengono conferiti nuovi poteri. La vera portata innovativa della norma, invece, è quella di attribuire a tali facoltà riconosciute dall'Autorità doganale, maggiore forza applicativa attraverso la previsione di sanzioni amministrative pecuniarie e accessorie nei confronti di soggetti inadempienti,

⁶⁰¹ Ai sensi dell'art. 35 p. 35 del DL 223/06, "Visco-Bersani".

⁶⁰² E' prevista l'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria da un minimo di 5.000 euro ad un massimo di 10.000 euro, oltre alle misure di sospensione e revoca delle autorizzazioni e delle facoltà concesse agli operatori inadempienti.

analogamente a quanto previsto dal legislatore nei confronti della Guardia di Finanza⁶⁰³.

Il legislatore ha individuato espressamente i soggetti cui la norma è rivolta. In questo modo è stato circoscritto il campo di applicazione agli stessi, depotenziandone la portata generale, rispetto al risultato che si sarebbe invece ottenuto operando un rinvio tout court all'articolo 51 del DPR 633/72 in materia di poteri di accesso. Probabilmente tale risultato è il frutto non voluto di una tecnica legislativa non eccellente⁶⁰⁴.

I funzionari doganali, per assicurare l'osservanza delle disposizioni stabilite dalle leggi doganali e delle altre leggi la cui applicazione è demandata alle dogane, possono invitare coloro che, per qualsiasi motivo circolano nell'ambito degli spazi doganali⁶⁰⁵, ad esibire gli oggetti ed i valori portati sulla persona. In caso di rifiuto ed ove sussistano fondati motivi di sospetto, il capo del servizio può disporre, con apposito provvedimento scritto e specificamente motivato, che le persone suddette

⁶⁰³ Il comma 29 dell'articolo 32 bis del DL 248/06 ha previsto, infatti, che sono punite con la sanzione amministrativa pecuniaria da 258 a 2065 Euro la mancata restituzione dei questionari inviati nell'esercizio dei poteri di cui all'articolo 2 comma 4 del decreto legislativo 19 marzo 2001, n. 68, o la loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere, nonché l'inottemperanza all'invito a comparire fatto sulla base dei medesimi poteri.

⁶⁰⁴ Relativamente a tali conclusioni si veda DE CICCIO, *Lotta all'evasione: sottofatturazione, controlli sul valore in dogana ed accessi bancari*, Commercio Internazionale, n. 8/2007, pag. 5 ss.

⁶⁰⁵ Sono spazi doganali – ai sensi dell'art. 17 del Tuld - i locali in cui funziona un servizio di dogana, nonché le aree sulle quali la dogana esercita la vigilanza ed il controllo, a mezzo dei suoi organi diretti o a mezzo della guardia di finanza. La delimitazione degli spazi doganali è stabilita, tenendo conto della peculiare situazione di ciascuna località, dai competenti organi doganali e deve essere approvata dal Ministero delle finanze.

vengano sottoposte a perquisizione personale. In seguito alla perquisizione viene redatto un processo verbale che, insieme al provvedimento scritto, deve essere trasmesso entro quarantotto ore alla procura della Repubblica competente. Il procuratore della Repubblica, se riconosce il provvedimento legittimo, lo convalida entro le successive quarantotto ore⁶⁰⁶. Analogamente, i funzionari doganali, per assicurare l'osservanza delle disposizioni stabilite dalle leggi in materia doganale e dalle altre leggi la cui applicazione è demandata alle dogane, possono procedere, direttamente o a mezzo dei militari della guardia di finanza, alla visita dei mezzi di trasporto di qualsiasi genere che attraversano la linea doganale in corrispondenza degli spazi doganali o che circolano negli spazi stessi. Quando sussistono fondati sospetti di irregolarità, i mezzi di trasporto predetti, possono essere sottoposti anche ad ispezioni o controlli tecnici particolarmente accurati diretti ad accertare eventuali occultamenti di merci. Il detentore del veicolo è tenuto a prestare la propria collaborazione per l'esecuzione delle verifiche, osservando le disposizioni a tal fine impartite dagli organi doganali. Tali disposizioni si applicano anche nei confronti dei bagagli e degli altri oggetti in possesso delle persone che attraversano la linea doganale, in corrispondenza degli spazi doganali o che circolano in tali spazi⁶⁰⁷.

Nell'ordinamento italiano il contribuente, nei cui confronti viene esercitato il potere di accesso o quello di perquisizione, è titolare di posizioni soggettive, di rango costituzionale, diverse e ulteriori rispetto al mero interesse patrimoniale

⁶⁰⁶ Art. 20 del Tuld.

⁶⁰⁷ Art. 19 del Tuld.

all'equa quantificazione della prestazione tributaria. In questo contesto si è affermato⁶⁰⁸ che gli avvisi di accertamento e di rettifica, sono invalidi e insuscettibili di produrre effetti, qualora vengano motivati in relazione a dati acquisiti dall'Amministrazione Finanziaria in seguito ad accessi non autorizzati presso abitazioni, o illegittimamente autorizzati. L'attività compiuta in violazione del diritto all'inviolabilità del domicilio non può essere assunta a giustificazione o fondamento di atti impositivi a carico dei soggetti che hanno dovuto subire quelle attività. Per un principio generale del sistema processuale, infatti, il giudice deve verificare la regolarità della relativa acquisizione ed è tenuto a non porre prove indebitamente raccolte a base della sua pronuncia.

Il controllo della dichiarazione tra normativa nazionale e dell'Unione Europea: conclusioni

Al fine di un inquadramento in campo doganale della natura giuridica dei controlli e del ruolo dell'accertamento, può essere utile una comparazione con l'esperienza giuridica italiana.

L'accertamento costituisce un momento indefettibile nello svolgimento del procedimento impositivo; è posto in essere nei soli casi in cui si sia verificata in

⁶⁰⁸ Corte di Cass, sentenza n. 15230 del 3 dicembre 2001.

concreto una deviazione dal sistema ipotizzato in via generale dal legislatore⁶⁰⁹ ed ha una funzione alternativa rispetto a quella della dichiarazione⁶¹⁰.

La realizzazione dell'interesse dello Stato all'acquisizione delle somme dovute viene affidata unicamente al contribuente, senza che a tal fine sia necessaria l'emanazione di ulteriori atti da parte dell'amministrazione⁶¹¹. La dichiarazione

⁶⁰⁹ In effetti anche nell'assetto normativo precedente alla riforma degli anni settanta, la considerazione fatta sulla eccezionalità dell'intervento a rilevanza esterna dell'amministrazione poteva già argomentarsi dal disposto della previgente normativa che sanciva (art. 31 TU n. 645/1958) che l'Amministrazione finanziaria, previo controllo delle dichiarazioni presentate, procede se del caso all'accertamento degli imponibili dichiarati e all'accertamento d'ufficio di quelli omessi, sul punto BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, spunti critici e ricostruttivi, Napoli 1964.

⁶¹⁰ All'amministrazione è riconosciuta sono in determinate circostanze la possibilità di compiere ulteriori atti del procedimento impositivo nei riguardi del medesimo debitore d'imposta. Al di fuori dei casi in cui viene emanato un avviso di accertamento parziale ex art. 41-bis, DPR n. 600/73, tale possibilità va circoscritta alle sole ipotesi di sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi, non conoscibili all'epoca dell'emanazione del primo accertamento secondo quanto stabilito dal comma 3 dell'art. 43 del DPR 600 e tale limitazione va interpretata alla luce dell'esigenza di tutela del corretto procedere dell'amministrazione nell'esercizio dei suoi ordinari poteri di indagine. Sul punto FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, pag. 281; Il diritto tributario, Torino, 2003, pag. 457; MICCINESI, *La sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, presupposto per gli accertamenti integrativi e modificativi*, in *Rassegna Tributaria*, 1985, II, pag. 485; LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Bollettino Tributario*, 1986, pag. 15; *Gli accertamenti parziali tra la telenovela e la rivoluzione*, in *Rivista di diritto tributario*, 1992, I, pag. 627 ss.; BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988, pag. 166 ss.; PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e alle condizioni di legittimità di accertamenti integrativi e modificativi*, in *Rivista di diritto tributario*, 1991, II, pag. 779 ss; COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005 p. 156.

⁶¹¹ Il diverso combinarsi dei obblighi formali nonché delle diverse obbligazioni e soggezioni che entrano a comporre un rapporto giuridico di imposta, fanno sì che possano individuarsi diversi rapporti giuridici di imposta.

tributaria dunque assume in genere un ruolo di assoluta preminenza, in quanto il contribuente effettua direttamente un'attività⁶¹², avente una specifica rilevanza giuridica, finalizzata alla determinazione del quantum dell'imposta⁶¹³.

Nel nostro ordinamento con riferimento ai tributi doganali rilevano i seguenti tipi di applicazione di imposta:

- versamento diretto e immediato da parte del contribuente o del sostituto di imposta.
- riscossione diretta e individuale del tributo. Il contribuente deve denunciare all'ufficio fiscale il verificarsi del presupposto di fatto - del fatto al verificarsi del quale la legge ricollega il sorgere dell'obbligo di pagare l'imposta - e alla stregua di tale dichiarazione (o in suo luogo, d'ufficio) l'organo competente provvede alla liquidazione ed alla riscossione del tributo. Diversamente dallo schema precedente in cui campeggia la figura del contribuente, in quanto il soggetto attivo si limita ad incassare una somma salvo il diritto di constatare la regolarità del pagamento, in questo campeggia invece la figura del soggetto attivo, incombendo invece al soggetto passivo solo l'obbligo di pagare il tributo, liquidato, salvo il suo diritto a contestare l'esattezza della pretesa fiscale. Tale schema di rapporto giuridico di imposta è proprio della maggior parte delle imposte indirette. Ciò che differenzia questo schema dal precedente è che la liquidazione della somma da versare è fatta dall'ufficio in modo che un insufficiente pagamento è imputabile all'ufficio e non al contribuente, qualora i dati forniti da quest'ultimo siano comunque corretti.
- autotassazione. Il contribuente redige la dichiarazione corredandola di tutti i documenti necessari. Calcolata l'imposta dovuta, ne versa l'importo. L'ufficio, ricevuta la dichiarazione, ne controlla l'esattezza ed eventualmente procede alle eventuali rettifiche e all'iscrizione a ruolo delle imposte che risultassero dovute, nonché delle pene pecuniarie.

⁶¹² Si tratta della cosiddetta autoliquidazione del tributo, BASCIU – NUZZO, *Voce Autoliquidazione del tributo*, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 1991, vol. IV, pag. 4 ss. A tale proposito non si potrebbe obiettare che nei casi in cui non si manifestasse un provvedimento a rilevanza esterna da parte dell'amministrazione, vi sarebbe comunque un provvedimento implicito di accettazione della dichiarazione. Tale tesi è sostenuta da FANTOZZI, "Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario", in *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, pag. 122 ss. Questo orientamento, peraltro, troverebbe un ostacolo insormontabile nella considerazione che, se fosse valida, dovrebbe dedursi l'esistenza del potere del contribuente di riconoscere con la dichiarazione l'esistenza nei suoi confronti dell'obbligazione tributaria. Si dovrebbe dunque ammettere la natura negoziale della dichiarazione tributaria. In tal senso, COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005 p. 16 sostenuta da FANTOZZI, "Premesse per una teoria della

La dichiarazione tributaria è quindi l'atto diretto a manifestare sul piano giuridico l'attività di liquidazione del tributo⁶¹⁴. Per effetto dell'introduzione generalizzata della fase di liquidazione automatica delle dichiarazioni presentate⁶¹⁵ tale caratteristica si può attualmente riscontrare nelle dichiarazioni controllate, anche se solo sul piano formale. In tal modo si manifesta, infatti, una più fattiva collaborazione tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente⁶¹⁶. Proprio la previsione della fattispecie tributaria da parte della legge esclude l'emanazione di un successivo atto di accertamento⁶¹⁷.

successione nel procedimento tributario", in *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, pag. 122 ss. Tale tesi troverebbe l'ostacolo insormontabile nella considerazione che, se fosse valida, dovrebbe dedursi l'esistenza del potere del contribuente di riconoscere con la dichiarazione l'esistenza nei suoi confronti dell'obbligazione tributaria. Si dovrebbe dunque ammettere la natura negoziale della dichiarazione tributaria.

⁶¹³ Conseguentemente finisce per assumere concreta rilevanza giuridica, non tanto l'operazione mentale che precede il pagamento, ma il fatto che la somma pagata corrisponda obiettivamente a quella che per legge doveva essere pagata. Per queste conclusioni, SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario*, Parte generale, Milano 1999, pag. 98 ss.

⁶¹⁴ L'effetto tipico della dichiarazione andrebbe dunque ricercato, in particolare, nella determinazione della base imponibile e nel conseguente computo dell'imposta dovuta che rappresentano le attività con le quali si conclude ordinariamente lo schema di applicazione spontanea dei singoli tributi pur se notevoli possono essere le differenze riscontrabili in tali schemi dovuti alla minore o maggiore complessità dei singoli elementi positivi o negativi che concorrono alla determinazione delle distinte fattispecie imponibili. La dichiarazione con riferimento alle imposte sui redditi e Iva non costituisce più lo stadio ultimo dello schema fisiologico di applicazione del tributo.

⁶¹⁵ Art. 36-bis DPR n. 600/73 e 54-bis DPR 633/72.

⁶¹⁶ Sul concetto di dichiarazione come atto di collaborazione, MICHELI – TREMONTI, Voce *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 1979, vol. XXIX, pag. 423 ss.

⁶¹⁷ E' sufficiente che sia effettuata l'operazione tecnica di traduzione in termini monetari dell'avveratosi presupposto di fatto al fine di rendere operante l'effetto voluto dalla norma, vale a

Rispetto a tale modello, in ambito doganale la situazione normativa appare invece connotata da diversi elementi di differenziazione.

In primo luogo è presente l'atto di accettazione della dichiarazione doganale che comporta la necessità di affermare la necessaria emanazione di un atto da parte dell'amministrazione. Il contribuente in base alla dichiarazione doganale effettua quella serie di attività, aventi una specifica rilevanza giuridica, diretta all'esatta determinazione del quantum dell'imposta, ma il ruolo dell'amministrazione non è trascurabile.

Anche in ambito doganale la circostanza che la fattispecie tributaria sia già stata prevista dalla legge esclude la necessità dell'emanazione di un atto di accertamento.

L'intervento dell'amministrazione e l'esternazione dei poteri di controllo previsti dalla legge non avviene soltanto nei casi in cui il contribuente abbia in concreto violato la legge o non l'abbia correttamente applicata. Al contrario in seguito alla

dire la liquidazione della base imponibile. Da queste considerazioni emerge la distinzione tra la nozione di autoliquidazione e quella di autoaccertamento elaborata dalla dottrina meno recente con riferimento alle ipotesi in cui il pagamento del tributo segue immediatamente il verificarsi del presupposto di fatto, senza che a tal fine si rendano necessari atti, né da parte dell'amministrazione, né da parte del contribuente.

