Il Doganalista

n. 1 Gennaio-Febbraio 2024

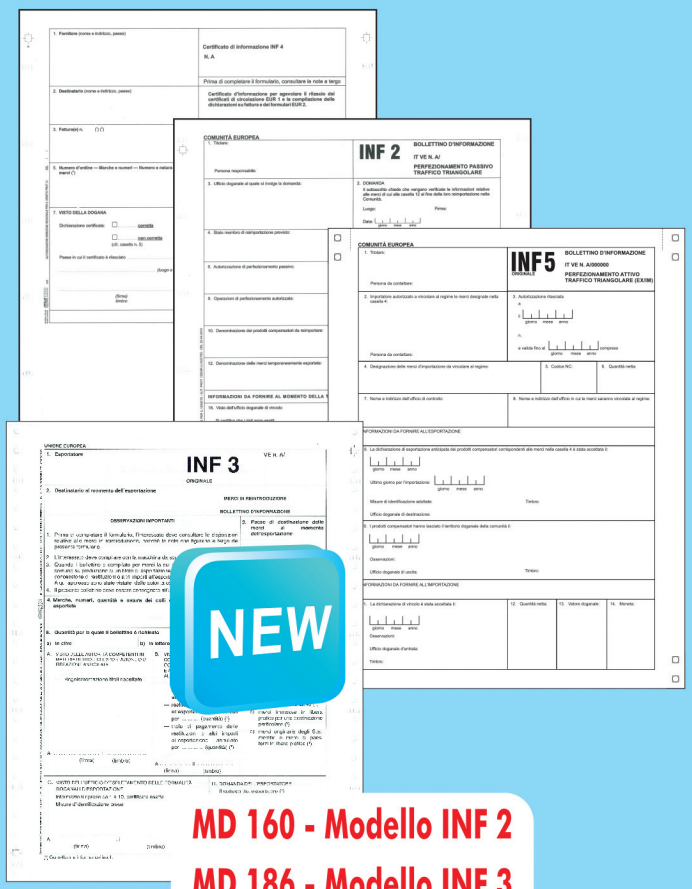
grafica • tipografia
piana e in continuo
gadgets pubblicitari
regalistica • cancelleria

SCARICA DAL NOSTRO SITO

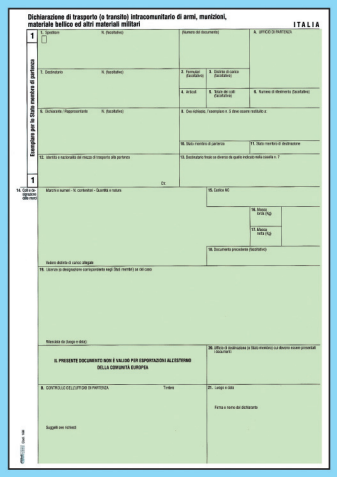
www.socgm.com

NELLA SEZIONI "Cataloghi"

IL DEPLIANT SPEDIZIONIERI CON TUTTI I NOSTRI ARTICOLI PER IL TUO SETTORE

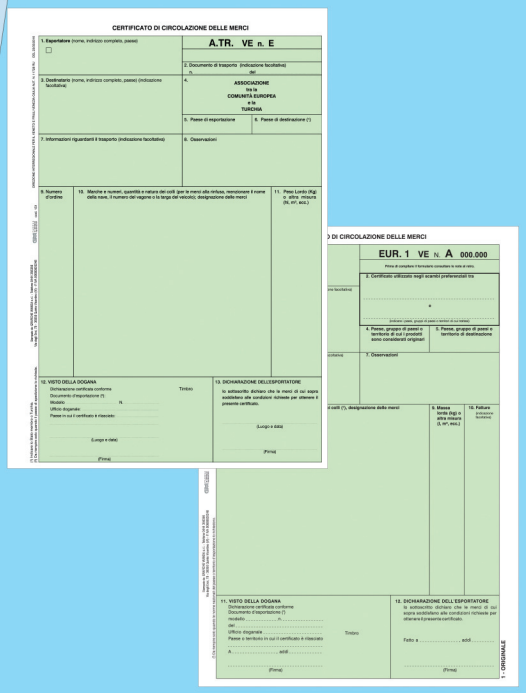


MD 160 - Modello INF 2
MD 186 - Modello INF 3
MD 171 - Modello INF 4
MD 185 - Modello INF 5



MD 168 - Dichiarazione di trasporto (o transito) intracomunitario di armi, munizioni, materiale bellico ed altri materiali militari.

Calendari olandesi, da banco, trittici e illustrati personalizzati a colori



Modelli ATR e EUR 1 anche in formato A4 per stampanti laser

SOCIETÀ GM S.R.L.
35132 Padova
Via T. Vecellio, 38 C
Telefono 049 600133
Telefax 049 600133
info@socgm.com
www.socgm.com

editoriale 2

NOI... ci proviamo

di Manlio Marino

primo piano 3

Made in Italy: istituzione di un liceo

attualità 4

Trasversalità adattiva della professione

di Mauro Lopizzo

fisco 5/9

Responsabilità del depositario autorizzato

di Michele Ippolito

after eight 10/12

Sistema Antropizzato

di Claudia Composta
Silvia Taroni

dogane 16/18

Importazioni di e-bike: quali i confini di legittimità?

di Lorenzo Ugolini
Lucilla Raffetto

giurisprudenza 19/31

Il rappresentante indiretto non risponde dell'Iva e delle sanzioni

di Massimo Monosi

Illegittima la rettifica dell'origine fondata su un report Olaf

di Sara Armella

Stop alle sanzioni doganali calcolate "singolo per singolo"

di Tatiana Salvi

Plastic tax: comincia a luglio 2024 ma manca ancora la circolare

di Stefano Comisi

Contraddittorio nelle procedure di controllo doganale

di Valentina Picco
Cristina Zunino

osservatorio 32/37

Giurisprudenza unionale e nazionale

di Alessandro Fruscione

filo diretto 38

Certificato di origine

di Andrea Toscano

Trasversalità adattiva della professione

+I profondi cambiamenti in atto in materia di commercio internazionale, dettati da fattori asimmetrici, richiedono un percorso professionale e culturale adeguato, per misurarci con tante prove e tante altre sfide.

di Mauro Lopizzo pag. 4

Importazioni di e-bike: quali i confini di legittimità?

Negli ultimi mesi si è registrato un aumento dei controlli da parte dell'Agenzia delle dogane sulle importazioni di biciclette elettriche, volti a contrastare comportamenti elusivi della normativa *antidumping*.

di Lorenzo Ugolini
Lucilla Raffetto pag. 16

Il Doganalista

Rivista giuridico-economica di commercio internazionale

Autorizzazione Tribunale Roma n. 199 del 05/04/1985 - ANNO XXXVII – n. 1 – Gennaio-Febbraio 2024

Direttore Responsabile: Giuliano Ceccardi

Comitato di Redazione: Nevio Bole, Domenico De Crescenzo, Mauro Lopizzo, Franco Mestieri, Walter Orlando, Paolo Pasqui, Enrico Perticone, Emanuele Tamà, Francesco Trabucco.

Coordinatore editoriale: Liana Zagarese

Editore: Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali

Redazione: Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali
00187 ROMA – Via XX Settembre, 3 – Tel. 06.42.01.37.20 - 06.42.01.37.52 – Fax 06.42.00.46.28 - C.F. 80063790580

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

Associato all'Unione Stampa Periodica Italiana

NOI …… ci proviamo

Noi, ultimamente è una parola difficile da sentire e forse più difficile da pronunciare. Eppure tirate due banali somme Noi ultimamente abbiamo subito un'ulteriore decrescita, i numeri parlano di poco più di 1500 iscritti all'albo. Nonostante l'interesse e la necessità di operare sotto l'egida di questa professione sia notevolmente cresciuto, negli ultimi tempi non riusciamo a venire fuori da questa spirale implodente. Dove sbagliamo? ….. a porci o proporci all'esterno, o forse siamo eccessivamente attaccati a quello che c'è o c'è stato?

Così sembrerebbe, se guardiamo la nostra età media anagrafica, non siamo stati in grado di creare una nuova generazione, con capacità e spirito innovativo.

Allora guardiamoci un attimo tra di Noi e liberamente parliamo in maniera propositiva per dare un ***new deal*** alla nostra amata professione, perché in realtà ci piace quello che facciamo e non vedremo l'ora di poter crescere. È giusto avere idee diverse, se non ci fossero non saremmo esseri pensanti ma ciò nel giusto dibattito e solo il saper accettare l'idea della maggioranza dà un valore ad un'unica entità.

Ascoltiamoci quindi, e traiamo le conclusioni solo dopo aver metabolizzato, ragionando di testa e non di pancia, su ciò che ci viene esposto. Partiamo con chi saprà esporci nella miglior maniera la nuova legge professionale, o da chi lavorando da solo e con grande ardore ci ha fatto riconoscere importanti a livello europeo. Sentiamo chi è sempre stato innovatore nelle nostre prospettive e chi ci rappresenta al meglio nell'altra nostra faccia che non osiamo spesso riconoscere ed infine valutiamo quello che dovrà, senza esitazione, essere un cambiamento gestionale necessario alle nostre misere casse.

Questa è la proposta che viene da Noi, dal nostro interno per ripartire collaborando e ricordandoci che un uomo solo al comando, seppur il migliore, ha una fine e solo la squadra nel tempo dà continuità ad un progetto: l'esperienza insegna.

Dobbiamo valorizzare nelle sue molteplici sfaccettature la nostra duttilità, togliendo ridondanti proclami dalle nostre esternazioni, ma dedicandoci a creare gruppi di studio, gruppi di giovani guidati da mani esperte, praticità e approccio smart al lavoro e al saperci proporre ad un mercato che ci vuole.

Gli spazi lasciati liberi sono stati occupati da figure esterne e/o interne ai richiedenti, talvolta indubbiamente professionali su certi aspetti, ma sprovviste della nostra esperienza professionale giornaliera su problemi operativi, ribadendo quindi, per questo, l'essere sempre e comunque necessari ma relegati ad una figura talvolta suddita nel ruolo.

Ascoltare e proporre, questo è il valore di una comunità. Il solo "mugugno", scusate il termine, è liberatorio solo per se stessi, è il leale confronto che fa crescere.

Il gruppo giovani di Anasped, le Commissioni studio del Consiglio Nazionale Spedizionieri Doganali, i seminari di Assocad sono gli strumenti sui cui dobbiamo puntare e gestire per aiutarne lo sviluppo. L'integrità intellettuale e politica di queste aggregazioni, libera da ogni possibile critica, dà loro funzionalità ed autonomia: aiutiamo a crescere queste attività e ove possibile condividiamo NOI …. Doganalisti.

Manlio Marino

Made in Italy: istituzione di un liceo

Riportiamo un estratto della proposta del disegno di Legge n. 497 presentato al Senato della Repubblica il 25 Gennaio 2023.

La ricchezza principale della nostra Nazione è data dalla capacità di creare prodotti di eccellenza valorizzando la qualità di materie e processi produttivi. Si tratta di capacità e competenze specifiche acquisite nel tempo, che fanno sì che l'Italia sia apprezzata nel mondo e che solo se adeguatamente potenziate potranno rappresentare il volano della nostra economia.

Il cosiddetto Made in Italy è dato dalla creatività e dalla naturalezza, specificatamente italiana, con cui si spazia dalle specialità agroalimentari, alla moda, all'arredamento, al design.

Occorre puntare su studi quali la storia dell'arte, base della coscienza del nostro passato artistico, puntando con sguardo critico alla geografia, in particolare economica della nostra Italia.

La carenza strutturale di competitività e i cambiamenti radicali nelle attività politiche ed economiche globali, dovuti al fatto che le Nazioni emergenti stanno offrendo importanti opportunità di sviluppo e, in alcuni casi, performance al di fuori del normale, hanno sollevato una significativa preoccupazione circa la capacità dell'economia italiana di mantenere e conquistare un posizionamento significativo nello scenario globale del terzo millennio.

Questo avviene soprattutto per le piccole e medio imprese, che costituiscono la maggioranza delle imprese del Made in Italy che, per intraprendere un percorso di internazionalizzazione, devono affrontare molti problemi. Per questi motivi con il presente disegno di legge si delega il Governo ad istituire il liceo del Made in Italy.

Si sottolinea che il percorso liceale fornisce allo studente gli strumenti culturali e metodologici per una comprensione approfondita della realtà, affinché egli si ponga, con atteggiamento razionale, creativo, progettuale e critico, di fronte alle situazioni, ai fenomeni e ai problemi, ed acquisisca conoscenze, abilità e competenze coerenti con le capacità, le scelte personali e adeguate al proseguimento degli studi di ordine superiore, all'inserimento nella vita sociale e nel mondo del lavoro.

Con l'istituzione del liceo del Made in Italy si intende dunque colmare un vuoto nel sistema scolastico italiano introducendo un ulteriore ed importante indirizzo per studenti e famiglie, un nuovo liceo che dia l'opportunità ai giovani di diventare classe dirigente e di interessarsi con consapevolezza e cultura alla crescita di un settore che ci caratterizza in tutto il mondo, una scuola superiore dove alla struttura liceale, con lo studio delle materie umanistiche dalla filosofia alla storia dell'arte, delle scienze matematiche, fisiche, giuridiche ed economiche si aggiunge l'approccio critico all'economia internazionale, e ai nuovi modelli di business.

Significativo nel percorso formativo dovrà essere, quindi, un fattivo rapporto con il mondo aziendale, imprenditoriale e del Made in Italy, attraverso la costruzione di percorsi orientativi e di percorsi per le competenze trasversali e per l'orientamento (PCTO), volti soprattutto alla rapida veicolazione delle innovazioni e della sostenibilità.

Un liceo dinamico ed innovativo, collegato al mondo imprenditoriale, ma con una solida preparazione culturale umanistica ed identitaria, con adeguati strumenti culturali per valorizzare le migliori risorse italiane, la capacità creativa ed imprenditoriale, che hanno reso e rendono grande la nostra Nazione nel mondo, al fine di saper scegliere i nuovi potenziali mercati di riferimento e analizzare le specificità di ogni Nazione e contesto economico.

Trasversalità adattiva della professione

I profondi cambiamenti in atto in materia di commercio internazionale, dettati da fattori asimmetrici, richiedono un percorso professionale e culturale adeguato, per misurarci con tante prove e tante altre sfide. L'ambizioso programma formativo anno 2024, modalità FAD, multidisciplinare, che interseca le esigenze attuali dei doganalisti prevede i seguenti temi:

- CBAM: I nuovi adempimenti a carico dei doganalisti e delle imprese nella fase transitoria
- Export control, Trade compliance: modelli più adeguati per esportare
- Economia e fiscalità del mare
- Le sanzioni doganali
- M.O.G.: la gestione dei processi doganali sensibili
- VIDA: Iva e commercio elettronico

Il doganalista che risponderà correttamente al 60% delle domande di ciascuna video lezione supererà il corso e conseguirà 5 CFP. Il superamento dell'intero programma FAD, pari a sei videolezioni, darà diritto a 30 CFP.

