

L'accertamento dei tributi doganali: nuovi criteri di selezione dei controlli, confronti e tendenze evolutive

The assessment of the customs taxes: new check selection criteria, comparisons and evolutionary trends

Fabio Saponaro

Professor de Direito Tributário da Università degli Studi di Salento e da Università Telemática Sapienza de Roma. Doutor em Direito Tributário pela Università degli Studi di Lecce. Pós-Doutor pela Università del Salento. Advogado na Itália e na União Europeia.

E-mail: fabiosaponaro@hotmail.it | ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3794-6444>

Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, vol. 16, n. 2, p. 1-46, Maio-Agosto, 2020 - ISSN 2238-0604

[Received/Recebido: Setembro 14, 2020; Accepted/Aceito: Novembro 11, 2020;

Publicado/Published: Novembro 11, 2020]

DOI: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2020.v16i2.4292>

Como citar este artigo / How to cite item: [clique aqui/click here!](#)

Abstract

L'Autore esamina il funzionamento del sistema doganale europeo nei suoi profili sia di diritto sostanziale sia di diritto formale, ponendo particolare attenzione all'attività di revisione ed accertamento dei tributi doganali, che continua ad essere disciplinata dai singoli Stati membri dell'Unione europea. L'esigenza di reprimere sul territorio dell'Unione europea le frodi in materia doganale - in considerazione del fatto che i dazi costituiscono risorse proprie dell'Unione - ha visto incrementare gli interventi legislativi sovranazionali, anche in questa materia, al fine di introdurre nuovi strumenti e regole comuni per agevolare e migliorare le attività di verifica e controllo: scambio di informazioni fiscali e banche date informatiche per la condivisione delle informazioni tributarie disponibili presso ciascuno Stato. La ricerca di più efficaci criteri di selezione del rischio di elusione ed evasione fiscale sembra sempre più essere il risultato di una sterile e discutibile elaborazione informatica, scaturita dall'esame incrociato di una sempre maggiore mole di informazioni fiscali scambiate e/o condivise, quasi mai preceduta da un'adeguata analisi qualitativa e preventiva in grado di tenere conto e di garantire le esigenze di tutela del contribuente. Il modello europeo viene posto a confronto con quello brasiliano, che con l'adozione del "SISAM", particolarmente evoluto sul piano tecnico-informatico, giunge perfino all'utilizzo di forme di "intelligenza artificiale" per garantire una efficiente selezione dei controlli e delle operazioni a rischio. Sullo sfondo emerge la contrapposizione tra il prevalente interesse fiscale rispetto al diritto di tutela del contribuente, spesso pregiudicato o impossibilitato nell'esercizio del suo diritto di difesa.

Parole chiave: Unione europea. Tributi doganali. Accertamento doganale. Scambio e condivisione di informazioni fiscali – SISAM.

Abstract

The author examines the functioning of the European customs system in its profiles both related to substantial right and formal right, focusing particularly on the activity of the customs taxes revision and assessment which keeps on being disciplined by the single member states of the EU. The need of repressing the frauds on customs subject on the territory of the EU – given the fact that the duties build own resources of the Union – has seen the increase of supranational legislative interventions, even in this subject, in order to introduce new tools and common rules to ease and better the check activities: exchange of fiscal information and information database for the sharing of tax information available in each State. The research of more effective selection criteria of evasion risk and fiscal evasion seems to be the result of a sterile and arguable information workout, coming from the cross-check of a bigger and bigger load of fiscal information exchanged and/or shared, hardly ever preceded by an adequate prevention and quality analysis enabled to take into account and guarantee the needs of the taxpayer protection. The European model is compared to the Brazilian one, which with the adoption of SISAM, particularly advanced from a technical-IT point of view, reaches up to the use of artificial intelligence patterns to guarantee an effective selection of the checks and risky operations. In the background the juxtaposition between the prevailing fiscal interest and the right of the taxpayer protectionprgiudicato emerges, often affected or incapacitated in the practice of their right of defense.

Keywords: European Union. Customs duties. Customs assessment. Exchange and sharing of fiscal information – SISAM.

1 Premessa

L'affermazione di un'unione doganale è un elemento fondamentale per il funzionamento dell'Unione europea, in quanto essa garantisce la neutralità del prelievo doganale rispetto alla circolazione delle merci sul territorio comunitario e segna un livello di maggiore integrazione degli Stati membri nei rapporti commerciali con i Paesi terzi, attraverso l'adozione di una tariffa doganale comune. L'unione doganale presuppone il divieto assoluto di apportare misure restrittive alla circolazione delle merci attraverso il divieto di dazi doganali all'importazione, dazi doganali all'esportazione e tasse di effetto equivalente.

L'abolizione dei dazi doganali e l'adozione di una politica doganale comune sono state considerate, da subito, delle azioni necessarie per l'instaurazione del mercato comune e per garantire la libertà di circolazione delle merci. Quindi, tale materia è stata sottratta alla competenza degli Stati membri, almeno per quanto riguarda i profili di diritto sostanziale. L'obiettivo della realizzazione di un'unione doganale si è realizzato gradualmente, ed oggi la disciplina in materia riveste un ruolo di particolare importanza soprattutto perché i dazi doganali costituiscono risorse proprie dell'Unione.