La nozione di autoaccertamento si è potuta prospettare unicamente partendo dalla considerazione che l'applicazione della norma al caso concreto presupporrebbe l'accertamento giuridico dei fatti al cui verificarsi la legge ricollega l'obbligo di pagare il tributo. Tale considerazione, a sua volta, implica che sia lo stesso contribuente a dovere procedere a un tale accertamento nei casi in cui la procedura di attuazione della norma non preveda espressamente un atto dell'amministrazione.

presentazione della dichiarazione sono di fatto presenti ulteriori controlli⁶¹⁸. In primo luogo si ha l'esame, effettuato con l'accettazione, finalizzato al controllo della presenza della documentazione⁶¹⁹. La natura giuridica dell'accettazione è infatti riconducibile ad un atto di controllo e ai sensi dell'art. 63 DAC⁶²⁰ viene preceduta da un esame formale concernente la conformità della dichiarazione allo schema previsto (il cosiddetto documento amministrativo unico), la sottoscrizione del dichiarante, la liquidazione dei diritti, l'indicazione dei dati relativi alla destinazione richiesta, nonché l'allegazione dei documenti necessari.

In secondo luogo è presente un controllo automatico operato dal sistema informatico. Nel medesimo senso, poi, si è collocata la modifica del CDC operata dal Regolamento (CE) n. 648/2005 che aveva generalizzato l'obbligo di presentare una dichiarazione sommaria per le merci in entrata o in uscita dalla UE, che serve a garantire alla Dogana la possibilità di esercitare all'occorrenza dei controlli approfonditi.

Tali controlli non sono qualificabili formali in quanto non incidono su elementi dell'accertamento e non possono dar luogo autonomamente a un recupero di diritti.

⁶¹⁸ Nonostante quanto a volte affermato dalle norme interne nazionali, o previsto dalle prassi. Per l'Italia, cfr. Circolare dell'Agenzia delle Dogane 74/2003, pag. 2.

⁶¹⁹ Si può, inoltre, ricordare che in sede di accettazione, anche qualora non seguano controlli fisici o documentali, alcuni documenti possono richiedere comunque, un controllo particolare. Si pensi ad esempio, in seguito alla richiesta di un contingente, a licenze che devono essere controllate tramite visto, in presenza di certificati concernenti prodotti biologici, o (con diversità di effetti) di una richiesta di reintroduzione in franchigia. Tali situazioni si possono accompagnare a una dichiarazione esitata a canale verde e ciò nonostante, richiedere ulteriori controlli, normalmente di tipo formale.

⁶²⁰ E sulla base della normativa nazionale dall'art. 8 co. 1 del D.Lgs 374/90.

L'esito negativo del primo controllo, infatti, può comportare una richiesta di integrazione di documenti, in assenza dei quali l'accettazione della dichiarazione doganale non può avvenire. L'esito negativo del secondo controllo, invece, di regola dà luogo a ulteriori, successivi controlli: documentale o fisico.

Un ulteriore aspetto che differenzia lo schema di attuazione del tributo doganale da quello classico è che la liquidazione del tributo derivante dalla presentazione della dichiarazione, in ambito doganale non è automatica⁶²¹. L'importo dei dazi dovuto è infatti calcolato dall'autorità doganale.

In seguito all'adempimento da parte del contribuente degli obblighi di dichiarazione e liquidazione, rimane comunque spazio per un intervento dell'amministrazione doganale. Anche per la dichiarazione doganale, l'effetto tipico andrebbe ricercato nella determinazione della base imponibile e nel conseguente computo dell'imposta dovuta. In tale stadio si manifesta, senz'altro, una notevole collaborazione tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente. I controlli documentali o fisici delle dichiarazioni sono eventuali, ma non infrequenti, e interessano la parte qualitativamente più rilevante delle dichiarazioni doganali⁶²². Tali controlli hanno ad oggetto gli stessi elementi del controllo "a

⁶²¹ La dottrina discute se la liquidazione sia rimessa alla competenza dell'ufficio doganale, ovvero se il contribuente proceda direttamente all'autoliquidazione dei diritti. A tale proposito si vedano i paragrafi successivi del presente capitolo.

⁶²² Di norma, infatti, ha per oggetto importazioni; senza considerare che, inoltre, il sistema informatico, di regola seleziona le operazioni fiscalmente più insidiose.

posteriori” nelle sedi istruttorie successive⁶²³ che difficilmente potrebbe essere considerato un controllo meramente formale.

Diversamente da quanto accade di regola nell’ordinamento tributario, nell’ambito doganale la presenza dell’amministrazione nella fase della dichiarazione non è neutra. Al di là delle ipotesi patologiche, l’attività amministrativa è indispensabile ai fini della nascita dell’obbligazione doganale. Quest’ultima, senza tale attività, non potrebbe fisiologicamente sorgere. In questo senso si può continuare ad affermare che l’accettazione è l’atto iniziale della fattispecie di accertamento⁶²⁴. In ambito doganale alla parte pubblica non è dunque riservato semplicemente un potere d’intervento successivo, di controllo dell’esatto adempimento della prestazione pecuniaria e degli obblighi ad essa strumentali. Al contrario, l’amministrazione doganale ha un potere di intervento, anche discrezionale - tramite l’istituto del controllo autonomo⁶²⁵ – immediato e contestuale alla

⁶²³ Si tratta degli elementi strutturali del dazio in precedenza esaminati, e più precisamente quantità, qualità, origine e valore

⁶²⁴ In tal senso, come visto, ALESSI, *Dazi doganali*, in *Enciclopedia del diritto*, XI, Milano, 1962, p. 705 ss. Ad una negazione della natura giuridica negoziale paiono inoltre pervenire A. Cutrera, *Dogana, ordinamento*, in *Nss. Digesto Italiano*, vol. VI, Torino, 1960, 111; FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, cit., 114; MAGNANI, *Dichiarazione tributaria*, in *D. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1989, vol. IV, 281.

⁶²⁵ Per controllo autonomo si intende quello effettuato di iniziativa in difformità da quanto selezionato dal sistema informatico. Al fine di evitare interpretazioni divergenti e distorsioni delle procedure, tali controlli sono possibili solo qualora vi siano precise condizioni, ovvero un sospetto e/o una segnalazione di frode. Un controllo autonomo su una dichiarazione in precedenza non sottoposta a controlli documentali o fisici, anche se con merce ancora presente negli spazi doganali viene correttamente configurata come revisione dell’accertamento ad iniziativa dell’ufficio (art. 78, punto 1, CDC). In tal senso, per l’amministrazione italiana, Circ. 74/2003 Ag. delle Dogane, p. 8.

presentazione doganale, nonostante l'introduzione del circuito doganale di controllo. Il potere di controllo autonomo interessa – come accadeva in passato – tutte le merci che transitano per la Dogana. Si tratta quindi di un potere penetrante, che si distingue solo quantitativamente (in quanto facoltativo e non più obbligatorio), ma non qualitativamente, rispetto a quello esercitato in passato dagli uffici doganali. Appare dunque inopportuno valorizzare eccessivamente i profili di discrezionalità e facoltatività, per affermare che il modello del controllo a posteriori della dichiarazione ha parificato il nuovo regime dei controlli doganali a quello delle altre dichiarazioni tributarie⁶²⁶.

Relativamente ai controlli propedeutici all'accettazione, ovvero documentali o fisici contestuali alla presentazione delle dichiarazioni doganali, è possibile porsi il problema della tutela del contribuente e domandarsi, se tali controlli, possano qualificarsi come attività istruttoria e in tal caso quali siano, le garanzie del contribuente. Tali controlli, in effetti, possono essere ricondotti ad un'attività ispettiva che mira all'acquisizione autoritativa di conoscenze in ordine alla rispondenza della dichiarazione del contribuente agli obblighi tributari. Si tratta di un'attività endoprocedimentale, che si inserisce nel più ampio e complesso procedimento di accertamento tributario. La visita fisica, in modo paradigmatico, non richiede normalmente un accesso presso il contribuente⁶²⁷ ed avviene di norma negli spazi doganali. In alcuni casi, tuttavia, può essere necessario un formale

⁶²⁶ In tal senso, invece, CERIONI *Un nuovo modello di accertamento doganale*, L'Iva, n. 9/2006 p. 19 ss.

⁶²⁷ Nella prassi applicativa nazionale non è necessario un ordine di accesso ai sensi dell'art. 12 dello Statuto del Contribuente.

ordine di accesso. Si pensi ad esempio alle visite fisiche effettuate per l'esportazione di quei prodotti che beneficiano delle restituzioni all'esportazione⁶²⁸.

Si possono quindi estendere i principi dell'attività istruttoria al controllo doganale immediatamente successivo all'accettazione della dichiarazione. Emerge così la particolarità del modello impositivo doganale. Si avrebbe, infatti, una prima iniziale attività istruttoria formale (controlli propedeutici all'accettazione), seguita da un accertamento provvisorio, con la possibilità da parte dell'amministrazione fiscale (e non solo doganale) di porre in essere un'ulteriore attività di verifica con accesso, ovvero altri tipi di controlli sostanziali. A questi ultimi, infine, potrebbe derivare una successiva revisione dell'accertamento⁶²⁹ precedentemente definito, in base al cd. controllo "a posteriori".

La funzionalizzazione della dichiarazione doganale alla liquidazione del tributo deve essere esaminata alla luce del ruolo che riveste nell'ambito della procedura di controllo e di accertamento dei dati posta in essere dall'amministrazione finanziaria. La rilevanza della dichiarazione di destinazione comporta che la liquidazione sia un atto contabile, in linea con l'affermazione che l'accertamento

⁶²⁸ In tal caso, è necessario un ordine di delega scritto da parte del direttore dell'ufficio.

⁶²⁹ Si può notare come da un punto di vista letterale il termine "revisione dell'accertamento" implica che un primo accertamento sia già stato compiuto dall'autorità doganale al momento della presentazione della dichiarazione.

doganale avrebbe natura dichiarativa⁶³⁰. La liquidazione, infatti, è un'operazione che si inserisce in un procedimento di cui l'atto iniziale è l'accettazione della dichiarazione seguita dal controllo, dalla liquidazione e dalla contabilizzazione⁶³¹.

Qualora dai controlli effettuati non siano emerse difformità rispetto alla dichiarazione, ovvero il dichiarante non abbia contestato le difformità riscontrate avvalendosi dei rimedi indicati in precedenza, l'ufficio liquida i diritti doganali dovuti, confermando o rettificando l'ammontare degli stessi indicato dal dichiarante⁶³². Nell'ipotesi in cui la dogana si sia, invece, avvalsa della facoltà di non procedere al controllo sulla dichiarazione, la liquidazione viene effettuata sulla base delle indicazioni della dichiarazione⁶³³. Lo schema procedimentale seguito dall'ufficio varia quindi a seconda che la dichiarazione sia o meno sottoposta a controllo. Nel caso in cui la dichiarazione sia sottoposta a controllo la liquidazione può essere ricondotta ad una liquidazione d'ufficio; nel caso in cui non sia

⁶³⁰ In particolare per la dichiarazione doganale si veda, fra le altre, Cass. Sent. I civ. 15 maggio 1986, n. 4056, in *Giurisprudenza italiana*, 1987, fasc. 4, p. 663/666; sent. 10 novembre 1976, n. 4124; 22 ottobre 1979, n. 5493; 29 maggio 1984; 3273.

⁶³¹ In tal senso, Cass. civ. Sez. I, 22 ottobre 1979, n. 5493, in *Giur. It.*, 1980, I, 1, 1677. Ma in senso contrario S. Fiorenza, *Accertamento definitivo e versamento definitivo nella norma doganale*, nota a Cass. Sent. I civ. 15 maggio 1986, n. 4056, in *Giurisprudenza italiana*, 1987, fasc. 4, p. 663/666, sulla base di una distinzione tra liquidazione principale ex art. 59 del Tuld e liquidazione successiva ex art. 82 comma 2 lett. a) del Tuld.

⁶³² Art. 9, co. 1, D.lgs. n. 374/90

⁶³³ Art. 71, p. 2 CDC.

effettuato alcun controllo si tratta, invece, di un'autoliquidazione effettuata dal contribuente⁶³⁴.

Il rimborso e lo sgravio dei diritti doganali

Anche i fenomeni di alterazione dell'obbligazione doganale ne evidenziano le particolarità, sia sulla base della specificità delle condizioni richieste dalla normativa dell'Unione Europea al fine della concessione del rimborso, sia per l'originalità dell'esame della cosiddetta situazione particolare che comporta alcune riflessioni sulla discrezionalità attribuita dal diritto dell'Unione Europea a ragioni anche di tipo politico o pratico valutabili dall'amministrazione dell'Unione Europea.

Ai fini del rimborso e dello sgravio è necessario che l'obbligazione doganale esista, o secondo la terminologia doganale che l'obbligazione doganale sia nata.

In secondo luogo è necessario che le autorità doganali abbiano contabilizzato l'obbligazione doganale, vale a dire che ne abbiano calcolato l'ammontare iscrivendolo nei registri contabili⁶³⁵.

⁶³⁴ La tesi che ritiene trattarsi sempre di autoliquidazione trova un ostacolo nel tenore letterale di talune disposizioni del diritto dell'Unione Europea e nazionali, ai sensi delle quali l'importo dei dazi deve essere calcolato dall'autorità doganale ex art. 217 CDC mentre l'adempimento richiesto al dichiarante assume carattere meramente indicativo secondo il disposto di cui all'art. 4, comma 3, D.lgs. 374/1990.

⁶³⁵ E' frequente che, in ragione delle dichiarazioni incomplete o inesatte, le autorità doganali non siano in grado di prendere in conto l'ammontare del debito doganale al momento richiesto. In tal

Dopo lo svincolo, l'art. 78 n. 1 del codice doganale, ora articolo 27 del Nuovo Codice, prevede che l'autorità doganale possa effettuare i necessari controlli e, conseguentemente procedere alla revisione della dichiarazione⁶³⁶.

Dal punto di vista sistematico si pone il problema di definire i limiti del potere di revisione delle autorità doganali, in seguito ad una richiesta di revisione e rimborso dell'operatore. L'obiettivo è il raggiungimento di un equilibrio tra la tutela degli interessi degli operatori economici e l'esigenza di controllare le loro dichiarazioni per contrastare le frodi⁶³⁷.