Il percorso formativo che si arricchisce, si integra e si evolve in "corso d'opera" supporterà una professione moderna e adeguata al ruolo di "sismologo" del commercio internazionale.

I Consigli territoriali e gli altri soggetti organizzatori dei corsi di formazione -associazioni di categoria, qualificati hub formativi, Università- potranno erogare attività formative, con argomenti che rispecchieranno le peculiarità professionali, non tralasciando temi trasversali che influenzeranno le dinamiche del commercio internazionale (Es.: le variabili geopolitiche connesse a potenziali rischi; l'economia sostenibile e gli effetti tariffati del CBAM; le CGV associate alle strategie di reshoring e di roll-up nella supply chain; l'origine geografica a fini di politica commerciale: regimi di qualità e di tutela; la conoscenza dei servizi digitali disponibili sul PUD e sul portale UE, le IGT, ecc.)

Il doganalista potrà, alternativamente, curare il continuo e costante aggiornamento della propria competenza professionale mediante le attività svolte dagli altri soggetti formatori e dalle Commissioni di studio del CNSD, purché riconosciute dai Consigli territoriali e/o CNSD, rispettando i criteri stabiliti dal "Regolamento Formazione", adottato con delibera del CNSD il 18 giugno 2015, previo il parere favorevole del Ministro vigilante, in vigore dal 1° luglio 2015.

Ai tirocinanti è data la possibilità di partecipare ai corsi FAD per il conseguimento delle capacità necessarie per l'esercizio e la gestione organizzativa della professione, nonché per la preparazione agli esami.

La partecipazione non costituisce prova di compiuto tirocinio.

I corsi FAD terminano il 31 dicembre e gli iscritti all'albo che intendono accedere ai corsi pregressi potranno richiederlo al CNSD, alle seguenti condizioni:

a) per scopo didattico/professionale è gratuito e non generano CFP;

b) per scopo didattico/professionale che generano CFP bisognerà corrispondere un diritto di segreteria.

I Consigli territoriali dovranno vigilare sul corretto assolvimento "dell'obbligo formativo" da parte degli iscritti all'Albo, non tralasciando le doverose attività di controllo sulla regolarità del "tirocinio professionale".

La violazione dell'obbligo formativo costituisce illecito disciplinare, ai sensi dell'art. 7, p.1, DPR 7 agosto 2012, n. 137.

La nostra mission: intercettare i bisogni emergenti del doganalista per entrare nel mondo dei servizi professionali alle imprese.

Mauro Lopizzo

Responsabilità del depositario autorizzato

Premessa

La Corte di Giustizia con la sentenza C-323/22 del 7 novembre 2023 ha affermato che il depositario autorizzato è responsabile del pagamento dell'accisa, nel caso in cui si verifichi uno svincolo irregolare del prodotto dal regime sospensivo, anche nell'ipotesi in cui sia estraneo ad atti e fatti illeciti imputabili esclusivamente a un terzo[1].

Il contesto normativo

I fatti oggetto del giudizio si sono verificati tra il 22 agosto 2005 e il 30 giugno 2006 quando era in vigore la Direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992.

L'art. 6 di questa direttiva prevedeva che l'immissione in consumo si verificava anche con lo svincolo irregolare da un regime sospensivo mentre l'art. 14 prevedeva che il depositario autorizzato beneficiava di un abbuono d'imposta per le perdite imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore[2].

Le disposizioni attuative interne di detta direttiva, nel testo all'epoca in vigore, erano l'art. 2 TUA il quale prevedeva che l'immissione in consumo avveniva anche con lo svincolo irregolare da un regime sospensivo, nonché l'art. 4 TUA il quale prevedeva che in caso di perdita o distruzione di prodotti che si trovavano in regime sospensivo, era concesso l'abbuono dell'imposta quando si provava il verificarsi di un caso fortuito o di forza maggiore. I fatti compiuti da terzi non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave erano equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore. Inoltre, nel caso in cui veniva instaurato un procedimento penale al verificarsi di reati ad opera di terzi, ove non risultasse il coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo e venivano individuati gli effettivi responsabili, o i medesimi erano ignoti, era concesso l'abbuono dell'accisa a favore del soggetto passivo.

La vicenda e l'ordinanza di rinvio

La vicenda trae origine da un avviso di pagamento per recupero di accise emesso nei confronti di una società italiana (depositario autorizzato) che aveva spedito in regime di sospensione di imposta dei prodotti petroliferi a una società slovena (operatore registrato).

L'atto impositivo era stato emesso dall'Agenzia delle Dogane in seguito alla constatazione della falsità delle attestazioni riportate su alcuni DAA[3].

Il giudice tributario di primo grado accoglieva il ricorso mentre il giudice tributario di secondo grado riformava la sentenza accogliendo l'appello dell'Agenzia delle dogane. Il giudice di appello ha ritenuto che non ha rilievo estintivo dell'obbligazione accise il fatto illecito commesso da un soggetto terzo in quanto l'art. 4 TUA prevede l'abbuono (ossia l'estinzione dell'obbligazione d'imposta) solo in caso di

1) Corte di Giustizia dell'Unione Europea, causa C-323/22, X sez., 7 novembre 2023, KRI Spa vs Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. La Corte europea si è pronunciata a seguito del rinvio pregiudiziale proposta dalla Corte di cassazione con l'ordinanza interlocutoria n. 14361 del 6 maggio 2022.

   Sulla responsabilità del depositario fiscale si v. DIAN F., Responsabilità del depositario fiscale per il pagamento dell'accisa sullo stock di proprietà del depositante - Soggettività tributaria del depositario nello stoccaggio conto terzi, GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, 2023, 545;

2) Sul presupposto delle accise v. C. CORRADO OLIVA, Il presupposto di accise e dazi doganali, Wolters Kluwer – Cedam, 2018; G. M. CIPOLLA, Le accise, in Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali, (a cura di) M. Scuffi, G. Albenzio, M. Miccinesi, Ipsoa, 2014, 641; R. SCHIAVOLIN, Le accise, in Manuale di diritto tributario. Parte speciale, (a cura di) G. Falsitta, X ed., Cedam, 2014, 981; C. CORRADO OLIVA, Le imposte indirette rilevanti in ambito internazionale, in Diritto tributario internazionale, (a cura di) V. Uckmar, G. Corasaniti, P. de'Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, II ed., Cedam, 2012, 429.

3) Documenti amministrativi di accompagnamento.

perdita/distrazione del prodotto e non nel caso di sottrazione/svincolo irregolare.

Avverso tale decisione il contribuente ha proposto ricorso per cassazione con diversi motivi, tra cui la violazione dell'art. 4 TUA, in quanto i giudici di appello hanno affermato che la fattispecie concreta in giudizio non poteva essere sussunta in quella astratta evocata, non trattandosi di un'ipotesi assimilabile alla perdita/distruzione di merce soggetta ad accisa.

Nutrendo la Corte suprema un dubbio interpretativo circa l'esatta portate delle previsioni di abbuono, caso fortuito e forza maggiore nell'ipotesi di fatto illecito posto in essere da un soggetto terzo che possa ingenerare un affidamento legittimo ed incolpevole del depositario autorizzato, ha disposto la sospensione del giudizio e il rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 TFUE alla Corte di giustizia europea al fine di pronunciarsi, in via pregiudiziale, sulla questione di interpretazione dell'art. 14, primo periodo, della Direttiva 92/12/CEE.

In sintesi, il giudice di rinvio richiede se l'art. 14 debba essere interpretato nel senso che l'abbuono d'imposta previsto per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore, si applichi al depositario, responsabile del pagamento dell'imposta, in caso di svincolo dal regime sospensivo dovuto a un atto illecito quando il depositario sia totalmente estraneo a tale atto illecito, esclusivamente imputabile a un terzo, e nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione d'imposta.

La sentenza della Corte di giustizia

I giudici europei sostengono che il depositario è esonerato quando è in grado di dimostrare: 1) l'esistenza di una perdita verificatasi durante il regime sospensivo; 2) tale perdita è imputabile a caso for-

SoGeDo
Bolle doganali IM/EX

Il software gestionale integrato per tutte le operazioni doganali di importazione, esportazioni e transiti. Adatto sia a dichiaranti doganali, sia ad aziende che operano in proprio.

SoGeFa
Fatturazione

Il software per la gestione di documenti attivi e fatturazione elettronica, integrabile con gli altri nostri applicativi (fra cui anche SoGeDo e WIntra).

WIntra
Intrastat

Il software gestionale per tutte le operazioni intracomunitarie. Ideale per aziende che operano per conto terzi e che effettuano operazioni in proprio.

Euro Arpa, specialisti nei software per il settore doganale

Da oltre 30 anni **sviluppiamo software** per piccole e medie imprese, in particolare per quelle del **settore doganale**. Se la nostra **vision** è quella di garantire prodotti performanti e sviluppati con le ultime tecnologie, la nostra **mission** è seguire ogni cliente con entusiasmo e competenza. Instauriamo con loro un rapporto incentrato sulla fiducia e sul dialogo, e questo li porta a sceglierci e a collaborare per molti anni.

Per qualsiasi informazione, preventivo e demo dei nostri software contattateci: saremo a vostra completa disposizione.
Telefono: 011 3161357 - ***E-mail***: euroarpa@euroarpa.it - ***Sito***: www.euroarpa.it

EURO ARPA SISTEMI INFORMATICI

tuito o forza maggiore.

Poiché un prodotto quando viene svincolato in modo irregolare dal regime sospensivo rimane comunque nel circuito commerciale dell'Unione non viene soddisfatta la prima delle due condizioni citate. Pertanto, in assenza di una perdita, un abbuono d'imposta ai sensi dell'art. 14, par. 1 non può essere concesso al depositario autorizzato in caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo, nemmeno qualora tale svincolo derivi da un atto illecito imputabile esclusivamente a un terzo e tale depositario nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta[4].

Il depositario, nell'esercizio della sua attività professionale, è designato come soggetto tenuto al pagamento dei diritti di accisa nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione, che determini l'esigibilità di tali diritti, sia stata commessa nel corso della circolazione di detti prodotti. Pertanto, in capo a questo soggetto sussiste una responsabilità di tipo oggettivo e non si basa sulla colpa dimostrata o presunta, bensì sulla sua partecipazione a un'attività economica.

Conclusione

La sentenza in esame s'inserisce nel solco tracciato da altri precedenti della Corte europea.

In relazione alla Direttiva n. 92/12, la Corte aveva già affermato che la responsabilità del depositario autorizzato è ***"di tipo oggettivo e si basa non già sulla colpa dimostrata o presunta del depositario, bensì sulla sua partecipazione a un'attività economica"***[5].

Questo arresto giurisprudenziale si fondava sul rilievo che il legislatore unionale ha conferito al depositario una responsabilità per tutti i rischi inerenti la circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e sottoposti a un regime sospensivo[6].

Tuttavia, in relazione alla responsabilità solidale del depositario/garante per il pagamento delle sanzioni pecuniarie in caso di svincolo irregolare di prodotti assoggettati ad accisa, è stato affermato che contrasta con i principi generali del diritto dell'Unione europea, in particolare i principi di certezza del diritto e di proporzionalità[7], una normativa nazionale che non consenta allo stesso di provare a fini esimenti la propria totale estraneità al fatto illecito[8].

Non può non osservarsi come in materia di Iva parrebbe che la Corte di giustizia si sia pronunciata diversamente. Difatti, la Corte[9] ha rilevato che l'attuazione nazionale delle direttive unionali deve sempre rispettare i principi generali del diritto dell'unione ed in particolare quelli di certezza del diritto, di proporzionalità, di tutela del legittimo affidamento, sicché ne ha in concreto statuito che il rispetto di tali principi implica che non debba rispondere del pagamento di detta imposta il soggetto passivo che nel realizzare operazioni esenti (esporta-

4) Secondo i giudici unionali questa interpretazione sarebbe corroborata sia dal contesto in cui essa si inserisce che dagli obiettivi perseguiti dalla Direttiva 92/12. Difatti, il legislatore ha conferito al depositario autorizzato un ruolo centrale nella procedura di circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e posti in regime di sospensione.

5) Cfr. Corte di giustizia, sent. C-95/19 del 24 febbraio 2021, Silcompa, p. 52.

6) Cfr. Corte di giustizia, sent. C-81/15 del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia, p. 31.

7) Sul principio di proporzionalità in materia tributaria v. G. PETRILLO, Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario, Aracne, 2015; J.F.P. NOGUEIRA, Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade, Coimbra, 2010. Sul medesimo principio v. L. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana, Giuffrè, 2010. Specificatamente sulla proporzionalità delle sanzioni in materia tributaria si v. F. AMATUCCI, Il rispetto della proporzionalità nel sistema sanzionatorio tributario nazionale, in Ordinamenti tributari a confronto. Derecho Tributario Comparado, (a cura di) F. Amatucci, R. Alfano, Giappichelli, 2022, 56; C. BUCCICO, Il principio di proporzionalità, in I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa, (a cura di) A. Carinci, T. Tassani, Giuffrè, 2022, 71; J. KOKOTT, P. PISTONE, R. MILLER, Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente, in Dir. prat. trib. int., 2020, 2, 484; G. RAGUCCI, La riforma delle sanzioni amministrative tributarie, in Per un nuovo ordinamento tributario, (a cura di) C. Glendi, G. Corasaniti, C. Cor-rado Oliva, P. de'Capitani di Vimercate, t. 2, 2019, 1562; D. COPPA, Le sanzioni amministrative tributarie: principi e deroghe tra diritto interno ed interpretazioni sovranazionali, in Dir. prat. trib. int., 2018, 4, 1001.

8) Cfr. Corte di giustizia, sent. C-81/15 del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia, p. 54 e dispositivo.

9) Corte di giustizia, sent. 21 febbraio 2008, C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co, p. 18, 27-29, dispositivo.

zione) sia stato impossibilitato a rendersi conto, nonostante l'impiego della diligenza di un *"commerciante avveduto"*, che non sussistevano le condizioni dell'esenzione *"a causa della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente"*.

In senso conforme la stessa Corte di giustizia si è espressa in un analogo caso di esenzione dell'IVA all'importazione per destinazione ad altro Stato membro[10] affermando che tale trattamento impositivo debba comunque spettare *"all'importatore di buona fede, qualora le condizioni per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva non siano soddisfatte a causa di un'evasione fiscale commessa dall'acquirente, a meno che non sia accertato che l'importatore sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non ha adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la sua partecipazione a tale evasione"*[11].

Passando all'esame della giurisprudenza nazionale, può affermarsi che si sono sviluppati due diversi orientamenti.

Un primo orientamento, dava rilevanza ai fini dell'abbuono (e quindi dell'estinzione dell'obbligazione tributaria) dell'assenza di colpevolezza (dolo o colpa) del depositario fiscale, garante del pagamento dell'accisa[12].

