

Concorso

**AGENZIA DOGANE
e MONOPOLI 2024**

487

**Funzionari
Amministrativo
Tributari** (cod. ADM/FAMM)

PROVA SCRITTA e ORALE

MANUALE

TEORIA e

QUIZ SUDDIVISI per CAPITOLI

NLD
CONCORSI

Capitolo 6

Diritto doganale e accise

SOMMARIO

1. L'origine del diritto doganale quale esigenza di tutela del mercato interno dell'Unione europea. - 1.1. La dimensione interna al mercato. - 2. Le fonti. - 3. Il testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale e la Legge di Delega Fiscale (l. 9 agosto 2023, n. 111) - 3.1. Il territorio doganale. - 3.2. I diritti doganali. - 3.3. Il presupposto dell'obbligazione tributaria. - 3.4. I soggetti passivi. - 4. L'obbligazione doganale. - 4.1. La classifica doganale. - 4.1.1. Informazione tariffaria vincolante (ITV). - 4.2. Il valore doganale delle merci. - 4.3. L'origine delle merci. - 5. Il procedimento di applicazione del tributo. - 5.1. La dichiarazione doganale. - 5.2. I regimi doganali. - 6. L'accertamento, la liquidazione e il pagamento del tributo. - 6.1. Il sistema di controllo Intrastat. - 7. Le violazioni in materia doganale. - 7.1. Il contrabbando. - 7.2. Gli illeciti amministrativi. - 8. Il contenzioso (rinvio). - 9. Le accise.

1. L'origine del diritto doganale quale esigenza di tutela del mercato interno dell'Unione europea

La libera circolazione delle merci è uno dei pilastri su cui poggia il mercato interno dell'Unione europea (e, ancor prima della Comunità europea), a garanzia del quale sono state predisposte tutele per la sua compiuta realizzazione. Una di queste riguarda proprio il diritto doganale.

In particolare, il mercato interno è costituito da una *dimensione esterna*, i cui riferimenti normativi si rinvencono all'art. 28 e all'art. 30 TFUE, e da una *dimensione interna*, tutelata dall'art. 110 TFUE; tali norme impongono "divieti" che sono tutti dotati di **efficacia diretta**.

In particolare, nella sua *dimensione esterna* è previsto che l'attuale Unione europea comprenda:

- (1) **un'unione doganale**. La sua creazione e salvaguardia rientra tra le competenze esclusive dell'Unione, avendo gli Stati Membri completamente trasferito ad essa le competenze sull'imposizione e sulla determinazione dei dazi all'importazione per i beni provenienti dai paesi terzi (a far corso dal 1968, infatti, sono stati eliminati tutti i dazi e tutte le restrizioni fra gli Stati membri); e
- (2) **la realizzazione di una tariffa doganale comune**, applicabile alle merci provenienti dai Paesi terzi, in luogo delle diverse tariffe adottate fino a quel momento dai singoli Stati.

APPROFONDIMENTI

La proposta di riforma dell'Unione Doganale Europea

Il 17 maggio 2023 la Commissione Europea ha presentato una proposta per la riforma più ambiziosa e globale dell'unione doganale dell'UE dalla sua istituzione nel 1968.

Le misure proposte illustrano una visione all'avanguardia a livello mondiale basata sui dati per le dogane dell'UE, che semplificherà notevolmente le procedure doganali per le imprese, in particolare per gli operatori commerciali più affidabili. Adottando la trasformazione digitale, la riforma ridurrà le procedure doganali onerose, sostituendo le dichiarazioni tradizionali con un approccio più intelligente alla vigilanza sulle importazioni basato sui dati. Nel contempo le autorità doganali disporranno degli strumenti e delle risorse di cui hanno bisogno per valutare adeguatamente e bloccare le importazioni che comportano rischi reali per l'UE, i suoi cittadini e la sua economia. La riforma risponde alle attuali pressioni cui sono soggette le dogane dell'Unione europea, tra le quali un enorme incremento dei volumi commerciali, in particolare nel commercio elettronico, il rapido aumento delle norme dell'UE che devono essere verificate alle frontiere e l'evoluzione delle realtà e delle crisi geopolitiche. Renderà il quadro doganale adatto a un'era più verde e digitale e contribuirà a un mercato unico più sicuro e competitivo.

La riforma semplifica e razionalizza gli obblighi di dichiarazione doganale per gli operatori, ad esempio, riducendo i tempi necessari per completare i processi di importazione, mettendo a disposizione un'unica interfaccia dell'UE e facilitando il riutilizzo dei dati. In tal modo contribuisce a realizzare l'obiettivo di ridurre tali oneri del 25%, senza compromettere gli obiettivi strategici correlati.