L'attività di accertamento dei tributi doganali e, in generale, gli aspetti formali e quelli sanzionatori della disciplina, invece, continuano ad essere disciplinati dai singoli Stati membri; tuttavia, la necessità di reprimere e prevenire le crescenti frodi fiscali ha visto aumentare, negli ultimi anni, gli interventi dell'Unione al fine di introdurre procedure armonizzate per favorire gli scambi di informazioni fiscali tra gli Stati membri, ed inoltre, ha favorito, sempre a livello sovranazionale, l'introduzione di uno strumentario *standard* volto ad agevolare e migliorare le attività di verifica e controllo, in particolare attraverso l'ausilio di banche dati informatiche con le quali si è perfezionato il passaggio da semplice "scambio" a "condivisione" delle informazioni di rilevanza fiscale disponibili in ciascuno Stato membro.

Questo nuovo sistema di banche dati, a disposizione di tutti i Paesi membri dell'Unione Europea, ha reso possibile una più agevole attività di selezione dei controlli e degli accertamenti dei tributi doganali, ed ha spostato ulteriormente, a livello sovranazionale, compiti e funzioni tradizionalmente prerogativa dei singoli Stati.

Sul piano organizzativo questo ha condotto, altresì, ad una più intensa forma di collaborazione amministrativa tra le amministrazioni finanziarie coinvolte e le istituzioni dell'Unione, in particolar modo con la Commissione, che ha visto rafforzare il ruolo di regia e di coordinamento a livello sovranazionale. In particolare, è proprio nel settore doganale che si è andato ad affermare un particolare modello organizzativo europeo composito e reticolare, articolato sia su strutture nazionali sia su strutture europee, in connessione tra loro ed in stretta cooperazione, sulla base dell'esistenza

di un interesse comune e generale, quale è appunto quello al corretto funzionamento dell'unione doganale.

Il prevalente interesse fiscale dell'Unione europea sembra aver favorito, in questo contesto generalizzato di "europeizzazione" funzionale delle operazioni di revisione ed accertamento doganale, l'affermazione di regole comuni volte a supportare la ricerca di più efficaci criteri di selezione del rischio di elusione ed evasione fiscale. Il più delle volte, però, tale attività è apparsa come il risultato di una sterile e discutibile elaborazione informatica, scaturita dall'esame incrociato di una sempre maggiore mole di informazioni fiscali scambiate e/o condivise, quasi mai preceduta da un'adeguata analisi qualitativa e preventiva in grado di tenere conto e di garantire le esigenze di tutela del contribuente.

Da ciò una più attenta riflessione sul sistema dell'accertamento doganale complessivo, anche in una prospettiva di confronto con il modello brasiliano, sicuramente più evoluto sul piano tecnico-informatico, che sia in grado di mettere in evidenza lo stato dell'arte, le criticità e le tendenze evolutive della materia in tale particolare ambito. La scelta di favorire, ovunque, l'implementazione di sistemi informativi - come nell'esempio del "SISAM" brasiliano - per supportare l'attività di accertamento doganale, fino a giungere al ricorso a vere e proprie forme di "intelligenza artificiale" per la selezione dei controlli e delle operazioni a rischio, implica una valutazione, sul piano giuridico, circa la legittimità di tali nuovi strumenti, che spesso sfuggono a qualunque forma di controllo umano, soprattutto laddove il *deficit* informativo del *modus operandi* del sistema informatico o del relativo *software* - congegnato per soddisfare al massimo le esigenze di gettito fiscale - si scontri con l'interesse alla tutela dei diritti del contribuente, parimenti meritevole di tutela; quest'ultimo di fronte all'azione della tecnocrazia informatica appare, il più delle volte, oggettivamente pregiudicato o, addirittura, impossibilitato all'esercizio del suo legittimo diritto di difesa.

2 L'attività impositiva doganale: dall'interesse finanziario alla cd. funzione di vigilanza economico-amministrativa

L'attività impositiva doganale è certamente da annoverarsi tra le più antiche modalità di imposizione per mezzo delle quali le entità statali hanno esercitato nel corso dei secoli la loro potestà tributaria¹. Tale forma di imposizione viene da sempre

1 Per un inquadramento generale della complessiva tematica di tale forma di imposizione, tra i contributi più recenti si v. M. SCUFFI - M. MICCINESI - G. ALBENZIO, *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2014; F. VISMARA, *Lineamenti di diritto doganale dell'Unione europea*, Torino, 2016; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, 6^a ed., Milano, 2017. Con riferimento alla manualistica straniera, si v. C. J. BERR - H. TREMEAU, *Le droit douanier*, Parigi, 2006; T. LYONS, *EC Customs law*, 2nd ed., Oxford, 2008; W. L. GORMLEY, *EU Law of free movement*

posta in correlazione a due elementi costitutivi dell'entità statale, vale a dire alla *sovranità*, declinata come *potere di vigilanza sulle frontiere*, e al *territorio*, su cui tale potere di vigilanza è esercitato².