In una fattispecie concreta

10) Secondo la previsione di cui all'art. 143, paragrafo 1, lett. d), Direttiva n. 2006/112, come modificata dalla Direttiva n. 2009/69.
11) Corte di giustizi, sent. 20 giugno 2018, C-108/17, Enteco Baiti UAB, p. 100 e dispositivo n. 4.
12) In tal senso, Cass. nn. 9787/2010, 9279, 24912 e 24913/2013.

ASSOCAD
Associazione Nazionale Centri di Assistenza Doganale

Ai CAD associati diamo visibilità, accesso a news e fonti, opportunità di formazione, per far rete ed integrare le competenze.

Cosa ottieni associandoti ad ASSOCAD?

Accresci la visibilità del tuo CAD sul territorio

Entri in una rete di CAD che agisce in sinergia

Ottieni aggiornamenti, news e formazione

Partecipi al confronto (o ai tavoli di lavoro) con istituzioni nazionali e unionali

Accedi all'Area Riservata

Resta sempre aggiornato, consulta le novità normative in tema di Dogane, IVA e Commercio Internazionale e segui Video e Webinar.

Per maggiori informazioni visita il nostro sito: **www.assocad.it**

analoga a quella oggetto della sentenza in esame (elemento comune: falsificazione della documentazione doganale), è stato affermato più di recente che, in applicazione del principio giurisprudenziale unionale di proporzionalità, il depositario autorizzato del prodotto assoggettato ad accise non risponde quale garante del suo pagamento, qualora dimostri e sia stato ufficialmente accertato che lo svincolo irregolare del prodotto è dipeso da un fatto illecito di terzi rispetto al quale egli è totalmente estraneo[13].

Un secondo orientamento, più recente, ha stabilito che la sottrazione del prodotto ad opera di terzi (furto o rapina) e senza coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo di per sé non esime dal pagamento dell'imposta, che resta abbuonata solo nell'ipotesi di dispersione o distruzione del prodotto stesso, con onere probatorio a carico del contribuente[14].

In termini ancora più rigorosi si è affermato che il furto/la rapina non possono mai avere quale effetto l'abbuono dell'imposta, poiché tale causa estintiva dell'obbligazione tributaria si riferisce ad alcune fattispecie di ammanchi e non già allo svincolo irregolare dal regime sospensivo, appunto determinato da detti fatti illeciti di terzi[15].

Concludendo, lo scrivente ritiene rilevante evidenziare che la sentenza in esame si fonda sulla normativa unionale e nazionale non più in vigore.

Difatti, dal 1° aprile 2010 la Direttiva 92/12/CEE è stata sostituita dalla Direttiva 2008/118/CEE che, a sua volta, è stata abrogata dalla Direttiva n. 2020/262/UE, relativa al regime generale delle accise.

Quest'ultima Direttiva, all'art. 6, par. 3, prevede che per *"immissione in consumo"* s'intende anche *"lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa"*. L'art. 6, par. 5 dispone che *"la distruzione o la perdita irrimediabile, totale o parziale, dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa per un caso fortuito o per causa di forza maggiore [...] non è considerata immissione in consumo"*. Il par. 6 prevede che *"si considera che i prodotti abbiano subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile quando sono inutilizzabili come prodotti sottoposti all'accisa"*.

Inoltre, l'art. 2 e 4 TUA, nella versione in vigore dal 14 dicembre 2021, sono stati modificati dall'art. 1, c. 1, lett. b) D.Lgs. n. 180/2021.

L'art. 2, c. 2 TUA continua a prevedere che l'immissione in consumo si verifica con *"lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo"*.

L'art. 4, c. 1 TUA attualmente prevede che *"in caso di perdita irrimediabile, totale o parziale, o di distruzione totale di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono della relativa imposta qualora il soggetto obbligato provi, in un modo ritenuto soddisfacente dall'Amministrazione finanziaria, che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. Fatta eccezione per i tabacchi lavorati, i fatti che determinano la perdita irrimediabile o la distruzione totale dei prodotti, imputabili esclusivamente al soggetto obbligato a titolo di colpa non grave e quelli, determinanti la suddetta perdita o distruzione, che siano imputabili a terzi e non siano altresì imputabili a titolo di dolo o colpa grave al soggetto obbligato, sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore"*.

Non potendoci soffermare con questo breve contributo sulla normativa attuale, in quanto la sentenza in oggetto analizza la normativa in vigore tra il 2005 e il 2006, parrebbe che la normativa nazionale continui a tener conto, seppur in determinati casi, dei fatti imputabili a terzi.

Michele Ippolito

13) Cass. n. 34487/2019.

14) Cass. nn. 25990/2013; 27825/2013; 28377/2013; 6398/2014; 16966/2016; 4453/2020.

15) Cass. nn. 16966/2016; 26419/2017; 6949/2022; 8820/2022.

After Eight, dal 1962 il famoso ed esclusivo cioccolatino che nasconde la menta in un sottile velo di cioccolato fondente, rende sempre le tue serate memorabili. Per "analogia" (Regola G.I. 4) anche le nostre riflessioni vogliono essere un dolce e fresco stimolo per il cervello curioso dei Doganalisti.

Sistema Antropizzato

S: Definire cosa sia "ontologicamente" il Sistema Armonizzato rappresenta un interessante esercizio di ricerca e rielaborazione che non si esaurisce nell'analisi delle definizioni mutuate dai testi giuridici dai quali ha tratto la propria forma, ma che coinvolge una serie di applicazioni, implicazioni ed impieghi che lo hanno appuntato, negli ultimi 36 anni, come il "vero linguaggio del commercio internazionale". Era il 1° gennaio 1988 quando entrò in vigore la Convenzione sul Sistema Armonizzato composta da un solido Preambolo, contenente le ragioni e le speranze della comunità internazionale, 20 Articoli, incentrati sugli obblighi delle parti contraenti, il ruolo del Consiglio e del Comitato, la risoluzione delle controversie e la procedura di modifica, ed un articolato Allegato che rappresenta, appunto, la Nomenclatura stessa. La definizione la troviamo nell'incipit dell'Art.1: "per Sistema Armonizzato di designazione e di codificazione delle merci, in seguito denominato ***"SA"*** s'intende ***"la Nomenclatura che comprende le Voci, le Sottovoci e i relativi Codici Numerici, le Note di Sezioni, di Capitoli e di Sottovoci, nonché le Regole Generali per l'Interpretazione del Sistema Armonizzato, figuranti nell'Allegato".***

C: Ma, come ben sappiamo, il SA non è solo questo. Disegnato e sviluppato dal WCO come ***"core system"*** per tutte le ulteriori Nomenclature di stampo nazionale, rappresenta uno strumento importantissimo per coloro che agiscono all'interno del mercato globale. Se, da un lato, rappresenta il più efficace metodo di riscossione dei dazi, dall'altro si pone come minimo comune denominatore quando si tratta di Regole di Origine, monitoraggio di merci controllate, negoziazioni commerciali, imposte interne, tariffe di trasporto, analisi statistica, ***risk assessment e compliance.*** Il SA rappresenta un modello dinamico che varia al variare dei trend commerciali, politici, economici e, negli ultimi anni, anche ambientali. Pensiamo alla pandemia, alla crisi climatica, all'inquinamento da plastiche, alla sicurezza in campo agro-alimentare, alla biodiversità, alle economie circolari. Quello che era nato come sistema di codificazione armonizzata di merci ha virato negli ultimi anni verso nuove frontiere spinto dai venti del cambiamento.

S: Siamo passati da un Sistema Armonizzato ad un Sistema Antropizzato, figlio delle necessità sorte a causa dell'azione modificatrice massiva dell'uomo sull'ambiente. Oggi più di ieri è divenuto fondamentale poter monitorare nuovi flussi di prodotti "critici" o sottoposti a specifiche misure commerciali. Il SA può e deve far fronte a questi nuovi imperativi ma le modalità di attuazione offrono non pochi interrogativi e spunti di riflessione sulla "adattabilità" del sistema e su come queste

previsioni possano essere adeguatamente integrate. *"Oggi siamo agli albori di una nuova convergenza di tecnologie della comunicazione e regime energetico. Il connubio di tecnologie di comunicazione in rete ed energie da fonti rinnovabili sta dando il via alla Terza rivoluzione industriale"*, queste le parole del famoso economista statunitense Jeremy Rifkin. Una rivoluzione che deve essere introiettata e digerita nel SA perché possa continuare a rappresentare uno strumento di analisi e scambio performante, anche alla luce delle innovazioni e delle necessità introdotte dalla *Green Agenda*.

C: E proprio negli ultimi anni al Segretariato del WCO è stato dato mandato di condurre uno Studio Esplorativo su una possibile Revisione Strategica del SA il cui Rapporto Intermedio è stato pubblicato sul sito ufficiale il 18 gennaio 2024 con l'obiettivo di raccogliere opinioni dagli stakeholders per testarne l'efficacia e lo "stato di salute" e ricevere suggerimenti per migliorarlo e renderlo più rispondente alla contingenza. Lo Studio ha evidenziato una serie di conclusioni elaborate sulla base delle opinioni raccolte e si è pronunciato sulla fattibilità di alcune strategie evidenziando un concetto fondamentale: il SA non identifica i beni ma crea delle "classi", degli insiemi, entro i quali le merci possono trovare la propria collocazione. Più quella classe è specifica più sarà semplice attribuire al mio bene una classificazione (es. 9401.10 – mobili per sedersi, dei tipi utilizzati per veicoli aerei), più è generale più sarà complesso definire cosa è compreso o escluso da quella categoria (es. 7326.90 - lavori di ferro o acciaio).

S: Un Sistema di Identificazione è altro rispetto ad un Sistema di Classificazione. Il sistema GTIN di GS1, ad esempio, (i numeri che si trovano sotto la maggior parte dei codici a barre) è un Sistema di Identificazione delle merci. Ogni GTIN è collegato a una linea di prodotti specifica; GS1 ha emesso GTIN per oltre 250 milioni di prodotti ma ancora non copre tutte le merci commercializzate. Il SA, invece, è un Sistema di Classificazione e diventa, dunque, essenziale bilanciare al suo interno la necessità di creare classi ampie che garantiscano la possibilità di ricomprendere tutte le merci possibili, con la necessità di creare anche classi più circoscritte che descrivano solo prodotti di particolare interesse, il tutto cercando di evitare sovrapposizioni. Tuttavia, la struttura numerica impone limiti rigidi su quante "posizioni" possano essere create a livello di Voci e Sottovoci. Se in molti casi questo non è un problema, per alcune Voci il limite è già stato raggiunto (pensiamo ad esempio alla 2903.7).

C: Altri aspetti decisamente interessanti che emergono dalla lettura dello Studio in questione riguardano la comprensione e l'utilizzo delle Regole Generali per l'Interpretazione, che costituiscono per definizione uno degli elementi fondanti del SA. Quasi un quarto dei partecipanti al sondaggio ha confessato di utilizzarle raramente e più della metà ha espresso difficoltà nel comprenderne l'applicabilità. È noto, infatti, che le note relative al loro utilizzo sono state rilasciate dal WCO solo a pagamento. Le RGI presentano un elevato livello di *"soggettività"*; espressioni come *"carattere essenziale"*, *"più specificamente"*, *"beni confezionati per la vendita al minuto"*, tra le altre, causano, appunto, notevoli difficoltà interpretative. Un ulteriore rischio è rappresentato

dal fatto che alcune Note forniscono importanti elementi per determinare la classificazione di un prodotto, prevenendo talvolta l'utilizzo delle RGI. Ultimo dato significativo: la presenza di alcuni termini come, ad esempio, *"parti ed accessori"* che hanno valenze leggermente diverse nelle 200 lingue dei paesi aderenti alla Convenzione, contribuiscono ad aumentare l'entropia nel processo di classificazione. Pensiamo, infine, alla congiunzione "o". Nel SA è intesa con valenza inclusiva (o l'uno, o l'altro, o entrambi) a meno che non sia previsto diversamente nel testo.

S: Il SA è basato sul linguaggio e, poiché l'ambiguità lessicale di alcuni idiomi è spiccatamente accentuata, tutto il sistema ne risente. Pensiamo all'Inglese; uno studio ha stimato che nella lingua anglosassone circa l'80% delle parole abbia più di un significato. In molte occasioni le traduzioni in inglese e francese (le due lingue ufficiali) divergono e conducono a revisioni, dibattiti, negoziazioni che richiedono anni per essere dipanate. Alcune Note o Definizioni, poi, mostrano il segno del tempo che passa e si rivelano in tutta la loro obsolescenza. Leggere attentamente questo Studio significa entrare dietro le quinte di un sistema complesso, basato su regole stratificate e continui rimandi, ed al contempo versatile, ottimista e pronto a cogliere le opportunità e le richieste di un futuro di grande fermento tecnologico ed industriale. Siamo partiti da un Sistema Armonizzato in grado di facilitare i commerci; stiamo transitando nell'era del Sistema Antropizzato, scandito dalle conseguenze dell'ingerenza dell'uomo sul territorio; probabilmente tra qualche anno approderemo ad un Sistema Aumentato, dove le vecchie previsioni e le Nuove Tecnologie collaboreranno per creare uno strumento in grado di soddisfare nuove esigenze a livello commerciale, politico ed informatico. E noi Doganalisti saremo lì.

C&S: Ecco il link ufficiale attraverso cui potrete avere accesso ai documenti pubblicati dal WCO e alla versione integrale dello Studio Esplorativo su una possibile Revisione Strategica del SA: https://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/activities-and-programmes/exploratory-study-on-a-possible-strategic-review-of-the-hs.aspx.

Claudia Composta

Silvia Taroni

ISTOP SPAMAT s.r.l.

70056 MOLFETTA - ITALY
Via San Domenico, 1

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

SPAMAT s.n.c.

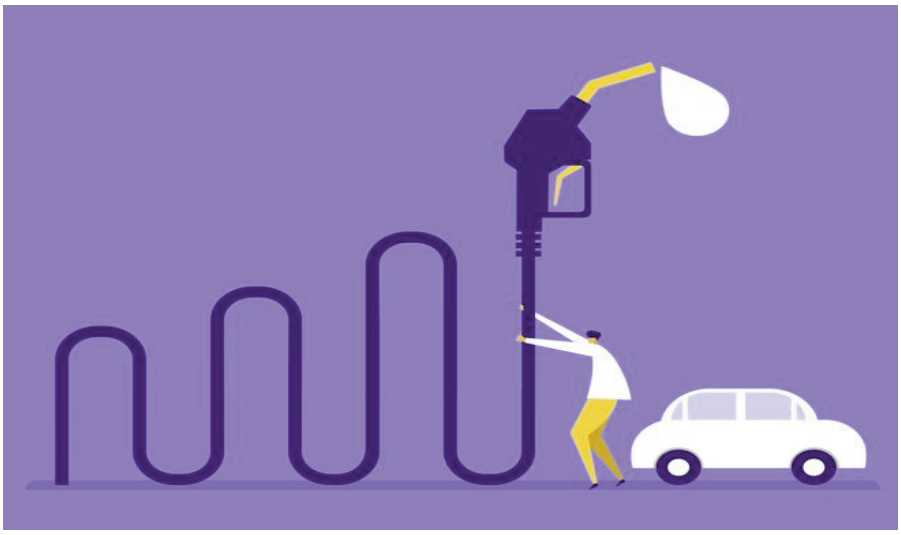
70122 BARI - ITALY
Corso A. de Tullio, 1 Banchina Massi

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

Accise 2023-2024: analisi delle novità e scenari futuri

Il 2023 è stato un anno di profonde trasformazioni nel panorama delle accise, con novità che hanno scosso le fondamenta della struttura fiscale in essere. L'impeto di queste iniziative non sembra essersi estinto; al contrario, pare aver gettato le basi per un 2024 altrettanto frenetico.