Una nuova **autorità doganale dell'Unione europea** presiederà un **centro doganale digitale europeo** che fungerà da motore del nuovo sistema. Nel tempo il centro di dati sostituirà l'infrastruttura informatica doganale esistente negli Stati membri dell'UE, consentendo di risparmiare fino a 2 miliardi di € all'anno in costi operativi. La nuova autorità contribuirà inoltre a migliorare l'approccio dell'Unione europea alla gestione dei rischi e ai controlli doganali.

Con la riforma dell'unione doganale dell'Unione europea le imprese che intendono introdurre merci nell'Unione potranno registrare tutte le informazioni sui prodotti e sulle catene di approvvigionamento in un unico ambiente online: il **nuovo centro doganale digitale europeo**. Questa tecnologia all'avanguardia raccoglierà i dati forniti dalle imprese e, attraverso l'apprendimento automatico, l'intelligenza artificiale e l'intervento umano, fornirà alle autorità una visione a 360 gradi delle catene di approvvigionamento e della circolazione delle merci.

Allo stesso tempo, le imprese dovranno interagire con un unico portale per la presentazione delle informazioni doganali e dovranno introdurre i dati una sola volta per più spedizioni. Solo con processi operativi e catene di approvvigionamento completamente trasparenti, gli operatori commerciali più affidabili (operatori "Trust and Check (Fiducia e Controllo)") potranno mettere le loro merci in circolazione nell'Unione europea senza alcun intervento doganale attivo. La categoria Trust and Check (Fiducia e Controllo) rafforza il programma già esistente di operatori economici autorizzati (AEO) per gli operatori affidabili.

Questo nuovo partenariato con le imprese è il primo al mondo. Si tratta di un nuovo e potente strumento per sostenere le imprese dell'Unione europea, il commercio e l'autonomia strategica aperta dell'Unione. Il centro doganale digitale europeo consentirà di importare merci nell'Unione con un intervento doganale minimo, senza compromettere i requisiti di sicurezza o antifrode.

Secondo le proposte, il centro digitale sarà operativo per le spedizioni del commercio elettronico a partire dal 2028; seguiranno (su base volontaria) gli altri importatori nel 2032, con immediati benefici e semplificazioni. Gli operatori Trust and Check (Fiducia e Controllo) potranno inoltre sdoganare tutte le loro importazioni presso le autorità doganali dello Stato membro in cui hanno sede, indipendentemente dal luogo in cui le merci entrano nell'Unione europea. Un riesame nel 2035 valuterà l'opportunità di estendere tale possibilità a tutti gli operatori commerciali quando il centro diventerà obbligatorio a partire dal 2038.

Il nuovo sistema proposto fornirà alle autorità doganali una visione d'insieme delle catene di approvvigionamento e dei processi di produzione delle merci che entrano nell'UE. Tutti gli Stati membri avranno accesso ai dati in tempo reale e saranno in grado di mettere in comune le informazioni per rispondere ai rischi in modo più rapido, coerente ed efficace.

L'intelligenza artificiale sarà utilizzata per analizzare e monitorare i dati e prevedere i problemi perfino prima che le merci abbiano iniziato il loro viaggio verso l'Unione. Le autorità doganali dell'Unione europea potranno in tal modo concentrare i loro sforzi e le loro risorse dove più necessari: per impedire l'ingresso nell'Unione di merci pericolose o illegali e far rispettare il numero crescente di leggi dell'Unione europea che vietano determinate merci contrarie ai valori comuni dell'Unione, ad esempio nel settore dei cambiamenti climatici, della deforestazione e del lavoro forzato, per citare solo alcuni esempi. L'intelligenza artificiale contribuirà inoltre a garantire una corretta riscossione dei dazi e delle imposte, a vantaggio dei bilanci nazionali e dell'UE.

Per aiutare gli Stati membri a dare priorità ai rischi rilevanti e a coordinare controlli e ispezioni, soprattutto in tempi di crisi, le informazioni e le competenze saranno messe in comune e valutate a livello dell'Unione attraverso la nuova **autorità doganale dell'Unione europea**, che agirà sulla base dei dati forniti tramite il centro doganale digitale europeo. Il nuovo regime migliorerà notevolmente la cooperazione tra le autorità doganali, le autorità di vigilanza del mercato e le autorità di contrasto a livello nazionale e dell'UE, anche attraverso lo scambio di informazioni reso possibile dal centro doganale digitale.