La tesi della non applicabilità dell'art. 78 CDC si basa sul fatto che la prima dichiarazione depositata dall'operatore non conterrebbe elementi «inesatti o incompleti». Sulla base di tale considerazione, il dichiarante eserciterebbe

caso, procederanno ad una contabilizzazione "a posteriori" dell'ammontare, ai sensi dell'art. 220 CDC.

⁶³⁶ Nella precedente formulazione della norma si specificava che la revisione poteva avvenire d'ufficio o su richiesta della parte. Il paragrafo 3 dell'articolo 78 CDC, poi, indicava le conseguenze della revisione: «[q]uando dalla revisione della dichiarazione o dai controlli a posteriori risulti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato sono state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, nel rispetto delle norme in vigore e tenendo conto dei nuovi elementi di cui essa dispone, adotta i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione».

⁶³⁷ Il problema dell'applicazione della revisione della dichiarazione ex art. 78 del CDC si è posto ad esempio nel caso in cui, al momento dello sdoganamento, un importatore abbia involontariamente dichiarato un prezzo pagato superiore a quello effettivo includendo un importo che poteva invece non essere compreso nel valore. Nel caso specifico un importo comprensivo di una commissione d'acquisto. Il problema si era posto, in quanto in seguito allo svincolo delle merci l'operatore aveva presentato una domanda di rimborso dei dazi versati in eccesso. Conclusioni dell'avvocato generale M. M. Poiares Maduro presentate il 25 maggio 2005, relative a C.G.C.E, 20 Ottobre 2005, Causa C-468/03, *Overland Footwear Ltd contro Commissioners of Customs & Excise*, Racc. 2005 I-8937, p. 28.

un'opzione scegliendo di non dichiarare un determinato importo⁶³⁸. Di conseguenza, non potrebbe poi ritornare su tale scelta. Una revisione dell'accertamento non sarebbe perciò praticabile.

Per l'opposta tesi, invece, un operatore che abbia dichiarato in buona fede un valore doganale superiore a quello effettivo, pone in essere un'omissione involontaria e non dovuta all'esercizio di un'opzione⁶³⁹. Quest'ultimo orientamento, in effetti, appare maggiormente condivisibile, perché più aderente alla realtà. Non sembra perciò necessario valorizzare un profilo volontaristico nella dichiarazione dell'operatore.

Secondo una prima interpretazione le autorità doganali nell'applicazione dell'art. 78 CDC non esercitano un potere discrezionale, bensì vincolato. Se il dichiarante dimostra di avere inserito un elemento inesatto o incompleto nella sua prima dichiarazione, le autorità doganali sarebbero tenute a rivedere tale dichiarazione, a meno che le circostanze rendano impossibile la verifica dell'elemento rettificato⁶⁴⁰.

⁶³⁸ Nel caso specifico, la commissione d'acquisto che aveva versato, Conclusioni dell'avvocato generale M. M. Poiares Maduro presentate il 25 maggio 2005, relative a C.G.C.E, 20 Ottobre 2005, Causa C-468/03, *Overland Footwear Ltd contro Commissioners of Customs & Excise*, Racc. 2005 I-8937, p. 30.

⁶³⁹ Conclusioni dell'avvocato generale M. M. Poiares Maduro presentate il 25 maggio 2005, relative a C.G.C.E, 20 Ottobre 2005, Causa C-468/03, *Overland Footwear Ltd contro Commissioners of Customs & Excise*, Racc. 2005 I-8937, p. 30.

⁶⁴⁰ Questo era il parere della Commissione nella C.G.C.E, 20 Ottobre 2005, Causa C-468/03, *Overland Footwear Ltd contro Commissioners of Customs & Excise*, Racc. 2005 I-8937.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia, tuttavia, non aderisce a questa interpretazione. Osterebbero, infatti, soprattutto argomenti letterali: l'art. 78 del codice doganale non consente di giungere alla conclusione secondo cui il potere di revisione sarebbe assolutamente vincolato. Tale articolo si limita a prevedere che l'autorità doganale «può» procedere alla revisione della dichiarazione in dogana.

Inoltre, il pregiudizio al principio di irrevocabilità della dichiarazione in dogana ed il rischio di frode si aggravano quando la modifica di tale dichiarazione interviene in una fase avanzata della procedura doganale. Dopo lo svincolo delle merci, infatti, le possibilità di controllare la conformità tra le dichiarazioni depositate e la transazione effettuata si riducono, in quanto le merci hanno lasciato l'ufficio di sdoganamento.

Per questo motivo, mentre le autorità doganali sono tenute a rettificare le dichiarazioni ai sensi dell'articolo 65 del Codice Doganale (113 del Nuovo Codice), dispongono tuttavia in un certo qual modo un potere discrezionale nell'applicazione dell'art. 78 CDC⁶⁴¹ (27 del Nuovo Codice), a prescindere dall'elemento della dichiarazione che il dichiarante chiede di rivedere. Ne

⁶⁴¹Non sembra poi giustificato basarsi sul collegamento tra gli artt. 65 e 78 CDC per concludere che il tipico caso di applicazione dell'art. 78 consiste nella correzione di un errore tipografico. La rispettiva sfera di applicazione delle due disposizioni non può essere definita in funzione del tipo di errore che si intende correggere. Nell'ambito di applicazione dell'art. 220, n. 2, lett. b), del codice doganale, la Corte ha espressamente respinto la possibilità di differenziare gli errori in funzione della loro natura, precisando che «la nozione di errore non può essere limitata ai semplici errori di calcolo o di trascrizione, ma comprende qualsiasi tipo di errore che vizi la decisione adottata, come avviene, in particolare, nel caso di una scorretta interpretazione o applicazione delle disposizioni applicabili» In tal senso, C.G.C.E., sentenza 27 giugno 1991, causa C-348/89, *Mecanarte*, Racc. pag. I-3277, punto 20.

consegue che a prescindere dagli argomenti dedotti dai dichiaranti a sostegno della loro domanda, o dai risultati di un controllo a posteriori effettuato dalle autorità doganali, queste ultime possono procedere alla revisione solo in seguito ad una valutazione delle circostanze esistenti, senza alcun automatismo⁶⁴², disponendo di un certo potere discrezionale per concedere o negare la revisione. Tale potere però, lungi dall'essere assoluto, rimane entro limiti definiti⁶⁴³.

Il rifiuto opposto ad un operatore economico che chieda la revisione della propria dichiarazione in dogana deve essere motivato, affinché il giudice possa verificarne la fondatezza. In tale circostanza, l'operatore può, infatti, esercitare il diritto di ricorso contro la decisione con cui viene negata la revisione. Per tale motivo il potere di cui dispongono le autorità doganali ai fini della concessione di una revisione implica che il giudice, quando si pronuncia sulle decisioni adottate dalle autorità doganali in forza dell'art. 78 del codice doganale, deve limitarsi a verificare che la decisione sottopostagli non sia viziata da un errore manifesto di valutazione⁶⁴⁴, constatando il nesso tra la motivazione della decisione e le esigenze

⁶⁴² In tal senso, HENKE, commento all'art. 78, paragrafo 5, *Zollkodex*, edito da P. Witte, Beck, Monaco, 2002, pag. 749.

⁶⁴³ Su questo punto, la posizione dell'avvocato generale Maduro è diversa da quella assunta dall'avvocato generale Mischo nelle conclusioni presentate nella citata causa *Overland Footwear*, in quanto in questo caso si ritiene necessario riconoscere all'amministrazione un margine di discrezionalità per l'eventuale concessione di una revisione, Conclusioni dell'avvocato generale M. M. Poiares Maduro presentate il 25 maggio 2005, relative a C.G.C.E, 20 Ottobre 2005, Causa C-468/03, *Overland Footwear Ltd contro Commissioners of Customs & Excise*, Racc. 2005 I-8937, p. 38.

⁶⁴⁴ Del pari, le decisioni delle autorità doganali adottate in forza dell'art. 239 del codice doganale [ex art. 13 del regolamento (CEE) del Consiglio 2 luglio 1979, n. 1430, relativo al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione o all'esportazione (GU L 175, pag. 1)] sono soggette ad un

del buon funzionamento del controllo doganale. Il rifiuto di procedere alla revisione della dichiarazione può fondarsi su un rischio di frode o sulla mancanza di diligenza del dichiarante, tenuto conto della sua esperienza professionale⁶⁴⁵.

La nozione di situazione particolare – Principi

Qualora sussistano le due condizioni preliminari dell'esistenza e della contabilizzazione, il Codice delle Dogane distingue poi quattro grandi categorie in cui si può procedere allo sgravio o al rimborso dei diritti doganali⁶⁴⁶.

La prima categoria⁶⁴⁷ riguarda il rimborso dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione quando si constati che al momento del pagamento l'importo non era legalmente dovuto⁶⁴⁸.

controllo, da parte del giudice, circa l'esistenza di un eventuale errore manifesto di valutazione (sentenze del Tribunale 19 febbraio 1998, causa T-42/96, *Eyckeler & Malt/Commissione*, Racc. pag. II-401, punto 191, e 17 settembre 1998, causa T-50/96, *Primex Produkte Import-Export e a./Commissione*, Racc. pag. II-3773, punto 165).

⁶⁴⁵ Sulla nozione di diligenza in materia di contabilizzazione a posteriori dei dazi non riscossi in forza dell'art. 200, n. 2, lett. b), del codice doganale, nella sentenza 14 novembre 2002, causa C-251/00, *Ilumitrónica*, Racc. pag. I-10433, punto 61, la Corte ha dichiarato che «[t]ale condizione implica che il dichiarante debba fornire tutte le informazioni necessarie previste dalle norme del diritto dell'Unione Europea o dalle norme nazionali alle competenti autorità doganali che, se del caso, le completano o le traspongono in relazione al trattamento doganale chiesto per la merce di cui trattasi».

⁶⁴⁶ In tal senso, ad esempio DE BANDT, cit. RDC-TBH, 2006/2007, settembre 2006, cit. da LYONS, *EC Customs Law*, Oxford, 2001, p. 692.

⁶⁴⁷ Art. 236 CDC, ora 79 a) del Nuovo Codice.

⁶⁴⁸ Si tratta del caso in cui le merci erano già state oggetto di una dichiarazione in un altro ufficio doganale, se si possa dimostrare che le merci non sono state importate o siano state distrutte sotto

La seconda categoria è quella in cui la dichiarazione doganale è invalidata dopo che i diritti sono stati pagati (art. 237 CDC, articolo 86 c) del Nuovo Codice)⁶⁴⁹.

La terza categoria si realizza nel caso in cui i diritti di dogana che sono stati presi in conto riguardano delle merci che sono state rifiutate dall'importatore perché difettose o non conformi alle stipulazioni del contratto (art. 238 CDC, si veda articolo 86 b) del Nuovo Codice)⁶⁵⁰.

Infine l'articolo 239 CDC (ora 79 punto e) e 83 del Nuovo Codice), si applica a tutte le situazioni non previste dagli articoli da 236 a 238 CDC. Quest'ultima categoria presenta particolare interesse in relazione al principio del contraddittorio.

Si ha una situazione particolare (articolo 83 del Nuovo Codice) quando in base alle circostanze della fattispecie emerge che il debitore si trovi in una situazione eccezionale rispetto agli altri operatori che esercitano la stessa attività e che, in

sorveglianza doganale, o ancora qualora un errore sia stato compiuto relativamente al valore in dogana delle merci.

⁶⁴⁹ Si tratta del caso in cui le merci siano state dichiarate in libera pratica con pagamento dei diritti, invece di essere destinate ad un diverso regime che non preveda il pagamento dei diritti come il transito, l'importazione temporanea, il perfezionamento passivo o il deposito doganale. Tale ipotesi si verifica inoltre nel caso in cui le merci ricevano una nuova destinazione doganale che non implichi il pagamento dei diritti. Per ottenere il rimborso o lo sgravio, in tale ipotesi, l'interessato dovrà ricorrere alla procedura dell'invalidazione della dichiarazione in dogana e osservare il termine applicabile in materia.

⁶⁵⁰ Il rimborso o lo sgravio sono tuttavia subordinati alla condizione che le merci non siano state utilizzate e vengano riesportate dal territorio doganale. La domanda deve essere depositata entro un anno dalla comunicazione al debitore dei diritti dovuti.

assenza di tali circostanze, non avrebbe subito il pregiudizio legato alla contabilizzazione dei dazi⁶⁵¹.

Al fine di beneficiare del rimborso o dello sgravio dei dazi è necessario che ricorrano le due condizioni previste dall'art. 239 CDC (83 del Nuovo Codice): l'esistenza di una situazione particolare e l'insussistenza di simulazioni o negligenza manifesta da parte dell'interessato⁶⁵².

Mentre l'art. 220 CDC (82 del Nuovo Codice in materia di rimborso o sgravio dovuto ad un errore delle autorità competenti) ha lo scopo di tutelare il legittimo affidamento del soggetto passivo del tributo circa la regolarità di tutti gli elementi che intervengono nella decisione di recuperare o meno i dazi doganali, l'art. 239 costituisce, una clausola generale equitativa, che perderebbe tale caratteristica se le condizioni di cui all'art. 220, dovessero essere soddisfatte in ogni caso. Entrambe le norme sono tuttavia accumulate dalla finalità di limitare il pagamento a posteriori dei dazi all'importazione o all'esportazione ai casi in cui tale pagamento

⁶⁵¹ C.G.C.E., 26 Marzo 1987, *Coopérative agricole d'approvisionnement des Aviron / Receveur des douanes*, Causa C-58/86, Racc. 1987 p. 1525; C.G.C.E., 25 Febbraio 1999, *Trans-Ex-Import*, Causa C-86/97, Racc. 1999 p. I-1041; C.G.C.E., 7 Settembre 1999, *De Haan*, Causa C-61/98, ECR 1999 p. I-5003.

⁶⁵² Per quanto riguarda l'applicazione dell'art. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/79, attualmente articolo 239 CDC, si vedano le sentenze del 27 Giugno 1991, *Mecanarte-Metalurgica da Lagoa / Alfandega do Porto*, causa C-348/89, Racc. 1991 p. I-3277, punto 12; C.G.C.E., 4 maggio 1993, causa C-292/91, *Weis*, Racc. pag. I-2219, punto 15.

è giustificato e compatibile con i principi fondamentali, come quello del legittimo affidamento⁶⁵³.

I criteri idonei a determinare se un operatore abbia agito o meno in modo manifestamente negligente sono identici a quelli che consentono di determinare se un errore delle autorità doganali, ai sensi dell'articolo 220, paragrafo 2, lettera b), ora 82, paragrafo 1, lettera b) del Nuovo Codice, possa essere ragionevolmente scoperto dall'operatore. Occorre quindi considerare, in particolare, la natura precisa dell'errore, l'esperienza professionale e la diligenza dell'operatore⁶⁵⁴ sulla base di tali elementi la Commissione deve valutare

in concreto se il comportamento dell'operatore economico sia stato o meno manifestamente negligente⁶⁵⁵. Nell'ambito della sua analisi, la Commissione è tenuta ad individuare le azioni o le omissioni concrete del soggetto che richiede lo

⁶⁵³ In tal senso il Tribunale (Prima Sezione) 19 febbraio 1998, causa T-42/96, *Eyckeler & Malt/Commissione*, Racc. pag. II-401, p. 134 ss.