Di seguito andremo ad esaminare le principali novità del 2023, anticipando anche le sfide e le opportunità che ci attendono nell'anno corrente.



Le novità introdotte nel 2023: uno sguardo retrospettivo

Il 2023 ha segnato un anno di riforme nel campo delle accise, con diverse novità introdotte per aggiornare e potenziare il sistema fiscale. Tra le principali novità spiccano i seguenti cambiamenti che hanno profondamente influenzato diversi aspetti della normativa prima vigente.

Figure di speditore e destinatario certificato

Una pietra miliare dell'anno fiscale 2023 è stata l'introduzione delle figure di speditore e destinatario certificato, attraverso la Circolare n. 3/2023 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (di seguito anche "ADM").

Queste figure sono ora obbligatorie per la circolazione di prodotti sottoposti ad accisa che vengono immessi in consumo in uno Stato membro e successivamente trasportati in un altro Stato membro per scopi commerciali.

L'obbligo di queste nuove figure mira a garantire maggiore tracciabilità e controllo nella catena di distribuzione, contribuendo a prevenire evasioni fiscali e frodi.

Documento E-Das Unionale

In parallelo all'introduzione delle figure di speditore e destinatario certificato, è stato istituito l'obbligo di emettere il documento e-DAS unionale per regolare la circolazione dei prodotti. Questo nuovo documento, correlato alle suddette figure, svolge un ruolo chiave nel monitoraggio e nella registrazione dei movimenti dei prodotti sottoposti ad accisa. L'intento è quello di garantire una gestione più efficiente e trasparente delle transazioni commerciali all'interno dell'Unione Europea, rafforzando le misure di controllo.

Presentazione telematica dei dati di contabilità

Attraverso la Determinazione Direttoriale n. 83362 del 10 febbraio 2023, sono state stabilite nuove scadenze per la presentazione esclusivamente telematica dei dati di contabilità.

Questa direttiva impone obblighi specifici a diversi soggetti, tra cui:

- Destinatario registrato, esercente deposito commerciale di prodotti energetici: a partire dal 1° giugno 2023 è scattato l'ob-

bligo di trasmettere i dati con frequenza giornaliera (entro il giorno successivo a quello di riferimento);

- Deposito commerciale di prodotti energetici, con capacità di stoccaggio di prodotti sfusi o condizionati complessivamente inferiore a 100 metri cubi: a partire dal 10 giugno 2023 è scattato l'obbligo di trasmettere i dati con frequenza mensile, entro il giorno 10 del secondo mese successivo a quello di riferimento;
- Destinatario registrato che svolge attività nel settore del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra: a partire dall'8 giugno 2023 è scattato l'obbligo di trasmettere i dati con frequenza mensile, entro il quinto giorno lavorativo del mese successivo a quello di riferimento.

L'obiettivo dell'ADM è quello di digitalizzare e ottimizzare la raccolta dei dati contabili, consentendo un controllo più tempestivo e accurato delle attività commerciali soggette ad accisa.

Aliquote e accise e il caso delle società di cremazione dei defunti

Mediante la Circolare n. 24/2023 l'ADM ha diramato una risposta definitiva in merito alla richiesta di società operanti nell'attività di cremazione dei defunti, concernente l'applicabilità dell'aliquota accisa agevolata sul gas naturale per "usi industriali". Dopo un'approfondita analisi delle disposizioni vigenti, si è concluso che le attività di cremazione non soddisfano i requisiti per ottenere il riconoscimento di "industrialità" nello svolgimento delle loro funzioni.

Pertanto, le società coinvolte sono tenute ad applicare l'aliquota standard per "usi civili".

C.A.D. MESTIERI Srl
Società uninominale
Capitale sociale interamente versato € 52.000,00
CENTRO ASSISTENZA DOGANALE Legge 6-2-1992 n. 66 art. 7 comma 1 septies
AUTORIZZAZIONE N. 2167/DIV. V/SD DEL 09.10.1998
MINISTERO DELLE FINANZE DIREZIONE GENERALE DIPARTIMENTO DELLE DOGANE E IMPOSTE INDIRETTE
ALBO NAZIONALE C.A.D. N. 30 DEL 16.10.1998 MINISTERO DELLE FINANZE DG SD DIV. V
41012 CARPI (Modena)
Via dei Trasporti, 2/A
Tel. + 39 059 657 001 più linee
Fax + 39 059 657 044 Telex 510631 Samasped I
Internet: www.samasped.com
E-mail: info@samasped.com
REA 283000
Registro Imprese MO - 1996-144082
Partita IVA 0234 837 0368

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

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

Il futuro delle accise nel 2024: anticipazioni e prospettive

Fatto il bilancio delle principali novità del 2023, è cruciale affacciarsi sul futuro e comprendere le sfide e le opportunità che il 2024 ci riserva.

Le anticipazioni sulle accise per l'anno in corso indicano un continuo impegno verso politiche fiscali mirate a promuovere alcune tematiche, tra cui sostenibilità e telematizzazione.

Nuove aliquote accisa sulla birra: cambiamenti sostanziali a partire dal 1° Gennaio 2024

A partire dal 1° gennaio 2024 significative modifiche hanno caratterizzato il regime impositivo applicato alla birra, come annunciato dalla circolare n.1/2024 dell'ADM. In seguito alla mancata proroga del regime impositivo ridotto previsto per il biennio 2022-2023, l'ADM ha delineato le nuove aliquote accisa, apportando rilevanti cambiamenti al trattamento fiscale della birra.

L'aliquota normale di accisa sulla birra è fissata a 2,99 ¤ per ettolitro e per grado-Plato.

Tuttavia, la circolare introduce una significativa novità: una riduzione del 40% sull'aliquota normale sarà applicata nel caso in cui la birra è immessa in consumo da microbirrifici, caratterizzati da una produzione annua non superiore a 10.000 ettolitri.

Da notare che, per i produttori di birra con volume annuo compreso tra 10.000 e 60.000 ettolitri, l'agevolazione precedentemente concessa è stata revocata.

Ciò implica che per questi soggetti rientreranno nel regime di pagamento dell'aliquota accisa normale.

Presentazione telematica dei dati di contabilità

Con riferimento alla Determinazione Direttoriale n.83362 del 10 febbraio 2023, a partire dal 31 gennaio 2024 sarà obbligatoria la trasmissione telematica annuale dei dati contabili per specifiche categoria di soggetti. In particolare, sono interessati i seguenti depositi:

- deposito commerciale, opificio di trasformazione o elaborazione e opificio di condizionamento di alcole e di bevande alcoliche di cui all'articolo 29, comma 1, del TUA avente una capacità complessiva inferiore a 100 ettolitri idrati;
- deposito commerciale di oli lubrificanti e bitumi di petroli di cui all'articolo 62, comma 7, del TUA, avente una capacità complessiva inferiore a 10 metri cubi.

Per questi depositi, la trasmissione telematica dei dati contabili dovrà coprire il periodo dal 1°gennaio 2023.

Obbligo di emissione in forma esclusivamente telematica dei documenti E-Das Nazionale ed E-AD dal 2024

A partire dalla seconda metà del 2024, salvo ulteriori rinvii da parte dell'ADM, è previsto l'obbligo di emettere in forma esclusivamente telematica i documenti e-DAS nazionale ed e-AD.

La Determinazione Direttoriale n.130294 del 7 marzo 2023 fornisce dettagli chiari su questa imminente trasformazione normativa, stabilendo le seguenti scadenze:

- Dal 1° luglio 2024 sarà obbligatorio emettere esclusivamente in forma telematica il documento e-AD, utilizzato per la circolazione in sospensione dei prodotti soggetti ad altre imposizioni indirette previste dal TUA, con particolare riferimento a oli lubrificanti e bitumi.
- Dal 1° ottobre 2024 entrerà in vigore l'obbligo di emettere in forma esclusivamente telematica il documento e-DAS nazionale per i trasferimenti nel territorio dello Stato dei prodotti assoggettati ad accisa, diversi da quelli per cui è già in vigore, definiti dalla Determinazione Direttoriale n.285111 del 27 giugno 2022.

Gianluca Sigismondi

Gianluca Drommi

Importazioni di e-bike: quali i confini di legittimità?

Negli ultimi mesi si è registrato un aumento dei controlli da parte dell'Agenzia delle dogane sulle importazioni di biciclette elettriche, volti a contrastare comportamenti elusivi della normativa ***antidumping***. Nelle diverse contestazioni, in particolare, le autorità doganali hanno ritenuto che gli importatori avrebbero dovuto dichiarare la voce doganale delle biciclette finite e non quella dei singoli componenti, in ossequio alla Regola generale per l'interpretazione della Nomenclatura Combinata 2a), di cui all'allegato I al Reg. CE n. 2658/1987, con conseguente applicazione dei relativi dazi ***antidumping*** e compensativi.

Sulla correttezza della classificazione doganale operata sono stati instaurati numerosi contenziosi con approdi giurisprudenziali non sempre univoci: talvolta, infatti, i giudici di merito hanno riconosciuto la legittimità degli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia, considerando il comportamento di coloro che non avevano dichiarato la voce tariffaria delle biciclette finite alla stregua di un artificioso frazionamento dell'operazione di importazione, e prescindendo, ai fini di tale giudizio, da qualsiasi valutazione circa la complessità delle operazioni di assemblaggio effettuate nel territorio dello Stato[1].

In altri casi, invece, le Corti di merito hanno valorizzato la tipologia di lavorazioni svolte presso la sede dell'importatore e la categoria merceologica del prodotto finito, diversa rispetto a quella che si sarebbe ottenuta dal mero montaggio di singoli componenti[2].

Le misure antidumping contro la Cina e il regime di uso finale

Al fine di impedire che le importazioni di determinate merci da Paesi terzi beneficino di un indebito vantaggio competitivo, la Commissione europea può adottare, in forza dei Regolamenti UE 8 giugno 2016, nn. 1036 e 1037, un dazio antidumping e un dazio compensativo; a determinate condizioni, possono essere incluse tra le operazioni elusive anche le operazioni di assemblaggio di parti nell'UE o in un Paese terzo[3].

Con particolare riferimento all'importazione di e-bike dalla Cina, il Reg. UE 17 gennaio 2019, n. 73 ha istituito un dazio antidumping definitivo

1) Tra le più recenti si veda Corte di Giustizia tributaria di Roma, 6 novembre 2023, nn. 13193, 13194 e 13195.
2) Corte di Giustizia tributaria di Latina, 14 giugno 2023, n. 560.
3) Art. 13, par. 2, Reg. UE n. 1036 del 2016.

pari al 62,1%, mentre il Reg. UE 17 gennaio 2019, n. 72 ha previsto un dazio compensativo definitivo pari al 17,2%.

L'importazione di parti essenziali di biciclette elettriche, invece, è soggetta al dazio esteso del 48,5%. Si tratta, nello specifico, di ***"telai di biciclette verniciati o anodizzati, telai di biciclette verniciati o anodizzati o lucidati e/o verniciato a smalto attualmente classificabili nel codice, forcelle frontali di biciclette verniciate o anodizzate o lucidate e/o verniciate a smalto attualmente classificabili nel codice, deragliatori, pedaliere, ruota libera e ruote dentate (presentati insieme in complessi o no) altri freni e leve dei freni (presentati insieme in complessi o no), ruote complete con o senza tubi, cerchioni e pignoni e manubri attualmente classificabili nel codice, presentati o no con braccia, freno e/o leva del cambio"***[4].

In deroga a tali previsioni, tuttavia, la Commissione europea ha introdotto delle esenzioni dal dazio antidumping esteso, disciplinate dal Reg. CE n. 88 del 1997. L'art. 14 di tale ultimo Regolamento, in particolare, consente all'importatore di dichiarare parti essenziali di biciclette in esenzione dal dazio antidumping esteso se sono state vincolate al regime di uso finale e se:

(i) sono state consegnate a soggetti esentati, ossia operatori economici che hanno presentato apposita domanda di esenzione alla Commissione europea dimostrando l'assenza di intenti elusivi, ovvero a soggetti titolari del regime di uso finale;

(ii) sono importate in quantitativi mensili inferiori alle 300 unità;

(iii) sono destinate alla realizzazione di biciclette elettriche.

Con specifico riguardo al caso (i), il regime di uso finale consente al suo titolare di immettere in libera pratica merci in esenzione da dazio o a dazio ridotto, in ragione di un loro specifico utilizzo, purché nel territorio dell'UE siano effettuate lavorazioni idonee a determinare un nuovo prodotto dal punto di vista merceologico. Per poter ottenere e beneficiare di tale regime, l'importatore deve farsi rilasciare un'autorizzazione da parte dell'Ufficio doganale territorialmente competente e prestare una garanzia parametrata all'importo dei dazi sui prodotti che intende vincolare.

A tal fine, è necessario che l'operatore richiedente presenti un'apposita istanza, la quale, oltre al codice NC delle parti importate e alla descrizione delle merci, deve contenere una rappresentazione dettagliata delle lavorazioni e trasformazioni che si intendono effettuare sui prodotti sottoposti a uso finale. L'Ufficio, dopo aver valutato la correttezza formale dell'istanza, effettua un contraddittorio con l'operatore, allo scopo di verificare che le importazioni dei componenti che saranno vincolati al regime di uso finale non siano elusive delle disposizioni doganali e delle misure antidumping; ove accerti la sussistenza di tutti i requisiti, adotta una decisione, di validità annuale, che autorizza il titolare del regime a importare in esenzione da dazio o a dazio ridotto.

Quando l'operatore presenta il conto di appuramento – entro 30 giorni dalla scadenza del termine per la conclusione del regime – l'Ufficio concede l'appuramento soltanto se abbia verificato che le merci sono state utilizzate ai fini stabiliti, ovvero che i beni sono usciti dal territorio doganale dell'UE, distrutti o abbandonati allo Stato ovvero se gli stessi sono stati impiegati per fini diversi da quelli indicati nell'autorizzazione e sono stati pagati i dazi dovuti all'importazione.