Con la riforma in commento, alle piattaforme online verrà assegnato un ruolo centrale nel garantire che le merci vendute online nell'Unione europea rispettino tutti gli obblighi doganali. Si tratta di un'importante innovazione rispetto all'attuale sistema doganale, che attribuisce la responsabilità al singolo consumatore e ai singoli vettori. Le piattaforme avranno la responsabilità di garantire che i dazi doganali e l'IVA siano pagati al momento dell'acquisto, per cui i consumatori non dovranno più far fronte a costi occulti o richieste di documenti non previsti al momento dell'arrivo del pacco. Con le piattaforme online quali importatori ufficiali, i consumatori dell'Unione europea potranno essere rassicurati sul fatto che tutti i dazi sono stati pagati e che i loro acquisti sono sicuri e in linea con le norme ambientali, etiche e di sicurezza dell'Unione europea.

Nel contempo la riforma elimina l'attuale soglia, ampiamente sfruttata dagli autori di frodi, in base alla quale le merci di valore inferiore a 150 € sono esenti dai dazi doganali. Fino al 65% di tali pacchi che entrano nell'Unione europea è attualmente sottovalutato al fine di evitare i dazi doganali all'importazione.

La riforma semplifica inoltre il calcolo dei dazi doganali per le merci di modesto valore più comuni acquistate da paesi terzi, riducendo a quattro le migliaia di possibili categorie di dazi doganali. Sarà così molto più facile calcolare i dazi doganali per i piccoli pacchi e le piattaforme e le autorità doganali saranno agevolate nella gestione del miliardo di acquisti del commercio elettronico che ogni anno entrano nell'UE. Si elimineranno inoltre le possibilità di frode. Si prevede che il nuovo regime specifico per il commercio elettronico apporterà entrate doganali supplementari dell'ordine di 1 miliardo di euro all'anno. Il percorso di approvazione e attuazione della riforma sarà però lungo e complesso: occorrerà superare il vaglio del Parlamento europeo, del Consiglio dell'UE e del Comitato economico e sociale europeo. Seguiranno lunghi tempi di attuazione e vari step e questa fase si ipotizza durerà dal 2028 al 2038. Da ultimo, occorrerà contemporaneamente agire per completare l'applicazione in tutti i Paesi UE del Codice doganale europeo.

Sono proprio questi tempi lunghi e le incertezze politiche attuali a mettere in serio dubbio l'effettivo concretizzarsi di una riforma auspicata da tanti ma, forse, voluta da pochi.

Nell'attuale assetto le norme di riferimento, come detto, sono gli artt. 28 e 30 TFUE. In particolare, l'art. 28 prevede espressamente che *"L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi"*.

Se la nozione di **dazi doganali** non desta particolari problemi definitivi, in quanto sono tributi che sono correlati al passaggio della merce in entrata o in uscita da territorio di un determinato Stato e sono elencati nello strumento normativo della tariffa doganale; quella di **tassa ad effetto equivalente** (TEE) è un po' più problematica. In generale il divieto connesso alla TEE serve ad evitare che la soppressione dei dazi doganali venga superato da un'imposizione "alternativa e sostitutiva" posta in essere dagli Stati Membri sulle merci importate o esportate. Per TEE si intende, secondo la definizione della Corte di Giustizia Europea, *qualsiasi tributo riscosso in occasione o in ragione dell'importazione che ne alteri la circolazione e ne determini una differente regolamentazione rispetto alla merce nazionale, con evidente effetto restrittivo della circolazione*.

Anche l'art. 30 TFUE vieta i dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente; impone quindi lo smantellamento di ogni ostacolo agli scambi di effetto equivalente ai dazi doganali e alle restrizioni quantitative.

Quando, invece, si parla di **dimensione interna** al mercato, si fa riferimento alla previsione di cui all'art. 110 TFUE, il quale, pur riguardando aspetti meramente fiscali, è norma complementare rispetto all'abolizione dei dazi doganali. Tale norma prevede che *"Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni"*. Tale norma, dunque, non vieta *tout court* la tassazione delle merci provenienti da altri Stati (a differenza di quanto avviene per il divieto assoluto delle tasse ad effetto equivalente, in quanto rappresentano un mezzo per aggirare il divieto dei dazi doganali), ma **vieta la tassazione discriminatoria delle stesse rispetto a quelle nazionali**, nell'ottica di garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni con riguardo tanto alle merci nazionali, quanto a quelle importate. La discriminazione può essere realizzata non solo a livello di imposizione effettiva, ma anche di criteri di calcolo dell'imposizione (ad esempio cambiando il riferimento della base imponibile).