⁶⁵⁴ In tal senso Tribunale 10 maggio 2001, *Kaufring e.a. / Commission*, causa T-186/97, T-187/97, T-190/97 à T-192/97, T-210/97, T-211/97, T-216/97, T-217/97, T-218/97, T-279/97, T-280/97, T-293/97 et T-147/99., Rec. 2001 p. II-1337, precitata, punti 278 e 279. Per valutare se ci sia manifesta negligenza ai sensi dell'art. 239 del codice doganale e dell'art. 905 del regolamento d'applicazione, occorre tener conto, in particolare, della complessità delle disposizioni la cui mancata esecuzione ha fatto sorgere l'obbligazione doganale, nonché dell'esperienza professionale e della diligenza dell'operatore, 11 Novembre 1999, *Söhl & Söhlke*, causa C-48/98, Racc. 1999 p. I-7877, punto 56.

⁶⁵⁵ In tal senso, 11 Novembre 1999, *Söhl & Söhlke*, causa C-48/98, Racc. 1999 p. I-7877, punto 59.

sgravio che considerate singolarmente o globalmente alla luce di tali criteri devono essere costitutive di una negligenza manifesta⁶⁵⁶.

La nozione di situazione particolare – aspetti applicativi

La Commissione ha il potere di determinare se una situazione particolare esista o meno e adotta una decisione in applicazione dell'art. 239 del codice doganale. La Corte di Giustizia tuttavia, ricollega la necessità di contraddittorio con

⁶⁵⁶ Ad esempio, sono stati considerati manifestamente negligenti:

- un operatore che aveva difficoltà ad ottenere dal suo contraente i documenti necessari per ottenere un vantaggio preferenziale e che, nonostante ciò, non ha preso contatto con tale contraente per risolvere il problema pur conoscendo l'importanza della documentazione (REM 9/90);
- un operatore che non aveva preso i provvedimenti necessari per far sì che le merci venissero reimportate entro i termini legali previsti dalla normativa in materia di perfezionamento passivo. Infatti l'operatore avrebbe dovuto adottare tutte le disposizioni necessarie per fare in modo che le merci fossero acquistate e trasportate entro il termine legale, calcolando il tempo utile con un margine destinato a coprire eventuali difficoltà, specie i ritardi intervenuti al momento del carico (REM 10/91);
- un operatore che non si era accertato della presenza delle merci al momento di effettuare la dichiarazione in dogana di immissione in libera pratica (REM 13/93) in cui il furto delle merci non era stato rilevato dal dichiarante al momento della dichiarazione di immissione in libera pratica;
- un operatore che non rispetta il testo chiaro di un'autorizzazione di cui beneficia nell'ambito di un regime doganale economico (REM 23/99 e REM 18/00);
- un operatore che trascurava di osservare gli avvisi scritti periodici delle autorità doganali, con cui lo si invita a rispettare la normativa vigente oppure certe scadenze previste da detta normativa (REM 9/91).

l'interessato, piuttosto all'esistenza di un rilevante potere discrezionale⁶⁵⁷, di cui la Commissione è tenuta ad avvalersi, contemperando l'interesse della Unione Europea a garantire il rispetto delle disposizioni doganali e l'interesse dell'operatore economico in buona fede a non subire danni che vadano oltre l'ordinario rischio commerciale⁶⁵⁸.

La Commissione è tenuta a bilanciare l'interesse dell'Unione Europea, volto ad assicurare il rispetto delle norme doganali, nei confronti dell'interesse degli operatori che in buona fede pongono in essere operazioni di importazione senza incorrere in perdite, al di là del normale rischio commerciale⁶⁵⁹.

Dato il potere discrezionale di cui dispone la Commissione nell'adottare una decisione in applicazione della clausola generale d'equità contemplata dall'art. 239 CDC, deriva dunque, l'osservanza del diritto al contraddittorio⁶⁶⁰.

⁶⁵⁷ Tribunale, 18 gennaio 2000, *Mehibas Dordtselaan/Commissione*, causa T-290/97, Racc. 2000 p. II-15, punti 46 e 78.

⁶⁵⁸ Tribunale, 19 febbraio 1998, causa T-42/96, *Eyckeler & Malt/Commissione*, Racc. pag. II-401, punto 133.

⁶⁵⁹ In tal senso la giurisprudenza della Corte di Giustizia, 18 gennaio 2000, *Mehibas Dordtselaan/Commissione*, T-290/97, Racc. 2000 p. II-15.

⁶⁶⁰ In tal senso una giurisprudenza costante: Sentenza *France-Aviation/Commissione*, T-346/94, 1995 p. II-2841; punto 34, e nello stesso senso, sentenza *Technische Universität München C-269/90*, CR 1991 p. I-5469; 10 maggio 2001, cause riunite T-186/97, T-187/97, da T-190/97 a T-192/97, T-210/97, T-211/97, da T-216/97 a T-218/97, T-279/97, T-280/97, T-293/97 e T-147/99, *Kaufring e a./Commissione*, detta «*Televisori turchi*», Racc. pag. II-1337, punto 152, e 27 febbraio 2003, causa T-329/00, *Bonn Fleisch Ex- und Import/Commissione*, Racc. pag. II-287, punto 45. Da ultimo, Sentenza del Tribunale, 6 febbraio 2007, Causa T-23/03, *CAS SpA, contro Commissione delle Comunità europee* Racc. 2007 p. II-289.

Da un lato, tale disposizione riguarda "situazioni particolari", il che presuppone necessariamente che la Commissione prenda in considerazione e ponderi, tra numerosi dati di fatto e di diritto, quelli idonei ad essere rilevanti ai fini della sua decisione finale. Dall'altro, la Commissione deve verificare se la parte interessata è responsabile non soltanto di negligenza, ma di negligenza "manifesta". Infine, prima di adottare la sua decisione, la Commissione è tenuta a consultare, conformemente all'art. 907 del regolamento n. 2454/93, un gruppo di esperti, il che implica che essa ha la scelta di seguirne o meno il parere. Visto il complesso di tali elementi, la Commissione dispone di un potere discrezionale almeno equivalente a quello riconosciute dalla Corte nella citata sentenza *Technische Universitaet Muenchen*⁶⁶¹. Occorre quindi garantire, nell'ambito dei procedimenti di rimborso dei dazi doganali, l'osservanza del diritto ad essere sentiti. Anche in questa materia, il contraddittorio riconosciuto deve essere dunque inteso nell'accezione *forte*, che consente la possibilità all'interessato di far conoscere il proprio punto di vista e obbliga l'autorità doganale ad una decisione sufficientemente motivata.

Si è discusso del momento in cui il contraddittorio debba essere garantito al contribuente doganale.

In forza dell'art. 905, n. 2, e 906 bis del DAC, il richiedente deve essere informato in qualsiasi momento dello stato del procedimento di sgravio e deve avere accesso al contenuto dei documenti scambiati tra Commissione e autorità nazionali al

⁶⁶¹ C.G.C.E., 21 novembre 1991 *Technische Universität München*, causa C-269/90, p. 14; Tribunale, 19 febbraio 1998, causa T-42/96, *Eyckeler & Malt/Commissione*, Racc. pag. II-401, p. 77.

momento della formulazione delle richieste di informazioni o della trasmissione delle risposte⁶⁶². L'accesso in tempo utile ai documenti del procedimento non è limitato alle fasi di istruzione da parte delle autorità nazionali e di trasmissione alla Commissione della sua posizione preliminare sfavorevole allo sgravio. Se il richiedente potesse esprimere la sua opinione solo relativamente ai documenti del procedimento trasmessi inizialmente alla Commissione, i suoi diritti dipenderebbero essenzialmente dalla completezza del fascicolo inviato dalle autorità nazionali, il che rischierebbe di dare luogo ad abusi da parte delle stesse, eventualmente di concerto con la Commissione. Il fascicolo trasmesso dalle autorità nazionali alla Commissione sarebbe incompleto, qualora il ricorrente fosse costretto a richiedere una o più informazioni complementari. In secondo luogo, non sarebbe sufficiente che il ricorrente potesse presentare le sue osservazioni sulla pratica quando la Commissione ha già preso una decisione provvisoria sulla domanda di sgravio. I suoi diritti sarebbero stati rispettati solo se ha potuto far valere la sua posizione in tempo utile.

Dall'altra parte, la Commissione ha sostenuto che, se, da un lato si deve garantire che l'interessato possa esercitare i diritti di difesa prima che prenda la sua decisione, dall'altra parte gli organi dell'Unione Europea non sono affatto tenuti a tenerlo costantemente informato di tutte le fasi anteriori all'adozione della decisione. In presenza, tuttavia, di un'istanza del richiedente, la Commissione è tenuta a informarlo dello stato di avanzamento dell'esame della domanda

⁶⁶² Sentenza del Tribunale, 13 settembre 2005, Causa T-53/02, *Ricosmos BV contro Commissione delle Comunità europee*, Racc. 2005 p. II-3173, p. 59 ss.

introdotta in suo nome. In tal caso è necessario verificare se in concreto tale omissione abbia o meno leso i diritti di difesa, con riferimento all'utilità effettiva dei documenti che rilevano nel corso della pratica e all'importanza e al ruolo in concreto del contribuente nel corso del procedimento⁶⁶³.

*Conclusioni. Rimborso e sgravio nell'applicazione della giurisprudenza*⁶⁶⁴

Ad un primo esame sembrerebbe risultare un attrito tra diritto doganale in cui il contraddittorio viene pacificamente ammesso, e diritto nazionale tributario italiano nel quale invece il contraddittorio viene sostanzialmente negato alla luce della L. 241/90.

⁶⁶³ In tal senso, la giurisprudenza della Corte di Giustizia, ad esempio, sentenza del Tribunale del 13 settembre 2005, Causa T-53/02, *Ricosmos BV contro Commissione delle Comunità europee*, p. 76 ss, 2005 p. II-3173. Nell'ambito del parere di un gruppo di esperti, composto da rappresentanti di tutti gli Stati membri riuniti nell'ambito del comitato del codice doganale, consultato dalla Commissione non viola i diritti di difesa se non dà la possibilità al contribuente di presentare osservazioni in occasione di tale riunione o non lo informa del contenuto e del risultato della stessa. Infatti, il regolamento di applicazione non prevede la partecipazione di colui che richiede lo sgravio ai lavori del comitato del codice doganale né l'obbligo di informarlo del parere espresso da quest'ultimo. Tra l'altro la consultazione di tale gruppo costituisce l'ultima fase del procedimento di sgravio prima dell'adozione da parte della Commissione della sua decisione definitiva. Tale consultazione deve intervenire dopo che il richiedente lo sgravio ha avuto l'opportunità di accedere al fascicolo e di far valere le sue osservazioni, in quanto il comitato rende il suo parere sulla base delle censure e dei documenti del fascicolo già noti. Sentenza del Tribunale, 13 settembre 2005, Causa T-53/02, *Ricosmos BV contro Commissione delle Comunità europee*, 2005 p. II-3173, p. 79 ss.

⁶⁶⁴ Per questa parte, si veda in particolare la nota a commento della sentenza della C.G.C.E., 18 dicembre 2008, C-349/07 Sopropé, Racc. 2008 p. I-10369, di RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, Rassegna Tributaria, 2/2009.

In realtà, tuttavia, il potenziale contrasto ad un esame più approfondito appare notevolmente temperato.

In primo luogo, anche nel diritto tributario nazionale sono presenti diverse norme che in alcuni ambiti procedimentali – anche rilevanti – ammettono, di fatto, il principio del contraddittorio. In secondo luogo, tale differenziazione si modera ulteriormente alla luce della distinzione tra contraddittorio inteso come mera partecipazione nella fase istruttoria e come obbligo dell'amministrazione di motivare in relazione alle ragioni precedentemente addotte.

Si deve poi richiamare l'osservazione che la norma tributaria interna, in linea di principio, si astiene dal porre in essere accenti garantistici per il contribuente, al fine evitare di lasciare aperti spazi utilizzabili in un'eventuale fase contenziosa.

Dall'esame della giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia doganale si è potuto notare come un'accezione di contraddittorio inteso come dovere di motivazione in capo alla pubblica amministrazione sia presente solo laddove sussista uno spazio importante per le valutazioni (principalmente di natura tecnica) dell'amministrazione doganale. Esemplificativi di tale situazione sono i casi del rimborso e delle franchigie doganali. In questi casi l'amministrazione è tenuta anche a motivare in ordine alle ragioni addotte dal contribuente. Qualora tuttavia, tale spazio si riduca, come accade nell'attività di revisione effettuata su richiesta del contribuente, le pronunce della Corte, fino alla più recente giurisprudenza⁶⁶⁵, non si erano mai spinte ad affermare l'esistenza del contraddittorio.

⁶⁶⁵ Si veda sentenza C.G.C.E., 18 dicembre 2008, C-349/07 *Sopropé*, Racc. 2008 p. I-10369.

Una situazione analoga, si verifica anche in materia di prelievo di campioni in cui la possibilità di successive contestazioni della rappresentatività del campione appare inserirsi in una connotazione in cui il contraddittorio è la base di un rapporto costante tra operatore e amministrazione nel procedimento di controllo. Qualora l'analisi effettuata comporti la necessità di un recupero daziario, il contribuente potrà comunque opporre il fatto che la dogana non ha posto in essere un'analisi su un campione adeguatamente rappresentativo. Ne deriva dunque la necessità, prima di procedere ad ingiunzione di motivare anche in relazione alla rappresentatività di tale campione.

Nel caso del transito, poi, l'esistenza di un principio del contraddittorio in realtà è funzionale alla possibilità dell'esercizio del diritto di difesa. Prima di procedere al recupero dei dazi è necessario conoscere con esattezza se la merce sia o meno arrivata a destinazione e dare la possibilità all'eventuale debitore doganale di presentare le proprie argomentazioni difensive.

Dall'esame della normativa, si è dunque potuto notare che esistono diversi procedimenti doganali in cui è presente uno spazio per valutazioni tecniche da parte dell'amministrazione.

Fino ai più recenti orientamenti che verranno affrontati di seguito, da tale considerazione appariva tuttavia difficilmente proponibile poter affermare che il contraddittorio imporrebbe all'amministrazione anche di prendere in considerazione le argomentazioni del contribuente costituendo, al tempo stesso, un principio generale del diritto doganale.