In sintesi, è proprio in forza dell'autorizzazione al regime

4) Art. 1, Reg. CE 10 gennaio 1997, n. 71.

di uso finale rilasciata dall'Agenzia delle dogane che l'operatore economico può importare parti essenziali di e-bike, dichiarandole alla relativa voce doganale e senza applicazione del dazio esteso, fatta salva l'indicazione del codice addizionale 8835 nella bolletta doganale; ai restanti componenti e ai ricambi, invece, deve essere comunque applicato il dazio antidumping.

La Regola 2a) nella recente elaborazione giurisprudenziale

Alla luce della Regola generale 2a), come noto, un prodotto incompleto o non finito che al momento dell'importazione presenti le caratteristiche essenziali del bene completo deve essere classificato alla stregua di un prodotto finito.

In ordine all'applicabilità di tale Regola, sia i giudici unionali[5] che la World Customs Organization (WCO), hanno recentemente chiarito che non è dirimente il grado di complessità delle operazioni di montaggio, quanto piuttosto la necessità o meno di procedere con lavorazioni ulteriori sugli elementi importati per ultimare la fabbricazione prima dell'assemblaggio.

Sulla base di tale orientamento, pertanto, la Regola 2a) troverebbe applicazione quando i componenti importati sono destinati a essere riuniti in un unico oggetto in un momento successivo e senza subire trasformazioni.

Di conseguenza, ciò che rileverebbe per l'attribuzione del corretto codice tariffario è che le attività di lavorazione effettuate sulle parti importate siano tali da offrire al consumatore finale un prodotto diverso da quello che si otterrebbe dalla mera riunione delle stesse.

Tale soluzione interpretativa è stata recepita dalla Corte di Giustizia tributaria di Latina[6], la quale ha accolto il ricorso del contribuente ritenendo che le lavorazioni effettuate dalla società in Italia richiedessero un processo produttivo complesso e articolato, all'esito del quale veniva realizzato un prodotto nuovo, ossia un prodotto con un valore aggiunto che una semplice riunione di parti non avrebbe potuto apportare.

Diversamente, altra giurisprudenza di merito ha ritenuto applicabile la Regola 2a) tutte le volte in cui gli elementi importati destinati a essere assemblati non avessero subito essi stessi alcuna lavorazione, finalizzata a rifinire la loro fabbricazione[7].

Riflessioni conclusive

Un operatore economico che abbia ottenuto l'autorizzazione a uso finale dovrebbe poter dichiarare, all'atto dell'importazione, la voce doganale delle singole parti essenziali, beneficiando dell'esenzione dal dazio antidumping, proprio perché autorizzato dalla stessa Amministrazione doganale a utilizzarli per la fabbricazione nell'UE di un prodotto diverso e nuovo, consistente in un e-bike[8].

E invero, al ricorrere di questa specifica circostanza è da escludersi che la condotta dell'operatore possa integrare un comportamento elusivo, dal momento che, fin dalla presentazione dell'istanza, questi rende noto all'Agenzia la destinazione d'uso della componentistica da importare, descrivendo compiutamente tutte le fasi di realizzazione delle biciclette elettriche.

Lorenzo Ugolini

Lucilla Raffetto

5) Corte di Giustizia, 27 aprile 2023, C-107/22.

6) Corte di Giustizia tributaria di Latina, 14 giugno 2023, n. 560, cit.

7) Corte di Giustizia tributaria di II grado della Campania, 27 luglio 2023, n. 4639; Corte di Giustizia tributaria di I grado di Napoli, sentenza n. 6018 del 2022; Commissione tributaria provinciale di Latina, sentenza n. 997 del 2021.

8) Si vedano Cass., sez. trib., 16 febbraio 2023, n. 4888; Cass., sez. trib., 14 dicembre 2019, n. 33023; Cass., sez. trib. 17 luglio 2018, n. 18922, e Cass., sez. trib., 6 giugno 2018, n. 14582.

Il rappresentante indiretto non risponde dell'Iva e delle sanzioni

Il rappresentante doganale indiretto non è responsabile, in solido con l'importatore, dell'Iva e delle sanzioni contestate. Corte di Giustizia sentenze 2/02/2024, n. 344 e 345

Il rappresentante doganale indiretto non è responsabile, in solido con l'importatore, dell'Iva e delle sanzioni contestate. È questo il principio affermato dalla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, con le sentenze 2 febbraio 2024, n. 344 e 345.

Richiamando il principio espresso dalla Corte di Giustizia europea (sentenza 12 maggio 2022, C-714/20), il giudice di secondo grado della Lombardia ha ribadito che l'Iva all'importazione non rientra nella definizione di obbligazione doganale e, pertanto, non può configurarsi alcuna responsabilità solidale in ordine a essa (Corte Giust. trib. II grado Lombardia, 15 dicembre 2023, n. 3698). Non essendo responsabile dell'Iva all'importazione, il rappresentante doganale non può rispondere neanche delle sanzioni doganali irrogate dall'Agenzia delle dogane.

Nella vicenda esaminata dalla Corte milanese, l'Ufficio, dopo aver rettificato il valore doganale dichiarato all'importazione, pretendendo dal rappresentante doganale, ritenuto solidalmente obbligato con l'importatore, i maggiori dazi e l'Iva contestati, ha irrogato la sanzione prevista dall'art. 303 Tuld (d.p.r. 43/1973).

Con le sentenze in commento, il giudice milanese ha recepito il principio ormai chiarito dalla Corte di Giustizia UE e dalla Corte di Cassazione, secondo cui l'Iva all'importazione, pur essendo liquidata e riscossa con modalità operative analoghe a quelle dei diritti doganali, non rappresenta un "dazio" in senso proprio, bensì un tributo interno sui consumi. Tale imposta, infatti, è parte del sistema generale sui consumi ed è intesa a garantire la neutralità del sistema unionale rispetto all'origine dei beni, al fine di porre le merci importate nella stessa situazione dei prodotti nazionali analoghi, per quanto riguarda gli oneri fiscali gravanti sulle due categorie di merci.

Il rappresentante doganale indiretto, ossia colui che agisce in nome proprio ma per conto dell'importatore, può essere considerato responsabile unicamente dell'obbligazione doganale (art. 77, par. 3, Cdu). La responsabilità solidale non può estendersi, pertanto, al pagamento dell'Iva all'importazione, trattandosi di un tributo di natura interna, che non rientra nel concetto di obbligazione doganale (Cass., 29 gennaio 2024, n. 2703).

Il rappresentante doganale non può essere considerato debitore in solido dell'Iva non versata, anche perché egli non è titolare del diritto alla relativa detrazione, diritto che spetta soltanto al proprietario delle

merci. Secondo la giurisprudenza, deve pertanto escludersi la solidarietà passiva del rappresentante doganale, in quanto l'unico soggetto legittimato al recupero dell'Iva assolta al momento dell'importazione è l'importatore e possessore della merce (Comm. trib. prov. Milano, 27 gennaio 2022, n. 270).

Tale principio è stato confermato anche dall'Agenzia delle entrate che, intervenendo sul punto, ha chiarito che il soggetto passivo Iva è sempre l'effettivo proprietario dei beni e che non vi è responsabilità in ordine all'Iva, da parte del rappresentante doganale (principio di diritto 29 settembre 2021, n. 13/2021, confermato dalla risposta ad interpello 1° ottobre 2021, n. 644). L'unico soggetto legittimato alla detrazione dell'Iva, anche in caso di accertamento doganale, è infatti l'importatore della merce e non il suo rappresentante doganale.

Se è ormai pacifico che il rappresentante doganale non risponde, in solido con l'importatore, dell'Iva all'importazione, anche le sanzioni doganali devono tenere conto di tale importante principio.

Di conseguenza, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia ha dichiarato illegittime le sanzioni irrogate sulla base della maggiore Iva contestata allo spedizioniere doganale.

Un principio, quello espresso dalla Corte milanese, che è già stato accolto anche dalla Corte di Cassazione (sentenza 18 agosto 2023, n. 24788). Secondo la Suprema Corte, infatti, non essendo un tributo doganale, l'Iva non può essere cumulata all'ammontare dei diritti di confine evasi, al fine di determinare l'importo della sanzione, ai sensi dell'art. 303 Tuld.

Massimo Monosi

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 .....
è IL NOSTRO LAVORO !!

SAMASPED SIGNIFICA GARANZIA DI SERVIZIO E PROFESSIONALITÀ

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

Illegittima la rettifica dell'origine fondata su un report Olaf

La Dogana non può contestare l'origine dichiarata all'importazione, se l'avviso di accertamento si fonda su un'indagine europea, principio stabilito dalle Corti di Giustizia.

La Dogana non può contestare l'origine dichiarata all'importazione, se l'avviso di accertamento si fonda su un'indagine europea, apparentemente corposa e ricca di dettagli, ma senza elementi di prova concreti.

È questo il principio stabilito dalle Corti di Giustizia tributaria di primo grado di Bari (sentenza 2 gennaio 2024, n. 13) e di Venezia (sentenza 4 dicembre 2023, n. 530), intervenute su alcuni dei sempre più frequenti casi di applicazione dei dazi antidumping, pretesi a seguito di un'indagine Olaf.

La contestazione è la medesima: la Dogana contesta la veridicità dell'origine dichiarata, sulla base delle indagini svolte dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode (Olaf), applicando un dazio antidumping molto elevato e sanzioni spesso del tutto sproporzionate.

Com'è noto, l'Olaf è un organo della Commissione europea che ha la facoltà di svolgere, in piena indipendenza, indagini interne o esterne, nei confronti di altri Paesi terzi. L'obiettivo perseguito dall'Organismo antifrode europeo è quello di individuare eventuali attività illecite come casi di frode e corruzione che rappresentano una minaccia agli interessi finanziari dell'Unione. In ambito doganale, assumono particolare importanza le indagini sull'origine dei prodotti, finalizzate ad accertare possibili elusioni o evasioni dei dazi antidumping.

Per quanto autorevoli, tali indagini possono fondare un accertamento doganale, in base al principio dell'onere della prova, soltanto se si riferiscono alle specifiche operazioni contestate dall'Agenzia delle dogane. È necessario pertanto verificare, caso per caso, se le conclusioni dell'Olaf siano sufficienti a giustificare una rettifica dell'origine dei prodotti importati.

La Corte di Bari e la Corte di Venezia hanno, pertanto, chiarito che è illegittima la rettifica dell'origine doganale se la riclassificazione come prodotto cinese, e la conseguente applicazione di pesanti dazi antidumping, si fonda su un'indagine Olaf priva di riferimenti al caso concreto.

Si tratta di due precedenti importanti, destinati a influenzare anche numerosi altri casi analoghi, instaurati presso diverse Corti tributarie.

In particolare, la vicenda esaminata dal giudice barese trae origine da un'indagine dell'Ufficio antifrode europeo sulle e-bike importate dalla Turchia. Secondo l'Olaf, il fornitore turco, avrebbe acquistato biciclette smontate dalla Cina, limitandosi poi ad assemblarle senza realizzare una lavorazione sostanziale. L'Agenzia delle dogane ha pertanto

concluso che le e-bike, dichiarate di origine turca, avrebbero avuto invece di origine cinese, con conseguente applicazione di un dazio antidumping pari al 62,10% del valore della merce e di un dazio compensativo del 17,20%.

La Corte di Bari ha accertato che l'indagine Olaf non è in grado di dimostrare la presunta frode, da parte del fornitore turco. Né l'Olaf né la Dogana, infatti, sono riusciti a dimostrare che il produttore turco si sia limitato ad assemblare componenti di origine cinese.

La Corte di Bari ha pertanto dichiarato illegittimo l'accertamento, rilevando che la rettifica dell'origine doganale non può basarsi su un'indagine europea nella quale siano assenti riferimenti al caso concreto.

I beni importati erano scortati, inoltre, da regolari certificati di origine emessi dalla Camera di Commercio turca. Tali certificati, come ricordato dal giudice, rappresentano piena prova dell'origine doganale della merce.

Il caso esaminato dal giudice veneto ha ad oggetto, invece, un report dell'Olaf relativo ai tubi senza saldatura di ferro (derivanti dalla ghisa) o di acciaio (diversi dall'acciaio inossidabile) importati dalla Thailandia.

Si tratta della prima pronuncia relativa a questo filone d'indagine, avviato dall'Olaf (Organismo antifrode UE) nel novembre 2020 e portato a termine nel 2022, che ha coinvolto molte imprese, italiane e di altri sei Paesi europei, interessate da un accertamento. Sulla

BETA-TRANS S.p.A.

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

Centro di Assistenza doganale

2007
50°

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

base delle conclusioni dell'Olaf, secondo la Dogana, i prodotti importati, dichiarati di origine thailandese, avrebbero avuto invece origine cinese, con conseguente applicazione di un dazio antidumping pari al 54,9% del valore della merce. Si tratta di un filone molto ampio, considerato che, secondo l'Olaf, il totale dei dazi antidumping evasi ammonterebbe a oltre sette milioni e mezzo di euro.

Come rilevato dai giudici veneti, il report Olaf si riferiva a moltissime operazioni e presentava elementi di incertezza, non sufficienti a superare le prove dell'origine fornite invece dall'importatore. I prodotti importati, infatti, erano scortati da validi e regolari certificati di origine, rilasciati dalla Camera di Commercio thailandese, i quali rappresentano, anche dal punto di vista giuridico, validi elementi di prova.

Le sentenze in commento recepiscono il già consolidato orientamento della Corte di Cassazione, che da tempo ha chiarito come il mero riferimento a un operatore estero, nell'ambito di un report Olaf, non rappresenta una prova sufficiente per contestare l'origine dei beni importati, essendo necessaria una connessione diretta tra le importazioni contestate e i prodotti oggetto dell'indagine internazionale (Cass., 31 luglio 2020, n. 16469).

Di fronte a questo genere di contestazioni, occorre considerare attentamente tutti gli elementi di prova a supporto del dichiarante doganale. In particolare, assume fondamentale rilievo il certificato di origine non preferenziale rilasciato dalle autorità competenti del Paese terzo da cui provengono i prodotti, in genere dalla Camera di Commercio. Nei casi in cui il fornitore abbia regolarmente richiesto, dando piena garanzia dell'origine della merce da esportare, e ottenuto, all'esito positivo delle verifiche previste dalla normativa vigente, regolari certificati di origine della merce dalla Camera di Commercio, la pretesa dell'Agenzia delle dogane è stata ritenuta illegittima (Cassazione, sez. V, 29 aprile 2020, n. 8337; Cassazione, sez. V, 28 febbraio2019, nn. 5931, 5932, 5933, 5934; Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, 23 novembre 2022, n. 1361).

È, infatti, compito della Dogana dimostrare l'invalidità del certificato di origine non preferenziale, come chiaramente espresso dalla fondamentale sentenza della Corte di Giustizia 9 marzo 2006, C-293/04, Beemsterboer Coldstore Services BV. Secondo la Corte di Cassazione, l'onere probatorio in merito alla diversa origine non può ritenersi assolto nell'ipotesi in cui l'Amministrazione doganale si limiti a richiamare un report Olaf, se tale segnalazione non è supportata da ulteriori elementi che dimostrino l'irregolarità dell'operazione, poiché spetta all'Agenzia delle dogane dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggior pretesa tributaria (Cassazione, sez. V, 31 luglio 2020, n. 16469; Cassazione, sez. V, ord. 24 luglio 2020, n. 15864; Cassazione, sez. V, ord. 29 aprile 2020, n. 8337).

