1° Maggio 2016 il CDU si veste di nuovo

A distanza di oltre venti anni dall'emanazione del codice doganale comunitario, dal 1° maggio entrerà in vigore il nuovo codice doganale dell'Unione

A distanza di oltre venti anni dall'emanazione del codice doganale comunitario, dal 1° maggio entrerà in vigore il nuovo codice doganale dell'Unione (Reg. UE 9 ottobre 2013, n. 952).

In realtà, non occorrerà soltanto aggiornarsi con lo studio del codice, ma occorrerà fare riferimento a un vero e proprio "corpo normativo", composto dal Reg. UE 28 luglio 2015, n. 2446, dal Reg. UE 24 novembre 2015, n. 2447 e dalle norme transitorie contenute nel Regolamento 17 dicembre 2015, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea il 15 marzo scorso.

Se la finalità del "vecchio" c.d.c. era l'integrazione delle procedure doganali applicate separatamente nei rispettivi Stati membri negli anni ottanta, il nuovo codice muove da un sistema normativo europeo, comune e condiviso, di cui riconosce tuttavia i limiti. E infatti, se in materia doganale le norme fondamentali sono previste da una base normativa comune di diretta applicazione, la sua applicazione effettiva è ancora oggi demandata a sistemi amministrativi e giudiziari di ventotto Paesi diversi, organizzati in maniera autonoma.

Il nuovo c.d.u. riconosce i limiti di un'unione doganale affidata, nella sua concreta gestione, a 28 Paesi diversi: ciò determina una situazione non omogenea in cui i Paesi meno "virtuosi" nella gestione dei controlli all'importazione creano deviazioni dei traffici a vantaggio dei propri sistemi logistici ed economici. Viene così espresso il principio generale del divieto di comportamenti anticoncorrenziali nei controlli da parte delle dogane, attraverso un'applicazione armonizzata e standardizzata dei controlli (considerando 19, c.d.u.).

Dal punto di vista più strettamente giuridico, vi è da rilevare un significativo cambiamento di impostazione, rappresentato dalla volontà di dar vita a un vero e proprio codice, ossia un insieme coordinato di istituti giuridici, caratterizzato dagli obiettivi di sistematicità e di dotare il sistema doganale di un impianto di carattere generale, fino a oggi demandato alle (rare) letture dottrinali e, principalmente, all'interpretazione della Corte di Giustizia.

Il codice doganale dell'Unione, a differenza del c.d.c. 1992, ha razionalizzato l'impianto normativo, anticipando la trattazione degli istituti di carattere generale rispetto alla disciplina dell'introduzione della merce nel territorio comunitario (artt. 127 e ss cdu) e dei singoli regimi doganali (artt. 201 e ss. c.d.u.)[1].

Per imprese e professionisti si tratta di un cambiamento importante, che andrà valutato attentamente per le ricadute non solo operative, ma anche strategiche. Basti pensare, ad esempio, al fatto che cambieranno le regole in materia di valore delle merci, con importanti novità sull'ampliamento della base imponibile dei dazi, determinato dall'estensione dei casi in cui i diritti di licenza sui beni immateriali e le *royalties* concorrono al valore doganale[2] o il superamento del metodo del *first sale price*[3].

Sono pertanto da studiare attentamente le ricadute economiche e finanziarie inerenti la nuova liquidazione dei dazi doganali e dell'Iva in dogana, e si renderà necessario anche riesaminare la contrattualistica con fornitori e agenti, nonché quella inerente la concessione di licenze su beni immateriali, al fine di valutarne la coerenza con la

1) Cfr. F. CERIONI, L'obbligazione doganale nel codice dell'Unione, in Corr. trib., 2014, 645.

2) Art. 71, lett. c), c.d.u. e art. 136, Reg. 2447 del 2013.

3) Art. 128, par. 1, Reg. 2447 del 2015.

nuova disciplina, sempre nell'ottica di ridurre le aree di potenziale rischio e di ottimizzare la tassazione doganale dei prodotti esteri.

Inoltre, occorrerà opportunamente considerare che tutte le agevolazioni e semplificazioni saranno condizionate dall'aver ottenuto la certificazione Aeo[4] e al grado di questa. Non soltanto coloro che operano nella catena logistica (com'è sostanzialmente avvenuto finora nel nostro Paese), ma tutte le imprese che acquistano o vendono, da o verso l'estero, sono chiamate alla *compliance* doganale, ossia a ottenere una preventiva valutazione della propria affidabilità nella gestione delle attività doganali e nella propria solidità finanziaria.