In passato, sembrava pertanto possibile poter giungere alla conclusione di un'attenuazione tra diritto tributario interno e diritto doganale. Se nel diritto nazionale potevano essere rilevate delle aperture concernenti applicazioni specifiche del contraddittorio, nel diritto doganale, invece, le ipotesi di contraddittorio, per quanto probabilmente non eccezionali, non apparivano comunque tanto generalizzabili da consentire la possibilità di profilare l'esistenza di un vero e proprio principio del contraddittorio.

Tali considerazioni devono essere riviste alla luce della più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia. I giudici di Lussemburgo, infatti, hanno recentemente affermato⁶⁶⁶ che il principio dei diritti di difesa è principio generale del diritto dell'Unione Europea, il quale deve trovare applicazione ogni volta che l'amministrazione si proponga di adottare un atto capace di produrre effetti rilevanti nella sfera giuridica del destinatario. Secondo la Corte di Giustizia, inoltre, il giudice ha il compito di accertare se il termine concesso a tale scopo dalla legislazione nazionale sia adeguato, avuto riguardo alle circostanze particolari della causa. Infine, il giudice deve valutare se l'amministrazione abbia tenuto adeguatamente conto delle osservazioni dell'interessato, considerato il tempo trascorso tra la presentazione delle difese e della decisione.

Interessante notare che secondo un diverso orientamento⁶⁶⁷ si riteneva presente un primato del diritto nazionale nella disciplina al diritto al ricorso sulla base

⁶⁶⁶ Si veda C.G.C.E., 18 dicembre 2008, C-349/07 *Sopropé*, Racc. 2008 p. I-10369

⁶⁶⁷ Si vedano le osservazioni presentate dallo Stato Italiano nella sentenza *Sopropé*, cit.

dell'articolo 245⁶⁶⁸ del CDC. Sulla base di tale presupposto, la Corte avrebbe dovuto limitarsi a ribadire il solo diritto dell'operatore ad essere ascoltato, sia nella fase amministrativa che in quella giudiziale.

In altri termini il problema giuridico che si poneva, era verificare se la disciplina nazionale debba semplicemente prevedere un termine che consenta al destinatario del provvedimento di esporre le proprie ragioni prima che l'amministrazione abbia deciso, ovvero se il giudice debba anche poter valutare se l'amministrazione procedente abbia adeguatamente valutato le ragioni esposte dal privato⁶⁶⁹.

Con la sentenza *Sopropé*, la Corte afferma che, in relazione ad una disciplina nazionale che non preveda il contraddittorio, la tutela dei diritti della difesa opera anche se la normativa dell'Unione Europea applicabile al caso concreto non detti espressamente alcun precetto a riguardo. In tal caso i termini per esercitare i diritti della difesa vanno cercati all'interno dell'ordinamento nazionale a condizione che

⁶⁶⁸ Sulla base del quale le disposizioni sull'attuazione della procedura di ricorso sono di competenza degli Stati membri.

⁶⁶⁹ Tra i diritti fondamentali che la Corte ha avuto occasione di rilevare e di richiamare vi è innanzitutto il diritto di difesa e in particolare il diritto ad un processo equo che si concluda entro un termine ragionevole: C.G.C.E. 4 Luglio 1963, *Alvis / Council* causa C- 32/62, Racc. 1963 p. 49. La Corte ha poi riconosciuto il diritto di difesa oltre che nei confronti dei soggetti amministrati ad esempio C.G.C.E., 10 luglio 2001, *Isomeri Europa Srl*, causa C-315/99, Racc. 2001 p. I-5281, anche nei confronti degli Stati membri C.G.C.E., 12 febbraio 1992, cause riunite C-48/90 e C-66/90, *Regno dei Paesi Bassi e altri*, Racc. 1992 p. I-565. Non sono poi mancati riconoscimenti dell'operatività del diritto di difesa in favore degli amministrati anche nei procedimenti avanti ad autorità nazionali, chiamate ad applicare disposizioni che danno attuazione a direttive. Tale è il caso deciso nella C.G.C.E., 12 dicembre 2002, *Cipriani*, causa C-395/00, Racc. 2002 p. I-11877.

da un lato siano dello stesso genere di quelli che beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti di difesa conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione Europea.

La verifica dell'idoneità dei termini applicati deve consentire all'interessato una difesa effettiva delle proprie ragioni e comporta il controllo della concreta possibilità dell'amministrazione di tenere conto nel provvedimento finale.

L'ordinamento italiano ricava la regola del contraddittorio procedimentale dai principi di legalità ed imparzialità amministrativa, e non dalla garanzia dei principi di difesa posti dall'art. 24 della Costituzione, il cui luogo è il processo. La decisione della Corte, invece, va nel senso di dotare la Unione Europea di un proprio catalogo di diritti fondamentali. Il rispetto dei diritti della difesa impone che ogni destinatario di una decisione che incide sensibilmente sui suoi interessi abbia il diritto di essere ascoltato, ossia che possa manifestare utilmente il proprio punto di vista.

La portata dei principi espressi dalla Corte di Giustizia, dunque, va al di là dell'ambito riservato alle modalità di recupero dei diritti doganali in quanto trova una correlazione nelle diverse forme di contraddittorio, inteso come garanzia

dell'attuazione imparziale della legge d'imposta, regolate dalla legislazione tributaria⁶⁷⁰.

Il dovere di motivazione delle deduzioni del contribuente è segno di un progressivo allineamento della disciplina dei procedimenti tributari a livello europeo.

⁶⁷⁰ Ad esempio comma 3 dell'art. 54 bis del DPR Iva n. 633/1972 in materia di comunicazione dell'esito del controllo, nonché articolo 12 della L. n. 212/2000 relativo al diritto per il soggetto sottoposto a verifica di formulare al termine delle operazioni osservazioni e richieste.

CONCLUSIONI FINALI

Aspetti generali

Le competenze dell'Unione Europea europea nell'ambito tributario tradizionalmente sono state create e tendono normalmente ad espandersi a scapito della sovranità fiscale degli Stati membri. Il diritto doganale è stato uno dei primi ambiti giuridici in cui le precedenti competenze nazionali sono state avocate a livello dell'Unione Europea. Dall'altra parte, si deve segnalare che in forma quasi speculare, in Italia e in Belgio, normative e procedure di livello statale continuano ad essere presenti.

In via preliminare, appare opportuno circoscrivere con precisione il campo della ricerca al fine di evitare ostacoli metodologici che potrebbero comprometterne il risultato.

In primo luogo, la ricerca si concentra sulle esigenze dettate dal diritto dell'Unione Europea. Ci si propone in questo modo di chiarire l'esistenza degli attriti e delle differenze che possono potenzialmente distinguere, da una parte, il sistema dell'Unione Europea con i sistemi nazionali.

Si è cercato al tempo stesso di non trascurare la comparazione nazionale, ma al contrario, di esaminare anche i meccanismi di applicazione del diritto dell'Unione

Europea negli Stati membri (con riferimento all'Italia e al Belgio). Dal momento che gli Stati membri sono responsabili sulla base del trattato CE dell'applicazione del diritto dell'Unione Europea, un'analisi dell'attuazione del diritto dell'Unione Europea all'interno dell'ordinamento degli stati stessi appare necessaria. A tale scopo, una parte della trattazione è stata dedicata alla dimensione nazionale con la comparazione delle discipline giuridiche nazionali in materia doganale. Si è così cercato di evidenziare le differenze tra previsioni nazionali di diritto italiano e belga.

Il significato di una ricerca sugli aspetti statici e dinamici dell'obbligazione doganale si è così confrontata con alcune esigenze fondamentali:

- la necessità di ricostruire a livello del diritto dell'Unione Europea una teoria dell'obbligazione doganale, al fine di confrontarla, in un'ottica di coerenza, con la possibilità di mantenere un limite alla libera circolazione delle merci. Quest'ultima, infatti, si confronta e in parte trova una giustificazione nella tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea.
- la riconduzione del modello dell'Unione Europea ad una teoria generale tributaria. In altri termini, il tributo doganale deve essere esaminato sulla base della legislazione dell'Unione Europea, che prevede una disciplina puntuale. Si tratta della base di partenza per verificare gli aspetti di disciplina del tributo in materia di soggetto passivo, presupposto, modello di attuazione, liquidazione, rimborso.
- la comparazione delle discipline nazionali italiana e belga. In questo contesto, si è evidenziato che la coerenza, propria delle tradizioni giuridiche nazionali, non

risulta essere sempre salvaguardata. Si prospetta così un attrito tra ordinamenti nazionali e quello del diritto dell'Unione Europea, di importanza significativa alla luce del fatto che le dottrine nazionali si sono tradizionalmente sforzate di giustificare la coerenza fiscale, anche rispetto all'attività posta in essere da un'amministrazione doganale che è attualmente di livello nazionale.

L'esigenza ricostruttiva pone dei problemi applicativi, in quanto si confronta con la costante presenza di una molteplicità di amministrazioni nazionali, pari al numero degli Stati membri che attuano l'obbligazione doganale.

Le diverse finalità dell'obbligazione doganale pongono degli attriti tra principi giuridici fondamentali e fondanti il mercato unico: da un lato l'esigenza della libera circolazione delle merci, dall'altro la necessità di reperire risorse finanziarie per attuare le politiche dell'Unione Europea.

Le molteplici finalità tutelate dai dazi doganali, si rispecchiano poi nel ruolo e nelle competenze delle amministrazioni doganali. In questo senso si può dire che i dazi doganali svolgono un ruolo *multifunzionale*. Il diritto doganale, infatti, non si limita a fissare le norme di imposizione e di regolamentazione generale del dazio. In tutti gli Stati membri il ruolo della dogana è infatti funzionale al rispetto delle misure restrittive e interdittive, quali la lealtà commerciale, le misure di embargo in vigore nei confronti di determinati stati, la tutela e stimolazione della concorrenza.

Si è avuto modo di chiarire che l'amministrazione doganale, oltre ai dazi, riscuote anche altre imposizioni fiscali o parafiscali che colpiscono le merci al momento

dell'importazione o dell'esportazione, oltre che le merci nazionali consumate o utilizzate sul territorio nazionale. Da queste osservazioni deriva la prima conclusione che ruolo fiscale ed economico sono due componenti di una medesima attività orientata verso lo stesso fine.

Proprio dalla molteplicità di fini deriva uno dei primi ostacoli volti ad una ricostruzione coerente del tributo doganale.

Oltretutto, a fronte della tradizionale funzione allocativa dell'imposta, che consente di generare risorse a favore della collettività politica che le ha stabilite, si è chiarito che i dazi doganali costituiscono un esempio di *disaccoppiamento* tra politica fiscale e reperimento delle finanze pubbliche.

I dazi doganali si caratterizzano infatti per l'assenza di un legame di natura formale o istituzionale tra le competenze fiscali esercitate dall'Unione Europea e le risorse finanziarie attribuite. L'attribuzione di competenze fiscali alla Unione Europea perseguono, infatti, a fianco di un obiettivo finanziario, anche un obiettivo economico. Le differenze tra le regolamentazioni fiscali degli Stati membri possono costituire degli ostacoli alla definizione di un mercato unico dove innanzitutto si pone lo scopo di garantire le libertà di circolazione. E' dunque necessario, per far venir meno questi ostacoli armonizzare o ravvicinare – o addirittura nel campo doganale uniformare - le disposizioni nazionali. In quest'ottica, le prerogative fiscali della Unione Europea, anche in campo doganale, non possono che essere poste in opera in maniera funzionale alla realizzazione di tali obiettivi, in primo luogo la realizzazione di un mercato interno.

Il modo in cui lo schema applicativo del tributo a livello nazionale si rapporta alla sua inevitabile dimensione funzionale di livello del diritto dell'Unione Europea e sopranazionale fa parte dell'originalità che caratterizza lo studio dell'obbligazione doganale.

A fronte un primo *dualismo* (ruolo fiscale ed economico) dei dazi e dell'amministrazione, si raffronta quindi un dualismo tra reperimento ed allocazioni di risorse e di competenze, dell'Unione Europea e nazionali.

L'obbligazione doganale si caratterizza così per la presenza di un modello del diritto dell'Unione Europea e di una funzione del tributo che si confrontano con un'attuazione che trova fonte in principi e disposizioni nazionali.

Si rapportano quindi da un lato, la struttura e la funzione previsti dal diritto dell'Unione Europea e, dall'altro, lo strumento giuridico per attuarne il modello. È proprio questo secondo *dualismo* tra modello e struttura che rispecchia una tensione costante tra il principio della libera circolazione delle merci e la necessità di garantire l'interesse finanziario sotteso alla necessità di reperire e garantire risorse per il bilancio dell'Unione Europea.

Dal punto di vista normativo, poi, il quadro regolamentare comune si basa su un codice doganale unico ed è articolato su disposizioni e tariffa doganale comuni.

Si è avuto modo di constatare i diversi aspetti di contrapposizione latente tra la normativa dell'Unione Europea e lo strumento giuridico per attuarne il modello. Si tratta di una caratteristica costante che si riflette nella peculiare natura

dell'obbligazione doganale. L'analisi deve quindi avere ad oggetto anche il rapporto tra la disciplina dell'Unione Europea e l'applicazione posta in essere delle amministrazioni nazionali che a volte ne limita, di fatto, la vocazione europea.

Le norme dell'Unione Europea che disciplinano l'obbligazione doganale, tuttavia, non si limitano a fissare gli aspetti di imposizione e di regolamentazione generale del dazio. I principi giuridici dell'Unione Europea in materia doganale hanno una funzione diversa da quella delle altre forme impositive indirette, pure disciplinate dalla normativa dell'Unione Europea, peculiarmente l'Iva. Si constata perciò l'originalità del dazio doganale rispetto agli altri tributi indiretti.

Una prima differenza si ravvisa in primo luogo nella fonte normativa dovuta al diritto dell'Unione Europea che disciplina l'obbligazione doganale. In secondo luogo si è chiarito il ruolo svolto dai principi applicabili all'obbligazione doganale, i quali sopportano la presenza di un'incontestabile finalità economica del dazio.

Ulteriore aspetto di originalità consiste nella natura reale del dazio, che precede sostanzialmente il rapporto giuridico, e consente di dissociare la nascita dell'obbligazione dall'individuazione del soggetto passivo. Questo effetto, invece, non può essere ottenuto nel campo delle imposte sul reddito. Il dazio doganale, inoltre, diversamente dalle imposte sul reddito, consente alla dogana di poter soddisfare il proprio debito sulla merce oggetto del dazio. Ne deriva l'evidenza dell'inscindibile legame, evidentemente assente nelle imposte sul reddito, tra la

cosa oggetto d'imposta e l'imposta che la colpisce, il cui debito deve essere soddisfatto.