Secondo la giurisprudenza, pertanto, al fine di contestare l'origine documentata nel certificato estero, la Dogana deve porre in essere una puntuale e completa istruttoria per confutarne la veridicità e per dimostrare la diversa origine dello specifico prodotto oggetto di contestazione.

Sara Armella

Stop alle sanzioni doganali calcolate "singolo per singolo"

È illegittimo il calcolo delle sanzioni "singolo per singolo". È questo il principio stabilito dalla circolare 29 novembre 2023, n. 25/D, dall'Agenzia delle dogane.

È illegittimo il calcolo delle sanzioni "singolo per singolo". È questo il principio stabilito dalla circolare 29 novembre 2023, n. 25/D, con la quale l'Agenzia delle dogane, superando una propria precedente prassi, impone agli Uffici di applicare un'unica sanzione anche in caso di una dichiarazione doganale contenente più articoli.

Si tratta di un chiarimento da tempo atteso, che consentirà di applicare sanzioni meno gravose nei confronti degli operatori, che negli ultimi anni sono stati chiamati a versare importi eccessivamente sproporzionati, frutto di un calcolo operato sommando più sanzioni per ogni "singolo" della dichiarazione.

Il cambio di indirizzo dell'Agenzia, espresso per la prima volta dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 25509 del 12/11/2020, è destinato ad avere significative conseguenze non soltanto sui futuri accertamenti, ma anche nei numerosi processi in corso.

La Corte di Cassazione e anche i giudici di merito hanno stigmatizzato da tempo l'operato dell'Agenzia, rendendo necessario un chiarimento delle Dogane, volto a rendere uniforme l'operato degli Uffici (Comm. trib. prov. Milano 10 giugno 2015, n. 5180 e 5 febbraio 2015, n. 1059).

La circolare in commento recepisce tali importanti precedenti, stabilendo che quando la bolletta doganale fa riferimento a partite di merci differenti (c.d. "singoli"), la sanzione deve essere commisurata all'importo complessivo dei dazi non versati e non allo scostamento relativo ai singoli prodotti.

Nella prassi precedente, adottata dalle Dogane a partire dalla nota 9 febbraio 2015, n. 16407, invece, a fronte di un errore accertato, l'Agenzia considerava ciascun singolo come una dichiarazione doganale a sé stante. Tale impostazione portava a considerare che, in presenza di errori su più singoli, potessero applicarsi tante sanzioni quante sono le violazioni, peraltro assai pesanti, anche per errori di lieve entità.

La somma aritmetica delle sanzioni inerenti le singole partite di prodotti può determinare una penalità assolutamente sproporzionata, anche a fronte di un errore accertato, da cui derivano poche centinaia di euro di diritti da riscuotere o, addirittura, quando la liquidazione dei nuovi diritti sia pari a zero.

In alcuni casi, per esempio, a fronte di un mero errore di compilazione, in cui

era stato riportato un valore doganale errato in relazione a due singoli, nonostante complessivamente tutti i diritti fossero già stati regolarmente versati (addirittura in misura maggiore), la Dogana aveva contestato una sanzione di importo assolutamente sproporzionato (pari a 45 mila euro). L'irrogazione della sanzione, in questo caso, era frutto di un calcolo errato, operato dall'Ufficio, che aveva considerato i due singoli come due dichiarazioni separate. L'importo irrogato era chiaramente sproporzionato, considerato che la rettifica dell'Agenzia delle dogane non comportava l'obbligo di versare nuovi diritti, ma, al contrario, attribuiva all'operatore un diritto al rimborso.

La circolare in commento determina finalmente a un cambio di indirizzo, stabilendo che la prassi adottata dagli Uffici contrasta con quanto previsto dall'art. 303, d.p.r. 43/1973, a norma del quale, al fine dell'applicazione degli scaglioni sanzionatori previsti, è necessario valutare l'ammontare dei diritti "complessivamente" dovuti in base all'accertamento. Tale norma si riferisce a una valutazione complessiva, e non singolo per singolo, della liquidazione dei maggiori diritti. Una diversa interpretazione contrasterebbe anche con il principio di proporzionalità (art. 42 Reg. UE 952/2013).

L'art. 42 Reg. UE 952/2013 prevede, infatti, che le sanzioni devono essere "effettive, proporzionate e dissuasive". La Corte di Giustizia europea ha più volte affermato che le sanzioni irrogate dall'Agenzia delle dogane non devono eccedere quanto strettamente necessario ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e devono tenere conto della natura e della gravità dell'infrazione commessa (Corte di Giustizia, 13 gennaio 2022, C-326/20; Corte di Giustizia, 4 marzo 2020, C-655/18, Schenker; Corte di Giustizia, 17 luglio 2014, C-272/13, Equoland).

Proprio per assicurare un sistema sanzionatorio più proporzionale, con la circolare n. 25/D l'Agenzia supera il meccanismo di calcolo utilizzato a partire dal 2015, al fine di assicurare un miglior bilanciamento tra il diritto a sanzionare e il diritto a non essere eccessivamente sanzionati.

Con tale provvedimento, l'Agenzia delle dogane fornisce anche alcune linee guida che i funzionari dovranno seguire nell'applicazione delle sanzioni.

Occorre, in primo luogo, verificare se il valore complessivo dei dazi evasi, tenuto conto di tuti i singoli, superi il 5% dei dazi doganali. Successivamente, l'Ufficio dovrà irrogare una sola sanzione, applicando la pena più grave, aumentata da un quarto al doppio (c.d. cumulo giuridico). Soltanto se tale sanzione risulta più gravosa della somma delle sanzioni previste per ogni singolo, è possibile adottare il cumulo materiale.

Anche nel caso in cui, durante l'accertamento, la porzione di un singolo venga destinata dalla Dogana alla costituzione di un nuovo singolo o ad un singolo già esistente, tale operazione non determina un'eccedenza dei dazi complessivamente accertati rispetto a quelli dichiarati.

Tatiana Salvi

Plastic tax: comincia a luglio 2024 ma manca ancora la circolare

La Circolare 2 febbraio 2024, n. 2 di Assonime ha rilevato che, manchino ancora i provvedimenti attuativi e circolari, necessari per regolare gli adempimenti.

La legge di bilancio 2024 ha prorogato l'entrata in vigore della Plastic tax al 1° luglio 2024.

La Circolare 2 febbraio 2024, n. 2 di Assonime ha rilevato che, nonostante si tratti del quinto rinvio per questa imposta, introdotta nel nostro sistema per la prima volta con la legge di bilancio 2020, manchino ancora del tutto i provvedimenti attuativi e circolari, necessarie per regolare gli adempimenti legati a queste nuove forme di imposizione tributaria.

La Plastic tax, già in vigore da anni in diversi Paesi membri UE come la Spagna, si configura come un'imposta sul consumo, simile alle accise, che colpirà i produttori e gli importatori di plastiche monouso (c.d. MACSI, ossia Manufatti per il consumo con singolo impiego). Il costo della Plastic tax, come Iva e accise appunto, è destinato a ripercuotersi principalmente sui consumatori finali ma, al tempo stesso, obbliga molte imprese a modificare i propri standard industriali e le filiere di approvvigionamento, anche e soprattutto extra-UE, muovendo verso obiettivi di efficienza ambientale.

Alle aziende è richiesto un aggiornamento dei modelli produttivi di intere filiere commerciali.

Al tempo stesso, comporterà nuovi adempimenti di cui dovranno tenere conto tutti gli operatori attivi nel settore del commercio internazionale. Da questo punto di vista, si tratta di introdurre un vero e proprio nuovo tributo doganale ambientale.

Il dibattito politico circa la necessità dell'introduzione di un'imposta sulle plastiche monouso ha coinvolto per anni molti tavoli istituzionali europei nel contrasto al fenomeno della crescente produzione dei rifiuti di plastica. Pur riconoscendo il ruolo cardine che tale materiale ancora svolge nell'industria, l'Unione europea, con la direttiva 5 febbraio 2019, n. 904 stigmatizzò l'utilizzo sempre più diffuso in applicazioni di breve durata, come imballaggi e confezioni.

L'Unione promuove per il futuro cicli di riciclaggio innovativi, finalizzati al superamento del modello "produzione-consumo-smaltimento", in favore di un sistema in cui il prodotto di scarto finale viene re-immesso in circolo. L'obiettivo finale è raggiungere la riciclabilità di tutti gli imballaggi di plastica entro il 2030.

Dopo ben cinque proroghe disposte dai vari governi succedutisi negli anni, nel luglio 2024 la Plastic tax dovrebbe entrare in vigore anche in Italia. Per il momento, si conosce solo la misura dell'imposta è pari a 0,45 euro per ogni Kg di plastica monouso prodotta in Italia, introdotta da altri Paesi appartenenti all'Unione europea o importata dai territori extra unionali.

A seguito di un ulteriore intervento contenuto nella

legge di bilancio 2021, 3 anni fa l'Agenzia delle dogane ha anticipato online la prima bozza di una circolare che dovrebbe contenere le istruzioni relative all'introduzione del nuovo tributo. Nei prossimi mesi si attende la versione definitiva di tale provvedimento.

Da un punto di vista oggettivo, per plastica monouso si intendono i manufatti con singolo impiego (c.d. "MACSI") che hanno – o sono destinati ad avere - funzione di contenimento di merci o prodotti alimentari, realizzati sotto forma di fogli, pellicole o strisce, con l'impiego, anche parziale, di materiale plastico. Generalmente, i MACSI non sono prodotti o immessi sul mercato per compiere più trasferimenti durante il loro ciclo di vita o per essere riutilizzati per lo stesso scopo per il quale sono stati ideati.

Sono esclusi dall'applicazione dell'imposta i prodotti in materiale compostabile, i dispositivi medici e i manufatti adibiti a contenere e proteggere medicinali. La legge di bilancio 2021 ha escluso anche i MACSI provenienti da processi di riciclo e quelli importati nel nostro Paese in regime di franchigia doganale.

Da un punto di vista soggettivo, saranno obbligati al pagamento della Plastic tax coloro che producono MACSI mediante impianti siti nel territorio nazionale, coloro che acquistano o vendono ai consumatori MACSI provenienti da altri Paesi UE e gli importatori di MACSI provenienti da Paesi terzi. La legge di bilancio 2021 ha modificato la norma introduttiva, aggiungendo al novero dei debitori d'imposta i c.d. "committenti", ossia soggetti (sia residenti che non residenti in Italia) che intendono vendere ad altri soggetti nazionali MACSI, ottenuti per loro conto in un impianto di produzione. Il Legislatore ha anche precisato che non possono essere qualificati come soggetti obbligati a versare l'imposta i c.d. "trasformatori", ossia i produttori di MACSI che utilizzano nella propria filiera altre plastiche monouso, per i quali l'imposta è già dovuta dal fornitore delle stesse.

Il tributo diventa esigibile all'atto dell'immissione in consumo nel territorio nazionale. Per i MACSI realizzati in Italia tale momento coinciderà con la cessione ad altri soggetti nazionali, mentre per quelli prodotti in altri Paesi UE il presupposto impositivo si identificherà con l'acquisto nell'esercizio dell'attività economica d'impresa o la cessione al consumatore. Per quanto riguarda le plastiche monouso provenienti da Paesi terzi, l'esigibilità del tributo coinciderà con l'importazione definitiva nel territorio nazionale.

La liquidazione e l'accertamento dell'imposta avverrà sulla base di una dichiarazione, che dovrà essere presentata trimestralmente all'Agenzia delle dogane. L'importo derivante da tale dichiarazione dovrà essere versato entro il primo mese successivo al trimestre solare di competenza, mediante F24 accise. Il Legislatore ha previsto una soglia di esenzione dal tributo molto bassa, pari a 25 euro trimestrali.

In caso di mancato o tardivo versamento dell'imposta, è prevista una sanzione dal doppio al quintuplo dell'importo dovuto, mentre, in caso di tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale, la violazione partirà da un minimo di 250 euro fino ad arrivare a un massimo di 2.500 euro.

Nel 2021 l'Agenzia delle dogane ha previsto ulteriori adempimenti a carico dei fabbricanti di MACSI. Essi dovranno trasmettere telematicamente una comunicazione preventiva recante l'elenco dei MACSI prodotti in sede, indicando le caratteristiche degli impianti utilizzati, nonché una stima

della produzione annua. Dovranno predisporre, inoltre, una contabilità giornaliera, con dettaglio dei venditori e altri impianti ai quali sono destinate le proprie forniture.

Con riferimento agli aspetti strettamente legati al settore del commercio internazionale, gli importatori saranno tenuti a indicare in sede di dichiarazione doganale il codice di classifica doganale, aggiungendo lo specifico codice addizionale "Z050", che indicherà che la merce importata è soggetta alla Plastic tax. L'importo dovuto verrà quantificato (in autoliquidazione) sulla base del quantitativo di MACSI dichiarato.

Per le fatture di accompagnamento dei MACSI ceduti o importati, l'Agenzia delle dogane nel febbraio 2021 ha previsto una necessaria annotazione dell'imposta assolta. Tale adempimento è finalizzato alla fruizione dell'eventuale rimborso del tributo, in caso di successiva rivendita dei medesimi prodotti.

Occorre, infine, evidenziare come, attualmente, in Italia risulti già in vigore una Plastic tax "europea", recepita dal decreto Milleproroghe del 31 dicembre 2020. Il tributo è a carico dello Stato e, rispetto all'imposta italiana, non deriva dal consumo di MACSI. L'importo da versare, infatti, ammonta a 0,80 euro per ogni kg di rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati e generati in ciascuno Stato appartenente all'Unione europea.

Stefano Comisi

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

Dott. Franco Mestieri
Spedizioniere Doganale

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

Consulenze in:

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

Contraddittorio nelle procedure di controllo doganale

Con la circolare 17 gennaio 2024, n. 2/2024, l'Agenzia Dogane e Monopoli ha fornito i chiarimenti a seguito delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente.

Con la circolare 17 gennaio 2024, n. 2/2024, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha fornito i chiarimenti a seguito delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente ad opera del decreto legislativo 219 del 2023, in vigore dal 18 gennaio 2024.

In particolare, l'introduzione dell'articolo 6 bis nello Statuto dei diritti del contribuente rappresenta un punto cardine, dotando l'ordinamento italiano di una disciplina generale, proporzionata e organica del principio del contraddittorio in materia tributaria.

Tale intervento ha adeguato la protezione di diritti fondamentali dei contribuenti agli standards di tutela internazionale e a quelli applicabili in base al diritto dell'Unione europea.

