

Premessa

L'incremento dei traffici internazionali e l'obiettivo di garantire un sempre più veloce scambio delle merci hanno reso necessaria un'evoluzione dell'attività di controllo doganale, limitando sensibilmente le operazioni selezionate per le verifiche ordinarie ai soli casi potenzialmente "a rischio" ⁽¹⁾.

Le operazioni doganali, com'è noto, incidono in maniera non trascurabile sulla rapidità di circolazione delle merci. Di conseguenza, in un mercato globalizzato, la fluidità dei traffici dipende anche dalla capacità di individuare quali operazioni siano realmente da sottoporre a controlli mirati, garantendo, in ogni caso, adeguate tempistiche di consegna.

La scelta di sottoporre a controllo (fisico o documentale) una determinata operazione deve essere, dunque, il risultato di una precisa attività di *intelligence* di analisi e gestione del "rischio", inteso quale probabilità di accadimento di un fatto che impedisce la corretta applicazione della disciplina doganale o mette a rischio gli interessi finanziari dell'Unione europea o degli stati membri o, ancora, costituisce una minaccia per la salute pubblica, l'ambiente o la sicurezza dei consumatori.

Per tutte le altre operazioni, lo svincolo della merce avviene

Controlli doganali incremento dei traffici

I risultati di una verifica parziale possono estendersi soltanto alle merci oggetto di un'unica dichiarazione

senza un preventivo controllo all'atto di immissione in libera pratica, fermo restando il potere della dogana di svolgere, *a posteriori*, accertamenti e verifiche in merito all'operazione effettuata.

Tale impostazione si pone in termini di perfetta coincidenza con il sesto considerando del codice doganale comunitario, ai sensi del quale *"tenuto conto della grande importanza che il commercio esterno ha per la Comunità, occorre sopprimere o per lo meno limitare, per quanto possibile, le formalità e i controlli doganali"*.

Come chiarito dalla Corte di Giustizia⁽²⁾, tale previsione va interpretata nel senso che, per un verso, il sistema automatizzato di controllo, il quale non prevede che le dichiarazioni in dogana siano sistematicamente sottoposte a verifica, presuppone che il dichiarante fornisca all'autorità doganale informazioni esatte e complete e, per l'altro, che al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana, l'autorità suddetta non si pronunci sull'esattezza delle in-

formazioni fornite dal dichiarante, di cui quest'ultimo si assume la responsabilità.

All'Amministrazione è, dunque, riconosciuto il potere di svolgere accertamenti e controlli a seguito dello svincolo dei beni: la revisione dell'accertamento integra un procedimento amministrativo di accertamento del tributo, nell'ambito del quale l'amministrazione doganale, di propria iniziativa o su istanza dell'operatore economico interessato, procede al riesame degli elementi essenziali dell'obbligazione e, ove riscontri difformità rispetto a quanto accertato in sede di immissione in libera pratica, comunica all'operatore l'intervenuta modifica dell'accertamento doganale effettuato all'atto dell'immissione in libera pratica, ossia divenuto "definitivo". L'accertamento *a posteriori* integra, pertanto, un controllo relativo agli elementi contenuti nella bolletta doganale e, pertanto, successivo allo svincolo delle merci costituenti l'oggetto dell'accertamento

1) Ci si permette di rinviare al manuale di Armella S., Diritto doganale, Milano, 2015, 279.

2) Cfr. Corte di Giustizia, 15 settembre 2011, C-138/10, DP Group EOOD, in Racc., 2011, 8369 e Cass., sez. V., 13 settembre 2013, n. 20938.

definitivo, ancorché le stesse siano state lasciate alla libera disponibilità dell'operatore economico o, addirittura, siano già uscite dal territorio doganale.

La revisione dell'accertamento è attivabile solo sulla base di nuovi elementi, di cui l'ufficio doganale entri in possesso per l'effetto di segnalazioni da altre Dogane, dalla Guardia di finanza, dall'Olaf o da altri soggetti ovvero acquisisce d'ufficio o mediante un rinnovato controllo dei documenti a suo tempo allegati

dall'importatore, dei dati commerciali relativi alle operazioni di importazione, delle successive vendite concernenti le merci stesse ovvero mediante visita delle merci, quando queste possano esserle ancora presentate³⁾. Si tratta di riscontri successivi diretti a portare alla luce eventuali errori od omissioni, posti in essere all'atto della presentazione delle merci alla dogana e concernenti la situazione, di fatto o di diritto, delle stesse a quel momento.

La dichiarazione quale limite ai risultati della verifica parziale

L'ampio potere di controllo della dichiarazione doganale anche *a posteriori*, pone il problema di gestire l'applicabilità delle risultanze analitiche di tali attività, definendone i limiti dell'eventuale estensione anche a operazioni pregresse, aventi a oggetto la medesima merce proveniente dallo stesso fornitore. Ai sensi dell'art. 70 del codice doganale comunitario, i risultati di una verifica parziale di merci, og-