Insomma, l'unione doganale è stata alla base del processo di integrazione economica avviato nel 1957 con la Comunità Economica Europea e conclusosi nel 1993 con la concretizzazione del Mercato Unico per il tramite della promozione delle quattro libertà di circolazione delle merci, dei servizi, dei capitali e delle persone. In assenza di una vera e propria unione doganale, non è infatti predicabile una fattiva libera circolazione (delle merci) e viceversa. Pur in assenza dei dazi alle frontiere, fino al 1993, infatti, esistevano altre barriere alla compiuta realizzazione del mercato unico, rappresentate dalla riscossione di IVA e accise in dogana sui prodotti provenienti da un altro Stato membro e dai controlli

differenziati cui venivano comunque sottoposte le merci. Frontiere, queste, difficilmente abbattibili in assenza di una armonizzazione della disciplina.

► 1.1. La dimensione interna al mercato

Per meglio comprendere la portata della dimensione interna e meglio applicare l'art. 110 TFUE, occorre compiere tre passaggi logici:

1) il primo consiste nell'individuare i *prodotti nazionali similari* facendo riferimento a:

- (a) al criterio degli usi e dei bisogni;
- (b) alle tecniche di produzione;
- (c) la non assoluta identità dei prodotti, ma la loro *analogia e comparabilità dell'impiego* dal punto di vista del consumatore.

I prodotti devono essere in rapporto di concorrenzialità e non può essere applicato un diverso trattamento impositivo che determini un effetto protezionistico verso il prodotto nazionale;

2) il secondo consiste nel valutare eventuale carattere discriminatorio con riguardo al regime fiscale applicato;

3) il terzo consiste nell'individuare eventuali interessi di natura extra-concorrenziale che giustificano la discriminazione e che, nel bilanciamento con la tutela della concorrenza, possano prevalere (es. garantire e salvaguardare la coerenza e simmetria del sistema fiscale, l'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli SM, l'osservanza del principio di territorialità e il contrasto all'evasione; riferimento anche a ipotesi di cui all'art. 36 TFUE).

Ad ogni modo, va ricordato come nonostante l'esistenza dei suddetti divieti sia stata ribadita anche agli artt. 34 e 35 del TFUE, il successivo **art. 36 TFUE** abbia previsto che "*Le disposizioni degli articoli 34 e 35 lasciano impregiudicati i divieti o restrizioni all'importazione, all'esportazione e al transito giustificati da motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale, o di tutela della proprietà industriale e commerciale. Tuttavia, tali divieti o restrizioni non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al commercio tra gli Stati membri*".

Questo comporta che è consentito agli SM di derogare (secondo i principi di proporzionalità e necessità) al principio della libera circolazione delle merci nei limiti in cui la deroga è giustificata per conseguire gli scopi di cui alle eccezioni; ed è evidente che laddove dovesse intervenire una norma di armonizzazione europea in grado di tutelare in modo unitario e in via generale gli interessi contemplati dall'art. 36 TFUE, allora gli SM non avrebbero più giustificazioni plausibili per ricorrere alla clausola derogatoria. Quindi per poter applicare le deroghe di cui all'art. 36 TFUE si richiede che gli interessi non siano già tutelati con misure sufficienti a livello europeo.

2. Le fonti

Quanto alle fonti del diritto doganale, questo è regolato da **fonti internazionali, unionali e anche nazionali**.

Le **fonti internazionali** ricoprono un ruolo fondamentale perché in esse si rinvengono, ad esempio, i **principi generali del sistema doganale**. Tra le fonti internazionali di maggior rilievo si ricordano:

- (i) il **GATT** (*General agreement on tariffs and trade*) del 1947, confluito successivamente nel;
- (ii) il **Trattato/Accordo istitutivo del WTO** (*World trade organization*) del 1994, quale suo allegato. La struttura del WTO è tale per cui vi sono, tra gli altri, gli ACM (Accordi commerciali multilaterali) che vincolano tutti gli Stati aderenti al WTO e gli ACP (Accordi commerciali plurilaterali) che vincolano solo i paesi contraenti. È fondamentale evidenziare come, in ambito internazionale, viga il **principio del *pacta sunt servanda***, tale per cui le regole in materia doganale contenute nel WTO devono essere osservate da tutti i paesi aderenti/contraenti, i quali sono tenuti a garantire la conformità al Trattato delle proprie leggi e procedure.