Si sottolinea che l'obbligazione doganale, tuttavia, non si distingue di per sé rispetto alle altre obbligazioni tributarie, in quanto deriva ugualmente da un presupposto, da un parametro e da un tasso. L'analisi di questi aspetti in un'ottica di coerenza ha tuttavia evidenziato le difficoltà e i limiti che si pongono per coordinare gli aspetti previsti dalla normativa dell'Unione Europea con la necessità di una ricostruzione sistematica. La difficoltà di una ricostruzione logica, può essere considerata la conseguenza della presenza di una molteplicità di fini perseguiti dalla legislazione europea in materia doganale, peculiarmente, la necessità di salvaguardare le esigenze di libera circolazione e, al tempo stesso, la tutela degli interessi finanziari.

L'esame dei soggetti di imposta, dell'oggetto e della fonte dell'obbligazione doganale ha consentito così di risaltare le caratteristiche originali di tali elementi, riconducibili al carattere peculiare dell'imposta doganale.

Il carattere di originalità del rapporto tributario, infine, è stato rintracciato alla luce del ruolo dell'obbligazione all'interno del rapporto medesimo. Le modalità di applicazione e la dinamica dell'imposta si contraddistinguono in maniera peculiare rispetto alle modalità tradizionali di nascita dell'obbligazione tributaria. All'interno del rapporto doganale, si osserva, infatti, il ruolo preponderante rivestito dagli obblighi preliminari rispetto all'obbligazione.

I soggetti passivi

La soggettività passiva ed il presupposto dell'obbligazione doganale dovrebbero confrontarsi in un'ottica coerente e una logica visione d'insieme. Sulla base dell'analisi effettuata, tuttavia, tale approccio non può essere sempre garantito. Le ragioni sono molteplici.

In primo luogo, in materia di soggetti, la legislazione dell'Unione Europea, pur in presenza di un generale riferimento al dichiarante, semplifica una selezione di soggetti passivi ai quali deve essere ricondotta l'obbligazione doganale.

In linea generale, il proprietario delle merci è il soggetto che normalmente provvede a disporre l'ingresso delle merci all'interno del territorio della Unione Europea. Si può tuttavia verificare che il movimento delle merci e gli oneri relativi non siano posti in essere dal proprietario. In questo modo non si esclude che in definitiva, la figura centrale dell'operazione sia il proprietario, ancorché possa rimanere non definitivamente inciso dall'imposta.

Sulla base della legislazione dell'Unione Europea, poi, l'individuazione dei soggetti che intervengono nelle diverse fasi del rapporto giuridico doganale, finalizzata all'immissione in libera pratica, acquista rilevanza in tutti quei casi in cui il rapporto giuridico non ha un esito fisiologico, ma si verifica un evento *contra legem*.

Si è evidenziato che le diverse nozioni di dichiarante e proprietario a volte determinano dei momenti di attrito tra ordinamento dell'Unione Europea e nazionale.

La normativa dell'Unione Europea utilizza un concetto fattuale, mentre quella nazionale si basa su enunciati maggiormente giuridici. Sulla base delle disposizioni dell'Unione Europea la dichiarazione è collegata non alla titolarità di una posizione giuridica sulla merce, quanto piuttosto all'esistenza di un fatto. Sono pertanto necessari soltanto la mera detenzione della merce stessa unitamente ai documenti richiesti per l'applicazione delle disposizioni doganali.

Emerge quindi la sostanziale correlazione della normativa europea rispetto all'effettività delle operazioni poste in essere nella pratica. L'esigenza di semplificazione che il legislatore dell'Unione Europea soddisfa si fonda sulla constatazione che concretamente il soggetto detentore presenta la dichiarazione e paga i relativi diritti.

Per la determinazione del soggetto passivo dell'obbligazione doganale si deve quindi prescindere dai soggetti che si sono occupati della spedizione della merce. Al contrario, si pone la necessità di utilizzare un vincolo più obiettivo che metta in relazione i soggetti con le merci. Al tempo stesso, tale definizione non può essere assoluta, ma al contrario presuntiva e collegata alla causa dell'obbligazione (rapporto di fatto e di diritto). Per questa ragione la rilevanza giuridica si ricollega direttamente al soggetto che compie operazioni materiali onerose che incidano

profondamente sul valore delle cose, quali le operazioni doganali. Proprio sulla base di tali operazioni materiali è possibile risalire al soggetto passivo.

Il collegamento tra operazioni materiali poste in essere e soggettività giuridica costituisce pertanto il momento centrale dell'individuazione della soggettività passiva doganale. La *ratio* di questo collegamento è rintracciabile in un rapporto di fatto (che si aggiunge a quello di diritto) e che consiste nel porre in essere atti che incidono sul valore economico delle merci.

Ne consegue tuttavia una possibile mancanza di coerenza del sistema tributario rispetto alla semplificazione operata dal sistema dell'Unione Europea, che in ultima analisi spinge per una moltiplicazione dei soggetti passivi. Se il sistema nazionale italiano antecedente al Codice Doganale Comunitario operava, come si è potuto acclarare, una restrizione sulla base della nozione di proprietario, il sistema dell'Unione Europea, invece opera una scelta diversa. Quest'ultimo ha come fine principale la salvaguardia di esigenze di semplificazione e di controllo. La pluralità dei soggetti passivi estende la possibile salvaguardia del bilancio dell'Unione Europea. Problema ulteriore è poi verificare in che rapporto queste finalità si pongano rispetto alla struttura tributaria o se piuttosto non siano presenti momenti di attrito tra una normativa dell'Unione Europea, che utilizza nozioni giuridiche volutamente indefinite al fine di estendere il numero dei soggetti passivi e normativa nazionale ancorata al peso della tradizione giuridica e delle sue nozioni, anche di derivazione civilistica, che non sempre consentono di interpretare in maniera innovativa un tributo di antica storia ed esperienza quale quello doganale.

La normativa dell'Unione Europea rappresenta perciò un momento di discontinuità che si confronta con un'esperienza giuridica che non appare necessariamente consolidata, ma che, al contrario richiede ulteriori sforzi ermeneutici. Dall'esame congiunto della legislazione dell'Unione Europea e nazionale non sempre può essere desunta una coerente visione d'insieme.

Il presupposto

La difficoltà di ricostruire a livello del diritto dell'Unione Europea una teoria sistematica dell'obbligazione doganale è particolarmente presente in materia di presupposto. Si è evidenziato, infatti, che il codice doganale non definisce espressamente il fatto generatore del dazio doganale, limitandosi a individuare le ipotesi di nascita dell'obbligazione doganale (fisiologica e patologica).

La normativa belga non fornisce un supporto a quest'indagine, in quanto la legge doganale nazionale (LGDA) rinvia alla normativa dell'Unione Europea. Nella disciplina italiana, invece, il testo unico della legge doganale identifica il presupposto con la destinazione al consumo. Quest'ultima connota, nella struttura del tributo, un elemento ben più rilevante di una mera vicenda attinente alla riscossione, per entrare a far parte, insieme al fatto generatore di una fattispecie complessa a formazione progressiva che costituisce nel suo insieme il presupposto del tributo. Tale disciplina appare giuridicamente corretta, alla luce, sia dei regolamenti dell'Unione Europea, sia del principio di capacità contributiva sancito

dalla costituzione italiana, che dal ruolo svolto dall'esigibilità ai fini della qualificazione del presupposto dell'obbligazione doganale.

La dialettica tra discipline nazionali e previsioni dell'Unione Europea focalizza sul rapporto tra presupposto e soggetti passivi. In questo campo si dovrebbe rintracciare una coerenza di sistema che tuttavia sembra a volte presentare delle lacune a livello del diritto dell'Unione Europea.

La legislazione europea, in altre parole, non sempre si presta ad essere ricondotta ad una teoria generale dell'obbligazione. In questo contesto, nemmeno le discipline nazionali aiutano ad identificare una coerenza sistematica in campo doganale. La normativa degli Stati membri, infatti, non sempre dettano norme di dettaglio in grado di risolvere adeguatamente il problema dell'individuazione del fatto generatore dell'obbligazione doganale e qualora ciò accada si pone comunque il problema di valutarne la compatibilità con il sistema normativo del Codice Doganale Comunitario.

Ancora una volta la sistematicità di sistema appare vacillare di fronte alle esigenze fiscali e di reperimento e garanzia dei mezzi di finanziamento dell'Unione Europea.

Le merci

Anche la definizione di merce deve essere contestualizzata in un'ottica di coerenza che necessita nuovamente una ricostruzione sistematica. Anche in questa

materia un esercizio ermeneutico si deve porre l'obiettivo di una lettura coerente in una logica di insieme che, tuttavia, normativamente non è sempre presente.

Il diritto doganale dell'Unione Europea gravita attorno alla nozione di merce, che al tempo stesso ne costituisce uno dei principali limiti. I dazi doganali non gravano sui servizi, che attualmente costituiscono peraltro la parte più importante degli scambi economici internazionali.

L'interprete è perciò tenuto a ricostruire una nozione di merce tenendo conto delle sentenze della Corte di Giustizia. Sono stati analizzati una serie di interventi puntuali posti in essere da parte della giurisprudenza della Corte di Giustizia e volti ad identificare volta per volta l'inclusione o l'esclusione del caso concreto dalla nozione di merce.

La prima categoria consiste nelle merci interamente ottenute nel territorio doganale della Unione Europea, che non incorporano merci importate da paesi o territori terzi. La seconda categoria riguarda le merci importate da paesi o territori che non fanno parte del territorio doganale della Unione Europea e immesse in libera pratica.

Quando il soggetto passivo dell'imposta non è giuridicamente vincolato con la dogana, in quanto la dichiarazione non è stata presentata (o ancorché presentata non sia stata seguita dalla dichiarazione doganale con conseguente determinazione del quantum della prestazione tributaria) le merci devono comunque assolvere la prestazione tributaria con il loro valore, normalmente tramite la procedura di vendita all'incanto prevista dalla normativa nazionale per le merci abbandonate.

Anche in tal caso, tuttavia, le merci non diventano oggetto dell'imposta. Al contrario, l'oggetto dell'imposta resta il fatto dell'acquisto della cosa da parte del soggetto passivo che si sostituisce a quello originario. Se la cosa non è venduta o non è destinata all'importazione, non ricorre l'obbligo tributario, in ragione dell'assenza del fatto economico-giuridico che lo presuppone.

Si è rilevato poi che lo status delle merci non è immutabile. Al contrario, tale status, una volta acquisito, può essere successivamente mutato, ovvero perso nei casi tassativamente previsti dal Codice Doganale Comunitario.

Le merci immesse in libera pratica perdono la posizione doganale di merci comunitarie innanzi tutto nel caso in cui la dichiarazione di immissione in libera pratica sia invalidata dopo lo svincolo. In secondo luogo, qualora i dazi all'importazione relativi a tali merci siano rimborsati o sgravati nel quadro del regime di perfezionamento attivo, nella forma del sistema di rimborso, oppure per merci difettose o non conformi alle clausole del contratto. Infine, lo status di merce comunitaria può venir meno quando il rimborso o lo sgravio siano subordinati alla condizione che le merci vengano esportate o riesportate o ricevano una destinazione doganale equivalente, ma tale condizione non si realizzi.

L'analisi effettuata si è sforzata di dimostrare le esigenze di ricostruzione di una definizione che non può essere rintracciata *sic et simpliciter* nella normativa positiva di derivazione nazionale o del diritto dell'Unione Europea, ma che, al contrario, richiede il frequente intervento della Corte di Giustizia. Una definizione normativa di provenienza nazionale, peraltro si scontrerebbe con delle esigenze

ricostruttive che si fondano sulla necessità di una definizione quanto più possibile omogenea per tutti gli Stati membri. Questa finalità viene garantita proprio dal frequente intervento dei Giudici di Lussemburgo. Dall'altra parte, tale definizione si pone la necessità di ricostruire una nozione che possa garantire la salvaguardia degli interessi finanziari della Unione Europea. Ne deriva che l'esigenza di coerenza sistematica con gli ordinamenti giuridici nazionali rischia nuovamente di venire sacrificata.

Il parametro

In materia di parametro si è chiarito che il dato di originalità della natura dell'obbligazione doganale consiste nuovamente nella fonte dell'Unione Europea che la disciplina. Ciò nonostante, come si è avuto modo di acclarare, in alcune ipotesi permangono dei momenti di attrito tra la normativa degli stati nazionali e quella dell'Unione Europea. Anche in questo campo si deve perciò notare la mancanza di una coerenza di sistema.

Si è avuto modo di verificare a quali conseguenze possa portare una giurisprudenza forse non attentamente meditata da parte della Corte di Giustizia in materia di revoca del *ruling* doganale ovvero un non adeguato coordinamento tra valutazione del valore in dogana da parte di amministrazioni fiscali doganali e non doganali.

Alla luce di tali considerazioni l'obbligazione doganale pur venendo regolata dal diritto dell'Unione Europea si caratterizza in maniera originale nel panorama tributario per la necessità di un coordinamento sul piano applicativo con delle discipline nazionali che sono diverse per ciascuno stato membro.

L'originalità dell'obbligazione doganale, è caratterizzata dalla presenza di una *polivalenza* idonea a porre degli interrogativi concernenti l'adempimento della prestazione pecuniaria doganale. Ci si interroga se quest'ultima possa essere intesa come un corrispettivo per l'eliminazione dei divieti e degli obblighi imposti all'attività economica privata. Si è rilevato che in tal caso gli aspetti di coerenza tributaria porrebbero problemi ulteriori in considerazione di un tributo che viene comunque riscosso dalle amministrazioni doganali nazionali.

L'attuazione del tributo

La trattazione è proseguita nella seconda parte con l'esame dell'attuazione del tributo. Anche in questo campo si rintracciano diversi aspetti di originalità del sistema tributario doganale:

- da un lato l'esigenza di una coerenza non facilmente rintracciabile, se non tramite un difficile sforzo ermeneutico;
- dall'altro, la presenza di una finalità costantemente presente volta a rendere efficiente il reperimento di risorse finanziarie volte a sostenere i bisogni della Unione Europea. Tale esigenza, tuttavia, talvolta si scontra con l'opposta esigenza

di salvaguardare il mercato unico e di rendere possibile la libera circolazione delle merci.

Due aspetti specifici particolarmente rilevanti allo scopo della configurazione giuridica dell'obbligazione doganale, poi, ne evidenziano l'originalità rispetto alle altre obbligazioni tributarie. Si tratta del particolare ruolo della tariffa doganale e del modo in cui essa si rapporta con l'applicazione nazionale all'interno degli stati membri e la determinazione del valore delle merci.