Come noto, per principio del contraddittorio deve intendersi il diritto del soggetto amministrato di essere sentito prima dell'adozione di un atto che incida sfavorevolmente sulla sua sfera giuridica. Come chiarito nella relazione illustrativa al decreto legislativo 219 del 2023

> *"la formulazione di questo diritto all'interno dell'articolo 6 bis, consente una tutela particolarmente intensa del principio in questione, soprattutto considerato che il successivo articolo 7 bis menziona espressamente, tra le cause che determinano l'annullabilità degli atti dell'Amministrazione finanziaria, la violazione delle norme concernenti la partecipazione del contribuente".*

Il contraddittorio ha anche una funzione di completamento dell'attività amministrativa, costituendo una "finestra" attraverso la quale terminare la fase istruttoria e pre-decisoria, acquisendo le informazioni dal soggetto amministrato.

Il diritto-dovere del contraddittorio, elemento costitutivo indefettibile della buona Amministrazione per uno Stato di diritto moderno e avanzato, deve pertanto avere una attuazione generalizzata e proporzionata, tale da consentire un ottimale bilanciamento con l'esigenza dell'efficienza dell'attività amministrativa.

Fino alla novella, il diritto al contraddittorio era disciplinato dall'articolo 12, comma 7, Statuto dei diritti del contribuente, ora abrogato, che prevedeva, in caso di accessi, ispezioni e verifiche, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di attendere, dopo il rilascio

della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, 60 giorni prima dell'emissione dell'atto impositivo.

Tale termine permetteva al contribuente di presentare osservazioni o richieste che dovevano essere valutate dall'Ufficio.

Per gli accertamenti e le verifiche aventi a oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del Testo unico leggi doganali - TULD, l'articolo 12, comma 7, Statuto, richiamava le disposizioni di cui all'articolo 11, comma 4 bis, decreto legislativo 374 del 1990, il quale prevede che

> *"nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dall'articolo 12, legge 212 del 2000, dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in Ufficio, o nel caso di accessi, ispezioni e verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezza, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo, l'operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di trenta giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo comma 5"*.

In ambito doganale, pertanto, il diritto al contraddittorio era già generalizzato (accertamenti in linea e a posteriori) e non limitato, come invece per l'Agenzia delle entrate alle sole ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche.

Il nuovo articolo 6 bis, a differenza dell'abrogata disposizione, prevede, al primo comma, che

> *"salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo"*.

In particolare, il secondo comma, specifica che gli atti esclusi dal diritto al contraddittorio sono

> *"atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione"*.

Il tenore letterale della disposizione sembrerebbe prevedere il termine di ses-

santa giorni per le eventuali osservazioni, sia quelli dell'Agenzia delle entrate che quelli dell'Agenzia delle dogane e Monopoli.

E infatti la nuova disposizione non contempla più esplicitamente il riferimento al termine derogatorio di 30 giorni, previsti in materia doganale, dall'articolo 11, decreto legislativo 374 del 1990.

Per tale ragione, con la circolare del 17 gennaio 2024, n. 2/2024 l'Agenzia delle dogane e Monopoli ha ritenuto opportuno fornire chiarimenti circa le norme che gli Uffici territoriali sono tenuti ad osservare durante le procedure di controllo doganale, per dare attuazione al *"principio del contraddittorio"*.

Nello specifico, l'Agenzia ha affermato che

> *"si evidenzia che le procedure di controllo doganale e, in particolare, la procedura di accertamento, sia per le operazioni cosiddette in linea che per i controlli a posteriori è regolata dal codice doganale unionale anche per ciò che riguarda il contraddittorio (diritto di essere sentiti) e la relativa tempistica (...) Nel caso di specie, considerato il primato della norma unionale (articolo 8, Regolamento DR 2015/2446) su quella nazionale, ancorché questa sia intervenuta successivamente alla norma unionale, si continueranno ad applicare le disposizioni unionali sopra richiamate"*.

L'Agenzia prosegue, chiarendo che in relazione ai controlli all'atto dello sdoganamento (in linea) qualora l'Ufficio intenda modificare *in peius* i dati comunicati dal dichiarante, è necessario garantire il contraddittorio, trattandosi di una decisione sfavorevole al contribuente.

A tal fine l'Ufficio dovrà concedere all'operatore un termine di 30 giorni per l'eventuale invio di osservazioni e richieste.

Anche in relazione ai controlli a posteriori, ossia successivi all'importazione, permane l'obbligo dell'Ufficio doganale di concedere al dichiarante un termine di 30 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione.

A tale conclusione, l'Agenzia perviene in ragione dell'immediata applicabilità di quanto disposto dagli articoli 22 e 105 c.d.u., nonché dall'articolo 8 r.d. e prevalenza sulla disciplina domestica, anche in virtù del principio di specialità che governa i rapporti tra norme.

L'Agenzia puntualizza che, qualora l'interessato fornisca le proprie osservazioni prima del termine di 30 giorni, le Autorità doganali possono procedere immediatamente all'adozione della decisione, senza aspettare il decorso dell'intero periodo di tempo assegnato, salvo che l'interessato non manifesti simultaneamente l'intenzione di esprimere ulteriormente il suo punto di vista.

La nuova norma dello Statuto del contribuente pertanto non ha apportato modifiche alla procedura doganale che continuerà a svolgersi come in passato.

Valentina Picco

Cristina Zunino

Giurisprudenza uni

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sezione IX, sentenza 18/1/2024, causa C-791/22 – Pres. e Rel. Spineanu-Matei – G.A. c/ Hauptzollamt Braunschweig

Direttiva 2006/112/CE – Articolo 30, primo comma – Articolo 60 – Articolo 71, paragrafo 1 – Luogo delle operazioni imponibili – Beni introdotti nel territorio doganale dell'Unione europea in un primo Stato membro in violazione delle norme doganali e trasportati in seguito in un secondo Stato membro – Luogo in cui sorge l'IVA all'importazione – Disposizione nazionale che rinvia alla normativa doganale dell'Unione – Illegittimità

L'articolo 30, primo comma, l'articolo 60 e l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale l'articolo 215, paragrafo 4, del codice doganale comunitario del 1992, di cui al Regolamento n. 2913/1992, come modificato dal regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000, si applica per analogia all'imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importazione per quanto riguarda la determinazione del luogo in cui sorge tale IVA all'importazione.

G.A., residente in Polonia, il 29/9/2012 acquistava in un mercato di tale Stato Membro un totale di 43 760 sigarette sulla cui confezione erano apposti unicamente contrassegni fiscali ucraini e bielorussi. Senza informarne le autorità doganali, egli trasportava tali sigarette nella regione di Braunschweig (Germania), dove il 2/10/2012 le consegnava ad un acquirente tedesco. Poiché G.A. veniva arrestato, le sigarette erano sequestrate e successivamente distrutte.

Ritenendo che le sigarette fossero state introdotte irregolarmente nel territorio doganale dell'Unione, l'Ufficio doganale principale di Braunschweig riteneva sorta un'obbligazione doganale, conformemente all'articolo 202, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale comunitario del 1992 (vigente all'epoca dei fatti) e che G.A. ne fosse il debitore sul fondamento dell'articolo 202, paragrafo 3, terzo trattino, di tale codice. Lo stesso ufficio riteneva inoltre che, conformemente all'articolo 21, paragrafo 2, della legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari, l'IVA all'importazione fosse sorta in Germania, prevedendo tale articolo che all'IVA all'importazione si applicano le disposizioni in tema di dazi doganali. Di conseguenza, esso emetteva un avviso di accertamento, che G.A. impugnava dinanzi al Tribunale tributario di Amburgo.

Dato che la controversia di cui il Giudice tedesco era investito verteva, in particolare, sulla questione se l'IVA all'importazione controversa fosse sorta in Germania oppure no, tale giudice riteneva opportuno investire la Corte di Giustizia dell'Unione europea di una questione pregiudiziale, volta a chiarire se, in sostanza, l'articolo 30, primo comma, l'articolo 60 e l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 dovessero essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale in forza della quale l'articolo 215, paragrafo 4, del codice doganale si applica per analogia all'IVA all'importazione per quanto riguarda la determinazione del luogo in cui sorge tale IVA all'importazione.

Il Giudice del rinvio ha considerato infatti che il luogo di importazione delle sigarette era situato in Polonia, dal momento che queste ultime sono entrate nel circuito economico dell'Unione nel territorio di tale Stato membro, ma l'articolo

onale e nazionale

21, paragrafo 2, della legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari rende applicabile, per analogia, l'articolo 215, paragrafo 4, del codice doganale comunitario allora vigente, ai sensi del quale se l'importo dell'obbligazione doganale è inferiore a 5 000 EUR, essa si considera sorta nello Stato membro in cui è avvenuta la constatazione.

Tale disposizione è apparsa al Giudice del rinvio in contrasto con la direttiva 2006/112 in materia di IVA: infatti, il rinvio alla normativa doganale operato dall'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 non riguarda il luogo in cui sorge l'obbligazione a titolo di IVA: da un lato, tale disposizione non farebbe riferimento alla normativa doganale per tutte le condizioni per il sorgere dell'IVA; dall'altro lato, il luogo di importazione sarebbe preso in considerazione dagli articoli 60 e 61 della direttiva 2006/112 per determinare il luogo delle operazioni imponibili ai fini dell'IVA.

Nel rispondere nel senso di cui alla massima, la Corte ha osservato che, per quanto riguarda l'importazione di beni, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112 dispone che essa costituisce un'operazione soggetta all'IVA. L'articolo 30, primo comma, di tale direttiva definisce l'importazione di beni come l'introduzione nell'Unione di un bene che non è in libera pratica ai sensi dell'articolo 29 TFUE.

L'articolo 60 di detta direttiva prevede che l'importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nell'Unione.

Ai sensi dell'articolo 70 della medesima direttiva, il fatto generatore dell'IVA si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni.

Tuttavia, conformemente all'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, quando i beni importati sono assoggettati, in particolare, a dazi doganali, il fatto generatore si verifica e l'IVA diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei predetti dazi o prelievi.

La Corte ha rilevato che, in base alla propria giurisprudenza, detto articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione a quelli dei dazi doganali. Tale collegamento si spiega con il fatto che l'IVA all'importazione e i dazi doganali presentano caratteristiche essenziali comparabili in quanto essi traggono origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione delle merci nel circuito economico degli Stati membri.

Al fine di determinare il collegamento tra la normativa doganale e quella relativa all'IVA, previsto all'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, in particolare, al fine di stabilire se esso riguardi anche il luogo di importazione dei beni soggetti all'IVA all'importazione, la Corte ha dunque concluso nel senso della necessità di esaminare la portata del rinvio operato da tale disposizione alla normativa doganale.

Al riguardo, la formulazione dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 fa riferimento solo al momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA. Tale disposizione non prevede alcun rinvio alla normativa doganale per quanto riguarda il luogo dell'importazione.

Secondo un'interpretazione letterale, il rinvio alla normativa doganale riguarda quindi soltanto la determinazione del momento del fatto generatore e dell'esigibilità dell'IVA, e non la determinazione del luogo di importazione.

Dall'altro lato, per quanto riguarda il contesto in cui si inse-

risce l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, occorre rilevare che tale disposizione fa parte del titolo VI di detta direttiva, che riguarda il "[f]atto generatore [e l']esigibilità dell'imposta". Per contro, l'articolo 60 di detta direttiva figura nel titolo V della medesima direttiva, il quale è specificamente dedicato al "[l]uogo delle operazioni imponibili" e, più specificamente, nel capo 4 di tale titolo, intitolato "Luogo delle importazioni di beni".

Dall'insieme di tali elementi risulta che l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso non stabilisce un collegamento generico tra la direttiva 2006/112 e il codice doganale e, in particolare, non determina il luogo di importazione dei beni ai fini del loro assoggettamento all'IVA. Tale interpretazione è avvalorata dalla giurisprudenza della Corte.

È vero che quest'ultima ha considerato che, tenuto conto del parallelismo tra l'IVA all'importazione e i dazi doganali, confermato dall'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, un'obbligazione a titolo di IVA può aggiungersi all'obbligazione doganale qualora il comportamento illecito che ha generato quest'ultima permetta di presumere che le merci in questione sono entrate nel circuito economico dell'Unione e hanno potuto essere oggetto di consumo, determinando così il realizzarsi del fatto generatore dell'IVA; tuttavia, detta presunzione può essere rovesciata se viene dimostrato che, malgrado le violazioni della normativa doganale, che determinano la nascita di un'obbligazione doganale all'importazione nello Stato membro in cui tali violazioni sono state commesse, un bene è stato introdotto nel circuito economico dell'Unione nel territorio di un altro Stato membro, nel quale tale bene era destinato al consumo. In questo caso, il fatto generatore dell'IVA all'importazione si verifica in tale altro Stato membro.

Infine, occorre sottolineare l'interesse del principio di territorialità fiscale applicabile all'IVA. Infatti, contrariamente ai dazi doganali, che spettano all'Unione qualunque sia lo Stato membro che li riscuote, gli introiti connessi all'IVA all'importazione appartengono, conformemente a tale principio, allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale.

La Corte ha pertanto affermato il principio di cui in massima, altresì rilevando che, nel caso di specie, le sigarette di cui trattasi erano entrate nel circuito economico dell'Unione in Polonia ed erano destinate al consumo in tale Stato membro: pertanto, alla luce della propria giurisprudenza, la Corte ritiene che il luogo in cui è sorta l'IVA all'importazione su tali sigarette sia la Polonia.

La determinazione del luogo dell'importazione di un bene mediante l'applicazione, non già delle disposizioni della direttiva 2006/112, bensì, per analogia, dell'articolo 215, paragrafo 4, del codice doganale implicherebbe che, in un caso del genere, gli introiti connessi all'IVA all'importazione spetterebbero allo Stato membro in cui è avvenuta la constatazione del sorgere dell'obbligazione doganale in forza della finzione giuridica stabilita da tale disposizione, vale a dire la Repubblica federale di Germania, il che sarebbe contrario alla portata del principio di territorialità fiscale in materia di IVA.

A tale riguardo, la Corte ha anche sottolineato che, se il giudice del rinvio constatasse che le sigarette di cui trattasi erano destinate al consumo in Polonia, l'autorità tedesca competente sarebbe tenuta a trasmettere, senza preventiva richiesta, le informazioni relative al sequestro di tali sigarette all'autorità polacca competente, in applicazione dell'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 904/2010 del

Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, al fine, in particolare, di evitare un rischio di perdita di gettito fiscale in tale altro Stato membro.