La certificazione Aeo, infatti, è la condizione cui sono subordinate non soltanto una minore incidenza dei controlli (e dei conseguenti ritardi nella tempistica di consegna delle merci) nelle operazioni doganali, ma anche la riduzione o l'esonero dalla garanzia, lo sdoganamento centralizzato e molte altre agevolazioni.

Di grande rilievo è anche la nuova disciplina in materia di rappresentanza, giacché il codice afferma espressamente il diritto, per chiunque, di nominare un rappresentante per le sue relazioni con le autorità doganali, con la conseguenza che non dovrebbe essere «più possibile riservare tale diritto di rappresentanza con una legge emanata da uno Stato membro» ad una determinata categoria di soggetti. Il rappresentante doganale che soddisfa i criteri per la concessione dello status di operatore economico autorizzato[5] dovrebbe inoltre essere abilitato a prestare tali servizi in uno Stato membro diverso dallo Stato membro in cui è stabilito[6].

4) La figura dell'operatore economico autorizzato è stata introdotta nel sistema doganale comunitario dal Reg. CE 648 del 2005, con l'inserimento dell'art. 5-bis nel c.d.c. Successivamente, il Reg. 1875 del 2006 ha opportunamente modificato le disposizioni attuative dello stesso codice (Reg. 2454 del 1993), con l'inserimento degli articoli da 14-bis a 14-quinvicies. In Italia, la disciplina di riferimento è prevista dalle circolari n. 36/D del 2007, 40/D e 41/D del 2011, 10/D del 2012 e 5/D del 2013. La genesi dell'istituto va rintracciata nella Convenzione di Kyoto (adottata il 18 maggio 1973) che ha previsto la possibilità di accordare particolari facilitazioni a soggetti preventivamente autorizzati dalle Dogane. Ci si permette di rinviare a S. Armella, Diritto doganale, Milano, 2015, p. 121, nonché a S. Armella, L. Ugolini, Si restringono le condizioni per la concessione Aeo: più vincoli per lo status di operatore economico, in L'Iva, 2012, 41.

5) Art. 39, c.d.u.

6) 21° considerando, c.d.u. Gli Stati membri possono fissare, conformemente al diritto dell'Unione, le condizioni alle quali un rappresentante doganale può prestare servizi nello Stato membro in cui è stabilito. Tuttavia, fatta salva l'applicazione di criteri meno severi da parte dello Stato membro interessato, il rappresentante doganale che soddisfa i criteri di cui all'articolo 39, lettere da a) a d), è abilitato a prestare i servizi in questione in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito (art. 18, c.d.u.).

Riconoscimento del ruolo delle autorità doganali

Ai sensi dell'art. 3 del codice unionale, alla Dogana è espressamente riconosciuta la responsabilità primaria della supervisione degli scambi commerciali all'interno dell'Unione, per contribuire alla realizzazione di un commercio leale e libero e garantire la sicurezza dell'intero processo di importazione. Le Dogane, "guida nella catena logistica", con la loro attività di monitoraggio e gestione del commercio internazionale, rappresentano un catalizzatore della competitività dei Paesi e delle imprese comunitarie[7].

Il tema si lega alle rilevanti novità del nuovo c.d.u., tese alla totale telematizzazione delle procedure e al fermo della merce soltanto in caso di verifica fisica sulla stessa[8].

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle dogane[9], dal 1° maggio 2016 avremo tutte le dichiarazioni (per tutti i regimi, anche in importazione) in forma elettronica, il sistema di analisi dei rischio totalmente automatizzato e, anche in caso di verifica documentale, la trasmissione via mail dei documenti.

Sullo sfondo rimane, nei fatti, la grande novità dello sdoganamento centralizzato[10], che consentirà di assolvere la fiscalità doganale in qualsiasi dogana comunitaria, a prescindere dal luogo di effettiva introduzione della merce[11]. Tale strumento, riservato soltanto a coloro che soddisfino i requisiti previsti per ottenere la certificazione Aeo[12], consentirà agli operatori di presentare in dogana una dichiarazione relativa a prodotti fisicamente esibiti presso un altro Ufficio doganale, ossia presso l'Ufficio competente in relazione alla sede della propria società.

Si tratta, tuttavia, di una novità destinata a rimanere sulla carta per alcuni anni, dato che presuppone un integrale allineamento delle procedure telematizzate nei 28 Paesi dell'Unione: uno studio recente della Commissione europea, valutati gli investimenti economici necessari per la realizzazione dello sdoganamento centralizzato, indica tale obiettivo in un arco temporale dal 2024 al 2040.