L'insieme degli obblighi e delle altre obbligazioni a carico del contribuente o di terzi, come gli obblighi preliminari alla dichiarazione, l'obbligo di presentare le merci in dogana, costituiscono il cosiddetto rapporto giuridico di imposta. L'obbligazione tributaria doganale, rientra così a far parte di tale rapporto, confrontandosi con gli altri obblighi a carico del contribuente.

Un aspetto di originalità del momento dinamico del dazio, rispetto alle altre imposte, deriva proprio dal fatto che il rapporto tra soggetto passivo e amministrazione finanziaria nazionale normalmente nasce in una fase antecedente alla costituzione dell'obbligazione doganale, intesa come obbligo di pagare i diritti doganali.

Se tali caratteristiche possono essere letti nuovamente in un'ottica di originalità, al contempo, si deve rintracciare la tensione volta a ricostruire la coerenza del sistema. Sono infatti presenti una serie di doveri fondamentali - ai fini della nascita fisiologica dell'obbligazione doganale - che devono essere adempiuti da parte del soggetto passivo, ovvero dal detentore delle merci, e che sono antecedenti

alla nascita dell'obbligazione doganale. Tale originalità si rapporta agli obblighi che il contribuente doganale deve soddisfare.

La nascita della obbligazione e obbligazione doganale condizionata

L'analisi è proseguita in materia di nascita dell'obbligazione doganale. Si è evidenziato che la possibilità di configurare un'obbligazione doganale condizionata consente di coordinare interessi di diversa natura.

Da un lato è presente l'interesse fiscale al conseguimento dell'entrata. Dall'altra parte, si può dedurre la compresenza di un interesse al controllo del movimento delle merci sul territorio dello Stato, che nelle destinazioni doganali in sospeso emerge chiaramente. In queste ultime, infatti, l'interesse erariale appare irrilevante nella valutazione tipica della fattispecie costituita dalla dichiarazione d'esito, in quanto la sua tutela è subordinata al verificarsi della condizione costituita dalla mancata riesportazione; esso è quindi, in buona sostanza, considerato estraneo alla ratio degli istituti del transito e delle temporanee (importazioni ed esportazioni) che si ritengono apprestati invece per la tutela di uno scopo diverso da quello fiscale.

Si evidenzia così una dicotomia tra interesse contributivo e tutela del mercato unico. Quest'ultima risalta ulteriormente qualora si paragoni la disciplina in materia di fattispecie imponibile, rispetto all'analisi concernente le destinazioni in sospeso. A tal fine appare di considerevole interesse il concetto di obbligazione

tributaria condizionata, che caratterizza ogni istituto doganale non definitivo ad eccezione del deposito. L'importazione e l'esportazione temporanea danno luogo ad un'obbligazione tributaria sospensivamente condizionata - o secondo altri risolutivamente condizionata - alla mancata riesportazione o reimportazione. L'istituto dell'ammissione temporanea, invece, è richiamato in materia di presupposto doganale.

Tramite la previsione di un fatto condizionante l'efficacia di una certa fattispecie, si inserisce un ulteriore assetto di interessi sulle valutazioni tipiche fornite dall'ordinamento giuridico. In questo modo, si subordina la regolamentazione di un dato rapporto giuridico al venire in essere di fatti che manifestano l'esistenza di esigenze particolari estranee alla qualificazione tipicamente tributaria.

L'obbligazione doganale, in seguito alla temporanea importazione della merce, dunque, potrebbe sorgere solo se non avviene, ad esempio, la riesportazione. Non sarebbe condivisibile invece ritenere la nascita dell'obbligazione doganale subordinata all'importazione definitiva della merce. Ragionando per assurdo e considerando l'importazione o l'esportazione come l'evento dedotto in condizione, si dovrebbe infatti attribuire alle dichiarazioni relative un valore sostanziale per l'acquisizione del tributo e per la nascita dell'obbligazione relativa alla merce introdotta in libera pratica. Anch'essa, infatti, dovrebbe sorgere al momento del passaggio della linea doganale e sarebbe sospensivamente condizionata alla presentazione della relativa dichiarazione. In questo modo, tuttavia, le fattispecie avrebbero incoerentemente due strutture diverse, una riguardante il profilo contributivo, l'altra il movimento fisico della merce sul territorio doganale

consentito subordinatamente al rispetto di particolari condizioni, tra cui quella di pagare il tributo in caso di mancata riesportazione.

Dalla necessità di una distinzione tra interessi fiscali e non fiscali deriva perciò la possibilità di definire l'obbligazione doganale come sospensivamente condizionata in termini negativi ad un determinato evento.

L'adempimento

L'esigenza di reperire risorse finanziarie e di tutelare gli interessi della Unione Europea è un aspetto che pone nuovamente la coerenza di sistema in una logica ancillare.

L'adempimento degli obblighi preliminari è distinto dall'adempimento dell'obbligazione doganale e dall'attività di controllo della amministrazione doganale che è connessa e strettamente congiunta alla nascita dell'obbligazione doganale, quantomeno sotto il profilo fisiologico.

Il mancato rispetto di uno degli obblighi preliminari comporta la nascita dell'obbligazione doganale per ragioni patologiche e il corretto iter che dovrebbe altrimenti essere rispettato non può condurre alla nascita dell'obbligazione, come previsto dalla normativa dell'Unione Europea.

Gli obblighi doganali rivestono per i dazi un'importanza notevole. La stessa dichiarazione doganale, ha una rilevanza che non si rintraccia, ad esempio, nell'imposta sul valore aggiunto. L'importanza della dichiarazione, qualsiasi teoria

in materia di natura giuridica si decida di sposare, ha comunque un risalto nello schema applicativo del tributo difficilmente paragonabile con gli altri tributi indiretti.

Il principio dell'inemendabilità della dichiarazione rafforza poi in maniera formidabile il meccanismo di applicazione del tributo e gli obblighi preliminari all'adempimento dell'obbligazione doganale.

Un fenomeno analogo si osserva per la liquidazione che, diversamente dallo schema classico, non può tuttora essere ricondotta ad un'autoliquidazione propriamente detta, come accade per altri tributi indiretti, specialmente l'Iva. Sebbene il meccanismo applicativo si stia orientando anche per l'obbligazione doganale nel senso di un'autoliquidazione, la presenza di obblighi preliminari nel corso del rapporto doganale deve essere esaminata alla luce dell'attività che l'ordinamento richiede al contribuente. La liquidazione costituisce perciò parte integrante di uno schema applicativo doganale che può qualificarsi originale. Diversamente da quanto accade altrove, l'amministrazione partecipa attivamente alla liquidazione del tributo.

L'adempimento degli obblighi preliminari tuttavia, non è sufficiente per la nascita dell'obbligazione doganale e per il successivo adempimento di essa, dovendosi accompagnare alla destinazione al consumo dei beni stessi, all'interno o all'esterno, del territorio doganale dell'Unione Europea.

Solo a queste condizioni, e una volta che i controlli previsti dalla normativa dell'Unione Europea siano effettuati da parte delle amministrazioni doganali degli

stati membri, è possibile la liquidazione del tributo e il conseguente adempimento dell'obbligazione.

Si tratta di ulteriori profili di originalità dell'obbligazione doganale che vengono confortati dal particolare ruolo del potere di controllo delle autorità doganali, oggetto della trattazione seguente.

Allo stesso modo, il procedimento doganale presenta caratteristiche di specificità – previste dalla normativa dell'Unione Europea - che lo differenziano dal modello generale che caratterizza l'attuazione del tributo per la presenza di una dichiarazione, ad una conseguente attività di liquidazione e soprattutto una successiva attività di accertamento non meramente eventuale. In ambito doganale l'attività dell'amministrazione, in seguito alla presentazione della dichiarazione, non è neutra o facoltativa, ma svolge un ruolo fondamentale ai fini della nascita dell'obbligazione doganale. Questa particolarità costituisce un ulteriore indizio che consente di sottolineare un elemento distintivo dell'obbligazione doganale, rispetto alla generalità degli altri tributi.

Ne deriva che gli aspetti di coerenza sistematica – se presenti - non consentono sempre di evidenziare in modo chiaro una visione d'insieme, i cui elementi peraltro non possono sempre essere rintracciati in maniera immediata dal raffronto con i sistemi tributari nazionali.

Aspetti di comparazione tra normativa nazionale e dell'Unione Europea

In materia di accertamento si è chiarito che in ambito doganale le previsioni normative appaiono nuovamente connotate da diversi elementi di differenziazione rispetto ai modelli nazionali.

Gli aspetti sistematici che ne emergono solo a fatica si coordinano tra loro in un'ottica di coerenza e a volte appaiono sacrificati all'esigenza di tutela del bilancio dell'Unione Europea.

La necessità di controlli immediati, a volte accompagnati da sistemi di analisi dei rischi, previsti direttamente dalla normativa dell'Unione Europea, consentono di evidenziare la finalità di tutelare le risorse proprie. Tali aspetti a volte si pongono in una situazione di attrito rispetto alla necessità di tutelare le esigenze del mercato unico, come ad esempio la velocità degli scambi comunitari, che richiedono piuttosto la presenza esclusiva di controlli *ex-post*.

Si rintracciano così istituti e procedimenti idonei a conciliare entrambe le esigenze, a volte a discapito di una visione coerente.

In questa logica, in ambito procedimentale, appare emblematica la necessità dell'emanazione di un atto di accettazione della dichiarazione doganale. Il contribuente in base alla dichiarazione doganale effettua quella serie di attività, aventi una specifica rilevanza giuridica, diretta all'esatta determinazione del quantum dell'imposta, ma il ruolo dell'amministrazione non è trascurabile.

Anche in ambito doganale la circostanza che la fattispecie tributaria sia già stata prevista dalla legge esclude la necessità dell'emanazione di un atto di accertamento.

L'intervento dell'amministrazione e l'esternazione dei poteri di controllo previsti dalla legge non avviene soltanto nei casi in cui il contribuente abbia in concreto violato la legge o non l'abbia correttamente applicata. Al contrario, in seguito alla presentazione della dichiarazione sono di fatto presenti ulteriori controlli. In primo luogo si ha l'esame, effettuato con l'accettazione, finalizzato al controllo della presenza della documentazione. La natura giuridica dell'accettazione è infatti riconducibile ad un atto di controllo e sulla base della legislazione dell'Unione Europea (art. 63 DAC) viene preceduta da un esame formale concernente la conformità della dichiarazione allo schema previsto (il cosiddetto documento amministrativo unico), la sottoscrizione del dichiarante, la liquidazione dei diritti, l'indicazione dei dati relativi alla destinazione richiesta, nonché l'allegazione dei documenti necessari.

In secondo luogo, è presente un controllo automatico operato dal sistema informatico. Tali controlli non sono qualificabili formali in quanto non incidono su elementi dell'accertamento e non possono dar luogo autonomamente a un recupero di diritti. L'esito negativo del primo controllo, infatti, può comportare una richiesta di integrazione di documenti, in assenza dei quali l'accettazione della dichiarazione doganale non può avvenire. L'esito negativo del secondo controllo, invece, di regola dà luogo a ulteriori, successivi controlli: documentale o fisico.

Un ulteriore aspetto che differenzia lo schema di attuazione del tributo doganale da quello classico è che la liquidazione del tributo derivante dalla presentazione della dichiarazione, in ambito doganale non è automatica. L'importo dei dazi dovuto è, infatti, calcolato dall'autorità doganale.

Anche in questo caso appare necessaria la ricerca di un punto di equilibrio tra due opposte esigenze. Da un lato la necessità di garantire la velocità dei traffici commerciali, che richiederebbe un'autoliquidazione, come accade per la maggior parte dei tributi nei sistemi impositivi moderni. Dall'altro il fine di garantire la riscossione e la tutela del bilancio dell'Unione Europea che impone un maggior controllo e tutela delle risorse proprie.

Per salvaguardare la coerenza di sistema si è costretti ad ammettere che si tratti di un'attività endoprocedimentale, che si dovrebbe inserire nel più ampio e complesso procedimento di accertamento tributario. La visita fisica, in modo paradigmatico, non richiede normalmente un accesso presso il contribuente ed avviene di norma negli spazi doganali. In alcuni casi, tuttavia, può essere necessario un formale ordine di accesso. Si pensi ad esempio alle visite fisiche effettuate per l'esportazione di quei prodotti che beneficiano delle restituzioni all'esportazione. Si possono quindi estendere i principi dell'attività istruttoria al controllo doganale immediatamente successivo all'accettazione della dichiarazione.

Emerge ancora una volta la particolarità del modello impositivo doganale. Si ha, infatti, una prima iniziale attività istruttoria formale (controlli propedeutici

all'accettazione), seguita da un accertamento provvisorio, con la possibilità da parte dell'amministrazione fiscale (e non solo doganale) di porre in essere un'ulteriore attività di verifica con accesso, ovvero altri tipi di controlli sostanziali. A questi ultimi, infine, potrebbe derivare una successiva revisione dell'accertamento precedentemente definito, in base al cd. controllo "a posteriori".

La funzionalizzazione della dichiarazione doganale alla liquidazione del tributo deve quindi essere esaminata alla luce del ruolo che riveste nell'ambito della procedura di controllo e di accertamento dei dati posta in essere dall'amministrazione finanziaria.

Possibili sviluppi della legislazione dell'Unione Europea

In questa dialettica tra le esigenze di tutela del bilancio dell'Unione Europea e la necessità di garantire la libera circolazione delle merci, la coerenza di sistema non viene sempre garantita pienamente. Una visione d'insieme, pertanto, a volte può essere ricostruita solo a fatica.

Chiarire ulteriormente gli obiettivi dell'Unione Doganale in rapporto all'esigenza della coerenza degli ordinamenti nazionali, nei *consideranda* del Codice Doganale Comunitario, dunque, potrebbe rivelarsi un esercizio utile per l'interprete.

Per quanto riguarda l'esigenza finanziaria, poi, si deve prendere atto che i dazi doganali, in quanto fonte di finanziamento dell'Unione Europea stanno

progressivamente perdendo di peso. Pertanto, il bilancio comunitario sta attualmente sostenendo progressiva perdita di risorse. Sono quindi estremamente attuali, e di interesse non solo teorico, gli sforzi volti ad immaginare nuove fonti di finanziamento per le politiche dell'Unione Europea.

Una possibile soluzione potrebbe essere quella di attribuire al bilancio dell'Unione Europea una quota dell'Iva all'importazione, a parità di gettito. Tale quota potrebbe essere vincolata a particolari politiche economiche, ad esempio incentivi per l'industria manifatturiera Europea che subisce gli effetti dannosi della concorrenza mondiale e della conseguente globalizzazione.

Un ulteriore passo, strumentale a tale obiettivo, potrebbe poi essere quello dell'uniformazione dell'Iva all'importazione a livello dell'UE.