3) La Suprema Corte osserva altresì che, fino al momento dello svincolo delle merci, l'esattezza degli elementi contenuti nella bolletta doganale può essere verificata più agevolmente mediante un controllo fisico delle merci stesse, ancora presenti in dogana. Inoltre, atteso che la rettifica può avvenire anche immediatamente dopo la presentazione della dichiarazione alle autorità doganali, è possibile che questa intervenga prima della liquidazione dei dazi (Corte Giust., 20 ottobre 2005, causa C-468/03, Overland Footwear, in Racc., 2005, 8937). Ben diverso, invece, perché più restrittivo, il regime della revisione della dichiarazione doganale nei casi in cui sia già stato concesso lo svincolo delle merci (art. 78 cdc), giacché la revisione, affidata alle sole autorità doganali, deve avvenire sulla base di un'attenta valutazione dei presupposti previsti dalla norma, in quanto la presentazione delle merci all'ufficio doganale procedente può rivelarsi impossibile, per la già avvenuta concessione dello svincolo, e la determinazione dei dazi all'importazione può già essere stata effettuata dall'amministrazione competente (Cass., sez. trib., 27 marzo 2013, n. 7716).



SARA ARMELLA
Diritto doganale
Prefazione di Cesare Glendi
In uno scenario mondiale sempre più globalizzato e aperto agli scambi commerciali, il volume fornisce uno strumento completo e di agevole consultazione per conoscere, pianificare e semplificare le operazioni di import/export
CON NOVITÀ E INTEGRAZIONI ONLINE
p. 448 • € 60,00
Egea
www.egeaonline.it

getto di una dichiarazione doganale valgono per tutte le merci comprese in tale dichiarazione.

Nonostante tale chiarissima disposizione normativa, si assiste a una ormai frequente prassi dell'Amministrazione finanziaria, con cui sono estesi i risultati di una verifica parziale, effettuata su campioni prelevati di merci, anche a dichiarazioni relative a operazioni antecedenti o successive.

Sul punto è intervenuta la Corte di Giustizia che, chiamata a pronunciarsi su una controversia volta ad acclarare la legittimità della maggior pretesa conseguente a un controllo *a posteriori* di diverse dichiarazioni doganali d'importazione, ha chiarito l'ambito di applicazione dell'art. 70 del codice doganale comunitario.

Con la sentenza 27 febbraio 2014, C-571/12, giudici comunitari hanno statuito che il citato articolo *"non consente (...) all'autorità doganale (...) di estendere i risultati di una visita parziale di merci comprese in una dichiarazione in dogana a merci comprese in dichiarazioni in dogana precedenti a cui tale autorità abbia concesso lo svincolo"*. In particolare, la Corte, confermando un proprio orientamento già in precedenza espresso⁴⁾, ha chiarito che *"sia dalla lettura dell'art. 70, paragrafo 1, del codice doganale, che dall'economia degli articoli da 68 a 74 di tale codice, deriva che tale facoltà di estensione dei risultati di una visita parziale riguarda soltanto le merci og-*

getto di un'unica dichiarazione" poiché solo nei riguardi di tali merci può trovare applicazione la c.d. finzione di identità sulla qualità uniforme della merce. Secondo i giudici comunitari, è la citata presunzione di identità che consente ma, al contempo, definisce i limiti del potere dell'autorità doganale di estendere i risultati di una visita parziale di merci oggetto di una medesima dichiarazione a tutte le merci comprese in tale dichiarazione.

Ciò, precisano i giudici, non "blinda" la dichiarazione doganale da ogni contestazione.

La Corte di Giustizia ha, infatti, precisato che le dichiarazioni doganali possono essere successivamente contestate dall'autorità doganale, la quale può estendere i risultati di una verifica parziale relativa a merci comprese in una dichiarazione a prodotti oggetto di dichiarazioni doganali precedenti, effettuate dal medesimo dichiarante, qualora tali merci risultino identiche, circostanza la cui verifica è demandata unicamente al giudice del rinvio.

In altri termini, l'estensione dei risultati della verifica parziale a dichiarazioni precedenti trova giustificazione non già su una presunzione o finzione ma sull'acclarata identità delle merci oggetto di valutazione che, chiariscono i giudici, *"può fondarsi, segnatamente, sul controllo dei documenti e dei dati commerciali relativi alle operazioni di importazione e di espor-*

tazione nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le merci stesse, e in particolare sulle indicazioni fornite dal dichiarante in dogana dalle quali risulti che le merci provengono dal medesimo produttore e hanno la stessa composizione, aspetto e denominazione delle merci oggetto di tali dichiarazioni in dogana precedenti".

Il riferimento normativo che giustifica il più ampio potere dell'amministrazione di estendere i risultati di una verifica parziale a dichiarazioni precedenti si rinviene, secondo i giudici, dalla formulazione dell'art. 78 del codice doganale comunitario a mente del quale *"dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale può, infatti, controllare i documenti e i dati commerciali relativi alle operazioni di importazione o di esportazione nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le medesime merci e può procedere anche alla visita delle merci"*.

La soluzione di "compromesso" a cui sono giunti i giudici comunitari contempera ad opposte esigenze: da un lato limita l'estensione indefinita dei risultati di una verifica parziale alle merci oggetto della medesima dichiarazione, dall'altro consente l'estensione *de qua* circoscrivendola alle ipotesi in cui sia acclarata l'identità delle merci oggetto di valutazione, demandando tale compito al giudice.

Sara Armella
Debora Mirarchi

4) In tal senso, Corte di Giustizia, 4 marzo 2004, Derudder, C- 290/01, in www.eurlex.it.