Diritto al contraddittorio preventivo

Viene finalmente codificato nel settore doganale il diritto al contraddittorio preventivo, uno dei principi fondamentali del sistema normativo comunitario, previsto dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Il nuovo c.d.u., a differenza del previgente c.d.c., prevede espressamente il diritto al contraddittorio preventivo[13], recependo così l'orientamento della Corte di Giustizia[14]. In particolare, l'art. 22, sesto comma, c.d.u. stabilisce che gli uffici doganali, prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il contribuente, devono comunicare le motivazioni su cui intendono basare la propria decisione e, prima di notificare l'atto impositivo, lasciare un termine congruo all'operatore per poter esprimere il proprio punto di vista al riguardo.

Viene così finalmente codificato un generale diritto di difesa precedente all'emanazione dell'atto di accertamento doganale (cd. diritto al contraddittorio anticipato) che assume particolare rilievo, anche alla luce della recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione[15] che ne ha circoscritto la portata. L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea prevede che il diritto a una buona amministrazione comporti, in particolare, il diritto di ogni individuo a essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

---

7) Considerando n. 16, c.d.u.

8) Artt. 46 e 188, c.d.u.

9) http://www.agenziadoganemonopoli.gov.it/wps/wcm/connect/internet/ed/dogane/operatore/ecustoms+aida/nuovo+codice+doganale+ucc.

10) Art. 179, c.d.u.

11) L'istituto dello sdoganamento centralizzato sarà applicabile soltanto a seguito del completamento del processo di telematizzazione delle operazioni doganali (c.d. E-Customs), ma in ogni caso entro e non oltre il 31 dicembre 2020.

12) Art. 39, c.d.u.

13) Sul contraddittorio preventivo si rinvia S. Armella, Diritto doganale, Milano, 2015, p. 371 e ss. .

14) Corte di Giustizia 22 ottobre 2013, C-276/12, Sabou, p.to 28, in curia.eu.

15) Cass., SS.UU., 9 dicembre 2015, n. 24823, in Bancadati Fisconline.

Il diritto al contraddittorio, in materia doganale, è stato affermato in maniera espressa dalla Corte di Giustizia europea[16], che ha riconosciuto come necessario e specificamente tutelato il diritto del contribuente a contraddire, in via preventiva, rispetto all'emissione dell'atto impositivo e, con la nota sentenza *Sopropè*, ne ha ribadito la valenza di diritto fondamentale.

La codificazione del principio in esame non dovrebbe determinare, tuttavia, modifiche alla disciplina nazionale vigente, giacché (a seguito della sentenza *Sopropè* e dell'ampio dibattito da questa generato), il legislatore italiano ha espressamente previsto, in materia doganale, il diritto del contribuente a presentare osservazioni e difese prima dell'emissione dell'avviso di rettifica dell'accertamento doganale sia nel caso di controllo con accesso presso la sede dell'operatore che per le revisioni effettuate in ufficio su base documentale, inserendo il comma 4-bis all'art. 11, D.lgs. 374 del 1990 e introducendo il comma 7 all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 92, primo comma, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1[17]). Il diritto di difesa si esercita nel termine di trenta giorni, ossia in un tempo dimezzato rispetto a quanto previsto, in generale, dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Alla luce di tale percorso normativo e giurisprudenziale, può dunque affermarsi che attualmente, in ambito doganale (e, in generale, per i tributi armonizzati) il diritto di difesa è più tutelato di quanto non accada in materia di imposte dirette, imposta di registro, successioni o di tributi locali, per i quali la recente giurisprudenza della Corte di Cassazione ne esclude l'applicazione in caso di accertamenti c.d. "a tavolino".

16) Corte di Giustizia, 4 luglio 1963, C-32/62, Alvis vs. Consiglio CEE, in Racc., 1963, 101; Corte di Giustizia, 24 ottobre 1996, C-32/95, Commissione vs. Lisrestal e a., in Racc., 1996, 5373.