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sezione IV, sentenza 23/11/2023, causa C-653/22 – Pres. e Rel. Lycourgos – J.P. Mali Kerékpárgyártó és Forgalmazó Kft. c/ Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Unione doganale – Regolamento (UE) n. 952/2013 – Articolo 42, paragrafo 1 – Obbligo per gli Stati membri di prevedere sanzioni efficaci, proporzionate e dissuasive per le violazioni della normativa doganale – Dichiarazione inesatta del paese d'origine delle merci importate – Normativa nazionale che prevede un'ammenda pari al 50% della perdita di entrate derivanti dai dazi doganali – Principio di proporzionalità - Sussiste

L'articolo 42, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che prevede, in caso di perdita di entrate provenienti dai dazi doganali causata dalla fornitura di informazioni inesatte in una dichiarazione in dogana relativa a merci importate nell'Unione europea, un'ammenda amministrativa corrispondente, in linea di principio, al 50% di tale perdita di entrate e applicata nonostante la buona fede dell'operatore interessato e le precauzioni da quest'ultimo adottate, allorché tale aliquota del 50% è nettamente inferiore a quella prevista in caso di malafede di tale operatore ed è, inoltre, notevolmente ridotta in alcune situazioni precisate in tale normativa, tra cui quella in cui l'operatore in buona fede rettifica la sua dichiarazione in dogana prima della conclusione del controllo a posteriori.

Nel 2017 e nel 2018 la società ungherese J.P. Mali ha importato biciclette e parti di biciclette acquistate da società con sede a Taiwan. Il suo rappresentante doganale, ai fini dell'immissione in libera pratica di tali merci, ha presentato dichiarazioni in dogana, dichiarando che dette merci erano originarie di Taiwan.

L'autorità doganale ungherese accertava che le biciclette e le parti di biciclette importate provenivano, in realtà, dalla Cina, cosicché la loro importazione avrebbe dovuto dar luogo alla riscossione di un dazio antidumping. Di conseguenza, tale autorità chiedeva alla J.P. Mali il pagamento di una somma di HUF 26 077 000 (circa EUR 70 000) a titolo di obbligazione doganale, che veniva versata dal rappresentante doganale di tale società.

Sulla base di elementi raccolti in occasione di un controllo a posteriori effettuato presso la J.P. Mali, l'autorità doganale riteneva inoltre che tale società, in quanto parte contraente della transazione, avrebbe dovuto avere informazioni sulle circostanze dell'acquisto delle merci interessate. Il verbale di ispezione si basava, in particolare, su una relazione dell'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) da cui risultava che la società stabilita a Taiwan registrata come esportatrice di tali merci era coinvolta in false dichiarazioni sull'origine di parti di biciclette cinesi.

Ritenendo che la J.P. Mali avesse commesso l'infrazione di cui all'articolo 84, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 2, lettera a), aa), della legge doganale ungherese (errata dichiarazione dei dati), l'autorità doganale di primo grado le infliggeva, conformemente al paragrafo 8 di tale articolo, un'ammenda amministrativa doganale pari a HUF 13 039 000 (circa EUR 35 000).

La J.P. Mali decideva di impugnare la sanzione dinanzi

l'autorità giudiziaria, sostenendo che l'ammenda, che è una somma forfettaria pari al 50% della perdita di entrate provenienti dai dazi doganali, fosse sproporzionata rispetto alla gravità dell'infrazione.

La J.P. Mali osservava che gli importatori dispongono soltanto di informazioni limitate sulla produzione e l'origine delle merci e che dipendono, a tale riguardo, dai dati forniti dagli esportatori. Essa precisava che, nel caso di specie, un organismo pubblico indipendente, la camera di commercio di Taiwan, le aveva rilasciato certificati che confermavano le indicazioni degli esportatori quanto all'origine delle merci interessate. Essa riteneva che la normativa ungherese, non consentendo di tener conto di simili circostanze e imponendo una pesante sanzione pecuniaria all'importatore in caso di violazione della normativa doganale anche se tale violazione non gli è imputabile, fosse contraria al diritto dell'Unione, e in particolare alle disposizioni del regolamento n. 952/2013 in materia di sanzioni.

Dubitando della compatibilità della sanzione prevista all'articolo 84, paragrafo 8, della legge doganale ungherese con il requisito di proporzionalità di cui all'articolo 42, paragrafo 1, del regolamento n. 952/2013, il Giudice adito decideva di investire la Corte di Giustizia di una questione pregiudiziale al riguardo, evidenziando che la norma sanzionatoria non consentiva di verificare l'esistenza di una condotta imputabile all'operatore interessato e impediva quindi di esaminare se quest'ultimo avesse adottato tutte le misure utili che ci si poteva aspettare da lui per evitare la violazione che ha dato luogo alla perdita di entrate provenienti dai dazi doganali.

Inoltre, la sanzione prevista all'articolo 84, paragrafo 8, della legge doganale appariva sproporzionata, poiché gli esportatori e la camera di commercio di Taiwan avevano indicato che le merci in questione provenivano da Taiwan, mentre la vera origine delle merci era stata rivelata solo da una relazione dell'OLAF ricevuta dopo la dichiarazione in dogana.

Nel rispondere nel senso di cui alla massima, la Corte eurounionale ha anzitutto rilevato l'articolo 15 del regolamento n. 952/2013 obbliga chiunque intervenga direttamente o indirettamente nell'espletamento delle formalità doganali a fornire informazioni accurate e complete nella dichiarazione in dogana.

L'inosservanza di tale obbligo costituisce una "violazione della normativa doganale", ai sensi dell'articolo 42, paragrafo 1, di tale regolamento. Infatti, questo concetto non si riferisce esclusivamente alle attività fraudolente, ma comprende qualsiasi inosservanza della normativa doganale dell'Unione, indipendentemente dal fatto che l'inosservanza sia stata intenzionale o commessa per negligenza o, ancora, non vi sia stata condotta illecita dell'operatore interessato.

Per quanto riguarda le conseguenze di una siffatta inosservanza, spetta a ciascuno Stato membro prevedere, conformemente all'articolo 42, paragrafo 1, di detto regolamento, sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive, in particolare, in caso di comunicazione di informazioni inesatte in una dichiarazione in dogana, ivi comprese le ipotesi caratterizzate dalla buona fede dell'importatore, essendosi questi fidato delle attestazioni ufficiali rilasciate in un paese o territorio non facente parte del territorio doganale dell'Unione.

Una sanzione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente in un'ammenda amministrativa pari al 50% della perdita di entrate provenienti dai dazi doganali causata dalle informazioni inaccurate fornite, può essere considerata effettiva e dissuasiva, ai sensi dell'articolo 42, paragrafo 1, del regola-

mento n. 952/2013. Infatti, una sanzione del genere può incoraggiare gli operatori economici dell'Unione ad adottare tutte le misure necessarie per garantire la correttezza delle informazioni sulle merci che importano e l'accuratezza e la completezza delle informazioni fornite nelle dichiarazioni in dogana. In questo modo contribuisce a raggiungere l'obiettivo, indicato al considerando 9 di tale regolamento, di garantire l'applicazione delle misure tariffarie e delle altre misure di politica comune relative agli scambi di merci tra l'Unione e i Paesi o territori non facenti parte del suo territorio doganale.

Per quanto riguarda la proporzionalità della sanzione di cui trattasi, la Corte ha ricordato che, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione in materia di sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi sono tuttavia tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità. In virtù di tale principio, le misure amministrative o repressive non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti da tale normativa né essere sproporzionate rispetto ai medesimi scopi.

Detto principio si impone agli Stati membri non solamente per quanto concerne la determinazione degli elementi costitutivi di un'infrazione e delle norme relative all'importo delle sanzioni pecuniarie, ma anche riguardo alla valutazione degli elementi di cui si può tenere conto per la fissazione dell'importo della sanzione.

Nel caso di specie, risulta che il legislatore ungherese ha introdotto un regime sanzionatorio in caso di violazione della normativa doganale che prevede un'ammenda amministrativa il cui importo è direttamente proporzionale all'importo della perdita di entrate provenienti dai dazi doganali causata dalla violazione.

Infatti, poiché l'ammenda amministrativa prevista da tale regime è, in linea di principio, pari al 50% di tale perdita di entrate, l'importo dell'ammenda è tanto più elevato quanto maggiore è la perdita di entrate, derivante, ad esempio, dall'indicazione inesatta del paese o del territorio di origine delle merci. Al contrario, l'importo dell'ammenda è tanto più ridotto quanto la stessa perdita di entrate è modesta. Inoltre, quando la perdita di entrate è trascurabile, ciò può dar luogo a un'esenzione.

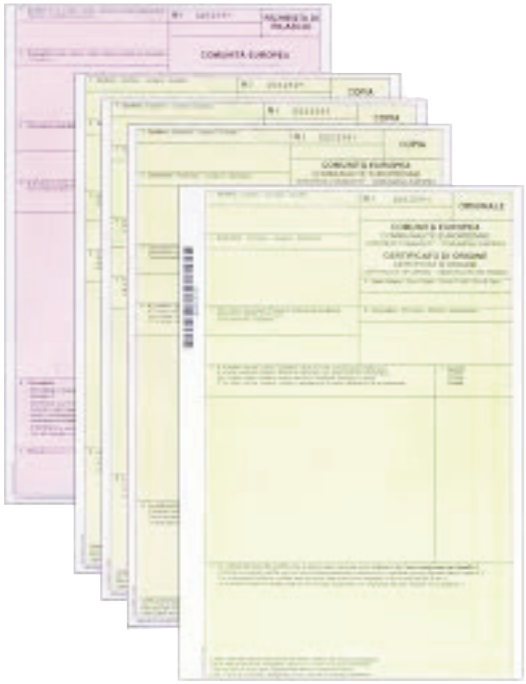
Tale aliquota del 50% non appare, del resto, eccessiva rispetto all'importanza dell'obiettivo perseguito dalla normativa doganale dell'Unione.

Una normativa come quella di cui trattasi consente, peraltro, di tenere in significativa considerazione la condotta dell'operatore interessato, in particolare, portando l'aliquota dell'ammenda al 200% dell'obbligo di pagamento dei dazi e degli altri oneri in caso di attività fraudolenta e riducendo l'aliquota dell'ammenda al 25% della perdita di entrate provenienti dai dazi doganali se tale operatore agisce in buona fede e chiede, tra l'inizio del controllo a posteriori e il rilascio della relazione contenente i risultati di tale controllo, la modifica della dichiarazione in dogana, fornendo le informazioni corrette.

Nel settore dei dazi doganali, siffatte modalità consentono di garantire il rispetto del principio di proporzionalità. In particolare, conformemente a quanto enunciato al considerando 38 del regolamento n. 952/2013, esse distinguono adeguatamente i casi in cui l'operatore interessato è in buona fede da quelli in cui non lo è.

Alessandro Fruscione

Studio legale Fruscione



Certificato di origine

Tempi moderni: la telematica ci costringe a ricominciare

Il nuovo sistema informatico doganale ed il sistema a mezzo PC di richiesta del Certificato di Origine ha causato una crisi esistenziale di noi vecchi doganalisti questo perché, in particolare per le disposizioni doganali, il sistema informatico non funziona procurando seri inconvenienti doganali.

Nell'incontro che si è tenuto il 23 Dicembre 2023 tra l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e Fedespedi, il Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali, Confetra, Assocad, Anasped e Assologistica, dovuto al protrarsi dei disservizi causati da rallentamenti e blocchi del sistema telematico che stanno interrompendo le operazioni di merci cruciali in un momento come questo di picco lavorativo legato alla stagionalità, le associazioni partecipanti hanno ribadito all'amministrazione doganale la necessità di prevedere un piano di intervento che elimini il senso di incertezza relativo al funzionamento dei sistemi informatici e alla durata della loro non disponibilità.

Mentre per ottenere il Certificato di Origine non sono presenti particolari difficoltà.

Il Ministero dello Sviluppo Economico, con nota n. 62321, ha aggiornato le disposizioni in materia di rilascio dei certificati di origine e dei visti sui documenti per l'estero, in considerazione delle mutate esigenze di carattere normativo (Nuovo Codice Doganale dell'Unione), commerciale e di allineamento con le altre camere di commercio europee. La principale novità riguarda l'introduzione dell'obbligo, per tutti gli operatori iscritti al Registro Imprese, di presentazione della domanda in modalità digitale, a decorrere dal 1 giugno 2019.

Successivamente, con ulteriore circolare, è stata introdotta la modalità di stampa in azienda del certificato di origine come modalità ordinaria e non più sperimentale.

Il certificato di origine deve essere richiesto dal titolare di impresa individuale o dal legale rappresentante della società, esclusivamente in modalità telematica attraverso la piattaforma Cert'O.

Sulla base di quanto ricevuto, la Camera di commercio effettua l'istruttoria e rilascia per via telematica il CO che verrà stampato direttamente in azienda dal richiedente.

La modalità di stampa del CO a cura della Camera di commercio è modalità residuale per le aziende che, con debita motivazione, la richiedano. Una volta che la pratica risulti approvata dalla Camera di commercio di Parma (lo stato della pratica risulta "chiusa") l'impresa richiedente può stampare direttamente in azienda sul formulario in precedenza ritirato presso la Camera di commercio, oppure procedere, nei casi residuali sopraddetti, al ritiro presso lo Sportello Commercio estero.

Andrea Toscano

GMG SISTEMI

SOLUZIONI E SERVIZI INFORMATICI

Dal 1997 siamo presenti nel settore IT con l'obiettivo di aiutare le imprese ad incrementare il proprio business sfruttando al meglio gli strumenti informatici. Ci occupiamo di sviluppare software gestionale principalmente orientato al settore doganale e di fornire soluzioni e assistenza hardware-sistemistica e di cyber security.

I nostri software gestionali sono progettati e sviluppati da noi, in prima persona, dunque possono essere personalizzati per soddisfare specifiche esigenze operative.

GULLIVER: IL SOFTWARE GESTIONALE PER CASE DI SPEDIZIONE E DOGANALISTI

- **Dichiarazioni Doganali** - transiti e doc. complementare
- **Visto Uscire**—Automatismi di controllo e scarico
- **Temporanee Esportazioni** e calcolo degli scarichi
- **Intrastat** (Beni e Servizi) con acquisizione dati da "AVALON"
- **Gestione Pratiche** - ritiri, calcolo costi e ricavi
- **Dichiarazioni Sommarie** — ENS/EXS

Creazione file per accesso al portale AIDA / CARGO e dialogo semplificato con il Web-Service di Ag. Dogane

- **Manifesto Doganale** Mare/Aereo (M.M.P. / M.M.A)
- **Fatturazione e contabilizzazione** verso "AVALON"
- **Gestione Mare** (LCL ed FCL) e **Aereo** (Stampa AWB) per spedizioni dirette e consolidate. Tariffe e offerte SPOT
- **Anticipi** e **Documenti Fornitore** per controllo Fatture passive
- **Deposito Doganale/IVA,** Temporanea Custodia, Magazzino C.to Terzi a Partite integrato o indipendente Acquisizione dati da host Aziendali

- **Acquisizione dati da file esterni**
- **Pubblicazione dati** su portale WEB
- **Archiviazione Documenti** integrata
- **G-Accise** per la Telematizzazione Accise e del DAA Telematico

AVALON: GESTIONALE PER CONTABILITÀ, MAGAZZINO E PROCESSI ACQUISTO E VENDITA

Contattaci per una dimostrazione operativa dei nostri gestionali

0415703131 gmgsistemi.it info@gmgsistemi.it