Ulteriore aspetto di possibili incoerenze a livello Europeo è emerso nel corso della trattazione alla luce della comparazione della diversa tipologia applicativa delle norme dell'Unione Europea a livello degli Stati Membri.

Chiaramente le amministrazioni fiscali nazionali sono tenute a salvaguardare gli interessi finanziari dell'Unione Europea, in quanto costituiscono risorse proprie. Devono perciò applicare, in un'ottica in cui la coerenza di sistema non può sempre essere facilmente rintracciata e salvaguardata, dei principi a volte estranei alle tradizioni giuridiche nazionale, ma volti piuttosto a porre in essere i mezzi necessari per reperire risorse finanziarie. La necessità di perseguire un'esigenza di gettito appare prioritaria e trova un difficile coordinamento con l'esigenza di garantire la libera circolazione delle merci. Proprio dalla dialettica di questi

principi, che hanno ripercussioni differenti nel sistema doganale nasce l'esigenza di uno studio sistematico dell'obbligazione tributaria doganale tra disposizioni dell'Unione Europea e applicazioni nazionali.

Si è chiarito che il fatto generatore del dazio doganale non viene definito dal codice doganale. Al contrario, la normativa dell'Unione Europea si pone piuttosto l'obiettivo di individuare le ipotesi di nascita dell'obbligazione doganale (fisiologica e patologica).

Tutti gli aspetti soprammenzionati sono stati analizzati ancora una volta alla luce della comparazione nazionale. In questo contesto, un supporto diretto a questo tipo di indagine non può essere fornito dalla normativa belga. La legge doganale nazionale (LGDA), infatti, si limita ad effettuare un semplice rinvio alla normativa dell'Unione Europea.

Il testo unico della legge doganale italiana, invece, identifica la destinazione al consumo con il presupposto. Si pone così la necessità di confrontare ancora una volta una disciplina prevista dall'Unione Europea dove l'esigenza fiscale e la necessità di una semplificazione normativa che talvolta sfocia in una vera e propria semplificazione normativa, con una coerenza sistematica che rimane un obiettivo dell'Unione Europea. Questi aspetti sono particolarmente evidenti nei casi di nascita dell'obbligazione doganale (fisiologica e patologica). In questo aspetto, la disciplina italiana si deve piuttosto confrontare con la necessità di conciliare l'esigenza impositiva con il principio di capacità contributiva.

La coerenza di sistema tradizionalmente valorizzata a livello nazionale sembra pertanto a volte porsi in attrito con la legislazione dell'Unione Europea.

Questi attriti non sono mai espliciti nella legislazione dello Stato Membro di volta in volta analizzata (italiana o belga) essendo invece piuttosto latenti. Si tratta pertanto più di una differenza di finalità o di obiettivi non espliciti, ma sottesi nella legislazione. Tali aspetti potrebbero tuttavia influenzare anche la concreta applicazione della normativa doganale con effetti negativi a cascata nell'armonia e coerenza delle disposizioni comunitarie.

De jure condendo è necessario interrogarsi sulla possibilità di individuare una soluzione a breve termine relativamente a questo *divorzio* tra concetti giuridici comunitari e nazionali. Una soluzione di non particolare complessità potrebbe essere quella di proseguire gli scambi di funzionari tra le amministrazioni doganali degli Stati Membri e soprattutto prevedere stage presso la Commissione Europea (ad esempio presso la Direzione Generale TAXUD). Questo tipo di scambi già previsti ed attuati allo stato attuale potrebbero essere sicuramente approfonditi e intensificati, soprattutto per i dirigenti delle dogane europee. In questo modo sarebbe possibile approfondire in senso biunivoco la conoscenza e la comprensione, in un'ottica unitaria e realmente europea, della *ratio* della normativa, che non dovrebbe essere solo relativa ad una pura esigenza fiscale, ma anche di tutela e collaborazione del contribuente in un'ottica di sistema.

BIBLIOGRAFIA

AA. VV., *Collaborazione e buona fede tra contribuente e Agenzia delle entrate nel processo tributario*, a cura di GREGGI, Ferrara, 2008;

AGOSTINELLI, “Il riesame dell’accertamento nella disciplina dei tributi doganali: appunti e riflessioni intorno ad un diverso modo di concepire l’autotutela amministrativa sopra atti impositivi illegittimi”, in *Riv. dir. tribut.*, I, 2000, p. 923 ss;

AIROLDI, “La “lunga marcia” della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario”, in *D. prat. trib.*, 2003, p. 799

ALBANESE, “Il principio dell’affidamento è cardine nell’intero ordinamento tributario”, in *Diritto e giustizia*, 2003, p. 22

ALESSI, “Dazi doganali”, in *Enc.dir.*, XI, Milano, Giuffrè, 1962, p. 705 ss.;

ALFANO, “Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all’interno del territorio comunitario”, in *Riv. dir. tribut.* 2005, III, p. 65 ss.;

ANTONELLI, *Le operazioni doganali*, Edizioni Finanza e Lavoro, Napoli, 2003;

ARDIZZONE, *Presupposto del tributo e utilizzazione della merce nel diritto doganale*, Maggioli Editore, Rimini, 1984;

ARDIZZONE, “Dogana e imposte doganali”, in *Enc. giur.*, XII, Treccani, Roma, 1988

ARMELLA, “I dazi doganali, in *Diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, III ed., Cedam, Padova, 2005, p. 1023;

ARMELLA, “L’errore delle autorità doganali preclude il recupero dei dazi”, in *D. prat. tribut. intern.*, 2003, p. 339;

ARMELLA, “L’errore delle autorità doganali preclude il recupero dei dazi doganali”, in *Dir. prat. tribut. intern.*, 2003, p. 355 ss.;

ARMELLA, “Osservazioni in materia di tasse ad effetto equivalente, divieto di discriminazione e ripetizioni dell’indebito”, in *Riv. dir. tribut.*, II, 1996, p. 312 ss.;

BERNARD, « Importation temporaire de moyens de transport », *Europe*, Septembre 2007, 2007/8-9, pp. 21-22 ;

CAPELLI, “Il principio dell’affidamento legittimo nell’ordinamento doganale comunitario”, in *D. comm. scambi int.*, 1999, p. 453;

CAPOLUPO, “Tutela dell’affidamento e della buona fede”, in *Fisco*, 2000, p. 10545;

CARPENTIERI, LUPI E STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, Il sole24ore, 2003, p. 327;

CAUWENBERGH e VAN DER PAAL, « De fiscale waardebeoordeling bij grensoverschrijdende transacties - Verhouding tussen BTW, douane en inkomstenbelastingen », in *Mélanges Couturier*, 1999, p. 379;

CAVALLARO, “La collaborazione tra Stati membri UE in materia di origine delle merci”, in *Impresa comm. intern.*, 2007, p. 54;

CERIONI, “Appunti sul concetto di buona fede nel codice doganale comunitario”, in *R. giur. trib.*, 2006, p. 522;

CERIONI, “Gli atti dell’Agenzia delle dogane e la giurisdizione tributaria”, in *Rass. Tribut.*, 2004, 383 ss.;

CERIONI, “Trasformazione sotto controllo doganale, controllo a posteriori della dichiarazione e certezza del diritto”, in *Fisco*, 2005;

CERIONI, FORTE, PALACCHINO, *Il diritto tributario comunitario*, Il sole 24ore Pirola, Milano, 2004;

COLLI VIGNARELLI, “Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria”, in *D. prat. trib.*, 2005, I, p. 501;

COLLI VIGNARELLI, “Considerazioni sulla tutela dell’affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente”, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 688;

DANIELE, “Circolazione delle merci nel diritto comunitario”, in *D. disc. priv.*, sez. comm., III, Torino, Utet, 1988, p. 107 ss.;

DE BACKER, *Douane geschillen inzake internationale handel, BTW en accijnzen*, Kluwer Editorial, 1996 (bibl. LWWK 351.735 DEB.D);

DE BANDT, “Remboursement et remise de droits de douane en vertu de l’article 239 du Code des douanes : une clause d’équité craiment équitable ?”, *RDC*, 2006, p. 689 à 702,

DE CICCIO, *Legislazione e tecnica doganale*, II ed., Torino, Giappichelli, 2003;

DE MARTIN, “La nuova dichiarazione doganale e la sua natura giuridica”, in *Riv. dir. tribut.* 1993, I, p. 459 ss.;

DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2007;

DE NAUW, "Overzicht van douanestrafprocesrecht", *R.W.* 2004-2005, p. 921-935;

DEL NEVO, “Origine preferenziale più semplice con la dichiarazione in fattura”, in *Comm. int.*, 2001, p. 5;

DELLA VALLE, “La tutela dell’affidamento del contribuente”, in *Rass. trib.*, 2002, p. 459;

DELLA VALLE, *L’affidamento nella certezza del diritto tributario*, Roma, 1996, p. 108;

DI PIETRO, “I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l’applicazione della legge tributaria”, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Cedam, Padova, 1994, I, 2, p. 619;

FALSITTA, “Il sistema delle imposte in Italia”, in *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Cedam, Padova, 2008, p. 800;

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1999;

FANTOZZI, “I tributi doganali”, in *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 2004, p. 563;

FIORENZA, “Dogana e tributi doganali”, in *D. disc. priv., sez. comm.*, V, Utet, Torino, 1990, p. 116;

FRIXIONE, “Problemi doganali (1968-1992)”, in *Dir. prat. trib.*, II, 2001, p. 729;

FRIXIONE, “Problemi doganali (1993-2001)”, in *Dir. prat. trib.*, II, 2002, p. 1097;

FRIXIONE, “Problemi doganali (2002-2006)”, in *Dir. prat. trib.*, II, 2007, p. 421;

GHEYSENS, « Administratief bezwaar en gerechtelijk verhaal inzake douane en accijnzen : getoetst aan de eerste praktijk », *Fiscaal praktijkboek indirecte belastingen 2002-2003*, p. 39

GILSON e BERTIN, « Recours en matière de douane et accises : la révolution serait-elle en marche ? », *RGF*, 2002, p. 2 à 15 ;

HUPPERETZ, “Security and facilitation in the international trade supply chain”, *Annual Symposium on Community Tax*, Trèves, 22-23 Novembre 2006 (séminaire);

LA ROSA, “Metodi di accertamento e riforma tributaria”, in *Riv. dir. fin.*, I, 1978;

LOGOZZO, “L’obiettivo incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari”, in *Rass. trib.*, 1998, p. 975;

LOGOZZO, “La tutela dell’affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e “nuova” codificazione”, in *Boll. trib. inf.*, 2003, II, p. 1125;

LOGOZZO, *L’ignoranza della legge tributaria*, Giuffrè, Milano, 2002;

LOMBARDI, *Manuale di tecnica doganale e commercio estero*, XVIII ed., Milano, FrancoAngeli, 2005;

LYONS, *EC Customs Law*, University Press, Oxford, 2001;

MARINELLI, “Non costituisce violazione doganale la inesatta dichiarazione sull’origine delle merci importate: non va comminata la sanzione amministrativa ex art. 303, comma 3, del testo unico della legge doganale”, in *Fisco*, 2005;

MARONGIU, “Lo Statuto e la tutela dell’affidamento e della buona fede”, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 165;

MELONCELLI, “Affidamento e buona fede nel rapporto tributario”, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di FANTOZZI e FEDELE, Milano, 2005, p. 531;

MERCKX e SOETAERT, « Kwijtschelding versus niet-navordering van invoerrechten : grasduinen in Europese rechtspraak », *Fiscaal Praktijkboek indirecte belastingen 2001-2002*, p. 287 et s.;

MORICONI, ZANGA, “Le agevolazioni previste dalla normativa doganale in materia di prova dell’origine preferenziale delle merci”, in *Impresa comm. e ind.*, 2004, p. 1752;

MOSCHETTI, “Avviso di accertamento e garanzie del cittadino”, in *Dir. prat. trib.*, 1989, p. 911

NUSSI, “Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente”, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1379

PADOVANI, “I tributi doganali”, in *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, a cura di P. Russo, IV ed., Giuffrè, Milano, 2002, p. 283;

PAUWELS, “Diverse aspecten van de douanewaarde bij invoer van goederen”, *Fiscaal praktijkboek indirecte belastingen 2002-2003*, p. 1;

PAUWELS, “Verbod van belastingvrije verkopen in intracommunautaire scheepvaartverkeer leidt tot discriminatie”, *AFT*, februari 2001, p. 57;

PEIROLO, “La dichiarazione doganale nella rappresentanza indiretta”, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2788 ss.;

PENNETTA, “Unione doganale”, in *Enc.dir*, Agg. V, Milano, Giuffrè, 2001, p. 1073 ss;

PETRILLO, “Il doppio limite posto dall’affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell’attività amministrativa in materia tributaria”, in *D. prat. trib.*, 2005, p. 287;

PITTALUGA, “Le differenze di quantità fra merci iscritte a manifesto di carico”,
in Altalex, n. 1563 del 24 ottobre 2006;

PRAHL, « Les taxes d’effet équivalent à des droits de douane par rapport aux
impositions intérieures », *Revue de droit de l’ULB*, 1999-1, p. 91 ;

RAPISARDA, “Giurisprudenza della Corte di Giustizia europea: i nuovi possibili
indirizzi in materia di recupero a posteriori dei diritti doganali”, in *Fisco*, 2007;

RIGAUX, « Taxe d’effet équivalent à l’importation et à l’exportation », *Europe*,
septembre 2007, 2007/8-9, pp. 19-20 ;

RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, IV ed., Milano, Giuffrè,
2002, p.254;

SAMMARTINO, “Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse
dall’amministrazione finanziaria”, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Cedam,
Padova, 1997, II, p. 1077;

TESAURO, *Diritto comunitario*, III ed., Padova, Cedam, 2003, p.10;

TRIVELLIN, “Rappresentanza indiretta nel regime di immissione in libera pratica:
problematiche aperte sulla soggettività passiva in materia di dazi e di iva
all’importazione”, in *Dir. prat. tribut.*, I, 2004, p. 550 ss;

TURCHI, “La tutela dell’affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti
interpretativi della finanza”, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 769;

VAN DOOREN, « les pouvoirs d'investigation du fisc », *numéro spécial RGCF* 2003/5, spéc. p.75 e ss. ;

VAN DOOREN, « Het visitatierecht als onderzoeksmaatregel inzake accijnzen en douanerechten », *AFT*, 2006, n° 11, p. 18;

VANDERWAEREN, *De praktische douanehandleiding*, 1998, p. 250;

VANVAECK, « Douane, basisbeginselen voor beginners », *Fiscaal praktijkboek indirecte belastingen 2005-2006*, p. 165;

VANVAECK, « Terugbetaling en kwijtschelding van douanerechten en accijnen en BTW bij invoer », *TFR*, 291, décembre 2005, p. 935 e ss.