17) Conv. in L. 24 marzo 2012, n. 27, in vigore dal 25 marzo 2012.

samasped INTERNATIONAL s.r.l.
CERTIFIED QUALITY SYSTEM UNI EN ISO 9002 SINCERT DNV
SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE
STUDIO SPEDIZIONIERE DOGANALE
ALBO PROFESSIONALE SPED. DOG.LI
COMPARTIMENTO DI BOLOGNA N. 497

RISOLVERE I VOSTRI PROBLEMI QUOTIDIANI .....
E' IL NOSTRO LAVORO !!
SAMASPED SIGNIFICA GARANZIA DI SERVIZIO E PROFESSIONALITA'

LINEA DIRETTISSIMA PLURISETTIMANALE
ITALIA – BULGARIA – ITALIA

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

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

Nuovo termine di prescrizione dell'accertamento

Un altro aspetto di novità riguarda il termine previsto per l'emissione di un avviso di rettifica dell'accertamento per l'ipotesi, non infrequente in questo ambito, in cui l'importazione rappresenti, al tempo stesso, fonte dell'obbligazione doganale e un fatto astrattamente rilevante sotto il profilo penale.

L'ordinario termine triennale per la notifica dell'accertamento doganale, decorrente dalla data di effettuazione dell'importazione, è in generale mantenuto all'art. 103 c.d.u., il quale prevede che nessuna pretesa fiscale possa essere notificata dopo tre anni dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale.

Ciò che cambia, anche significativamente, è la disciplina della prescrizione in presenza della contestazione di un reato: quando l'obbligazione doganale sorge in seguito a un atto che, nel momento in cui è stato commesso, era perseguibile penalmente, il termine di tre anni "è esteso a minimo cinque e a massimo dieci anni conformemente al diritto nazionale"[18].

Nella vigenza del c.d.c. del 1992, la Corte di Giustizia[19] ha chiarito che la disciplina del tempo utile al legittimo svolgimento dell'accertamento doganale è demandata all'ordinamento nazionale, nel rispetto dei principi generali stabiliti dall'art. 221 c.d.c.

In Italia, dopo un tormentato percorso interpretativo, la Corte di Cassazione aveva individuato un equo contemperamento tra l'interesse all'esazione dei tributi doganali e il diritto del contribuente a non essere indefinitamente assoggettato all'azione di accertamento. È stato chiarito che, nella vigenza del c.d.c. del 1992, *"l'azione di recupero a posteriori dei dazi all'importazione può essere avviata dopo la scadenza del termine di tre anni (…) purché sia trasmessa entro tale termine (…) la notizia criminis"*[20].

Consapevole delle perduranti divergenze tra gli ordinamenti giuridici nazionali in materia di sanzioni doganali, il nuovo Codice dell'Unione mantiene l'autonomia dei legislatori nazionali, pur con un significativo cambiamento rispetto alla disciplina attuale.

Il c.d.u. impone, infatti, ai singoli Stati di adottare una disciplina *ad hoc* che fissi in un termine certo (non inferiore a cinque, non superiore a dieci anni) la notifica dell'accertamento doganale in caso di contestazione di un reato.

La nuova disciplina determina comunque un significativo ampliamento dei poteri dell'Agenzia, la cui attività di accertamento doganale potrà intervenire ben oltre i limiti tracciati dall'interpretazione attuale.

Se sino ad oggi, in mancanza della trasmissione della notizia di reato alla Procura della Repubblica entro tre anni dall'importazione, ogni accertamento doganale doveva ritenersi illegittimo, a partire dalle operazioni compiute dal 1° maggio, invece, tra la data di effettuazione dell'operazione e l'atto di accertamento potrà trascorrere un termine che verrà concretamente determinato dal legislatore nazionale, con un minimo di cinque e un massimo di dieci anni dall'operazione.

Questa modifica (il disegno di legge che prevede l'implementazione della norma indica in otto anni il nuovo termine di prescrizione) avrà rilevanti conseguenze anche sull'obbligo di conservazione dei documenti inerenti le operazioni doganali.

La modifica dei termini di accertamento in caso di contestazione di un reato attiene al rapporto sostanziale d'imposta, con la conseguenza che potrà trovare applicazione soltanto per le violazioni sorte successivamente all'entrata in vigore della nuova disciplina nazionale e non per le operazioni già effettuate a quella data.

Sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive

Anche sotto il profilo delle sanzioni si riscontra un'assoluta novità giacché, il nuovo Codice, pur riservando agli Stati membri il diritto di individuare le sanzioni applicabili per le violazioni della normativa doganale, recepisce finalmente i principi comunitari di effettività, proporzionalità e dissuasività.

L'art. 42 c.d.u. espressamente

18) Per un approfondimento si rinvia a S. Armella, L. Ugolini, Notizia di reato e termine di prescrizione dell'accertamento doganale, in Corr. trib., 2016, 538.

19) Corte di Giustizia, 17 giugno 2010, C-75/09, Agra, in Racc., 2010, 5595.

20) Cass., sez. trib., 11 settembre 2013, nn. 20765 e 20766, in Banca dati Fisconline.

afferma che "ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale" e che tali sanzioni devono essere "effettive, proporzionate e dissuasive".

Com'è noto, il principio di proporzionalità della sanzione non era espresso dal c.d.c. del 1992, ma è stato affermato in più occasioni dalla Corte di Giustizia europea, la quale ha chiarito che "gli Stati membri (...) sono tenuti a esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità"[21].

L'obbligo per il legislatore nazionale di assumere i parametri richiamati quali criteri per individuare le sanzioni applicabili alle violazioni della normativa doganale, assume peraltro una connotazione tutt'altro che formale, atteso che il Codice doganale dell'Unione espressamente impone agli Stati membri di notificare alla Commissione, entro il 1° novembre 2016, le disposizioni nazionali vigenti e di notificare ogni loro eventuale successiva modifica[22].

Sul tema, vi è da prevedere che l'art. 303 Tuld[23], in ragione delle recenti modifiche[24], solleverà forti dubbi di compatibilità con il principio di proporzionalità, atteso che irroga gravose sanzioni anche in ipotesi di mancato pagamento di diritti doganali per importi relativamente ridotti[25] e punisce proporzionalmente in maniera meno grave (nel valore edittale minimo) il mancato pagamento degli importi più consistenti rispetto a quelli di valore irrisorio.

Novità per procedure semplificate e regimi

Nella disamina delle novità con maggiore impatto sull'operatività delle aziende, occorre evidenziare che, tra le procedure atte a snellire e semplificare gli scambi commerciali, il nuovo c.d.u. non contempla gli istituti della dichiarazione incompleta e della procedura domiciliata, previsti dal c.d.c. del 1992, ma soltanto quello della dichiarazione semplificata.

Tale circostanza non è priva di conseguenze se si considera che le importazioni mediante procedura domiciliata rappresentano, attualmente, la parte più rilevante delle operazioni doganali e che, nel corso del 2015, l'85% delle dichiarazioni doganali è avvenuto nell'ambito di una procedura domiciliata[26].

Al fine di non penalizzare la fluidità dei traffici, l'Agenzia delle dogane ha pertanto previsto che le dichiarazioni effettuate mediante procedure di domiciliazione siano considerate, in via automatica, "dichiarazioni normali in dogana", con merci presentate in "altro luogo approvato dalle autorità doganali", conformemente a quanto previsto dall'art. 139 del Codice dell'Unione[27].

Un breve cenno merita, infine, la ridefinizione dei regimi doganali, i quali non sono più distinti tra sospensivi ed economici e sono stati ridotti a tre: immissione in libera pratica, esportazione e regimi speciali. Costituiscono regimi speciali: a) il transito; b) il deposito (che comprende il deposito doganale e le zone franche); c) l'uso particolare (che comprende l'ammissione temporanea e l'uso finale; d) il perfezionamento (attivo e passivo)[28].

Sara Armella

---

21) In particolare, come affermato con la nota sentenza Equoland, "le sanzioni irrogate dalle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri devono rispettare il principio di proporzionalità, in forza del quale le sanzioni non devono eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi e devono tenere conto della natura e della gravità dell'infrazione commessa", CGE, 17 luglio 2014, causa C-272/13, Equoland; in curia.eu.

22) Art. 42, par. 3, c.d.u.

23) Testo unico delle leggi in materia doganale (d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43).

24) Art. 11, comma 4, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44.

25) Del tutto sproporzionata risulta, per esempio, la sanzione minima di euro 30.000, a fronte di una contestazione di maggiori diritti per 4.000 euro. Ci si permette di rinviare a S. Armella, L. Mannarino, Dichiarazioni contenenti più singoli: legittima la compensazione per il calcolo delle sanzioni, in L'Iva, 2016, 16.

26) Si stima che nel 2015 siano state presentate mediante procedura domiciliata circa 4.500.000 dichiarazioni di import e 11.000.000 di export (fonte Agenzia delle dogane, Implementazione UCC. Strategia e piano operativo, 22 febbraio 2016).

27) Di conseguenza, gli spazi precedentemente autorizzati per l'espletamento della procedura domiciliata saranno automaticamente riconosciuti come "altri luoghi approvati dalle Autorità doganali" per la presentazione delle merci, ai sensi dell'art. 139, c.d.u.

28) Art. 210 c.d.u.