Più di recente, tuttavia, la dottrina è giunta a ritenere che l'attività impositiva doganale non si possa identificare semplicemente nel diritto di esigere il pagamento di un certo tributo allorquando un dato bene - destinato alla commercializzazione - oltrepassi il confine dello Stato di destinazione. Difatti, accanto all'interesse *finanziario* sembrano sicuramente emergere altri interessi, parimenti meritevoli di attenzione, i quali si possono sostanziare nella c.d. *funzione di vigilanza economico-amministrativa*³.

Alla contemporanea presenza di differenti interessi da salvaguardare con la medesima normativa potrebbe essere imputata la non perfetta ricostruzione teorico-sistemica della materia doganale, al punto da giungere - da parte di qualcuno - a ritenere la stessa non riconducibile *tout court* al diritto tributario⁴. La dottrina prevalente, in ogni caso, è ormai ferma nel ricondurla all'interno di esso, sorvolando sulla non sempre perfetta rispondenza degli istituti tipici del diritto doganale agli

of goods and customs union, New York, 2009. Per un maggiore approfondimento sull'evoluzione storica dell'imposizione doganale, si rinvia a M. SCUFFI, Profili storici ed evoluzione del sistema doganale e delle accise, in M. SCUFFI - M. MICCINESI - G. ALBENZIO, *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, cit., p. 3 ss., G. LUZZATTO, *Dazio e dogana*, in *Enc. It.*, App. III, Roma, 1961; L. PERRONE, *Dazio e dogana*, in *Enc. It.*, App. IV, Roma, 1978; A. NICALI - G. FAVALE, *La dogana nella storia. Profili storici di politica doganale e commerciale in Europa e nel mondo*, Roma, 2004; per la dottrina straniera, si v. H. ASAKURA, *World history of customs and tariffs*, WCO Publications, Bruxelles, 2003.

- 2 Su cui v. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 821; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2005 p. 438; S. ARMELLA, I dazi doganali, in *Diritto tributario internazionale*, coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2005, p. 1023 ss., p. 1023; F. PADOVANI, I tributi doganali, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009, p. 405; L. TOSI, R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 131 ss.
- 3 Viene perciò ricondotta in tale ambito sia l'attività doganale volta a controllare la fuoriuscita di determinati beni dal territorio nazionale, attraverso la previsione di pesanti dazi sull'esportazione (a tale scopo, ad esempio, è riconducibile l'attività di controllo svolta ai fini della salvaguardia del patrimonio storico-artistico e culturale dello Stato o quella destinata a livellare, per quanto possibile, le oscillazioni valutarie attraverso il controllo delle esportazioni di metalli preziosi), sia quella destinata alla tutela della produzione interna dello Stato (perseguita attraverso la previsione di dazi all'importazione, che, dunque, costituiscono meccanismi perequativi della libera concorrenza sul mercato di destinazione), nonché l'attività volta a garantire il rispetto di determinati livelli igienico - sanitari (tale funzione risulta particolarmente importante nel momento in cui oggetto dell'importazione e/o dell'esportazione siano beni come gli animali, o prodotti da essi derivati, o beni la cui importazione sia comunque suscettibile di avere conseguenze a seguito del successivo impatto ambientale in un diverso territorio).
- 4 Di tale avviso A. DE CICCO, *Diritto doganale*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, III Agg., Torino, 2007; G. ARDIZZONE, *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. VII, Roma, 1988, p. 2, che a sua volta richiama C. J. BERR, H. TREMEAU, *Le droit douanier*, Parigi, 1975, p. 75 ss.

schemi generali della materia tributaria a causa della presenza degli eterogenei interessi perseguiti⁵.

L'insieme dei vari interessi tutelati conduce, pertanto, a definire la legislazione doganale nel suo complesso come quell'insieme di norme volto a regolamentare nella sua globalità il regime degli scambi commerciali internazionali di un Paese con l'estero. Tale definizione postula una piena autonomia dello Stato in relazione alle politiche di natura commerciale da assumere: nel contesto europeo tale autonomia, inizialmente riconosciuta ai singoli Stati, è andata man mano riducendosi successivamente all'adesione alla Comunità Economica Europea ed alla conseguente creazione dell'Unione Europea, con l'obiettivo di dar vita al Mercato Unico Europeo, sempre più aggregato e interconnesso⁶.

La creazione di un unico spazio economico europeo ha avuto come conseguenza, quindi, sia l'eliminazione delle barriere doganali tra i vari Paesi, sia la progressiva armonizzazione delle varie legislazioni doganali nazionali⁷; quest'ultima ha poi avuto come naturale conseguenza l'adozione di una comune legislazione doganale: le diverse normative statali, pertanto, assumono un ruolo oramai residuale, dovendo essere all'occorrenza disapplicate, allorquando in contrasto con il diritto sovranazionale, in virtù del primato del diritto europeo⁸.

5 Così, ad esempio, A. MANGANIELLO, Dogana (ordinamento doganale), in *Enc. Dir.*, vol. XIII, Milano, 1964, nonché V. MERCURIO, Dogana ed imposte doganali, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. III, Milano, 2006

6 Si deve ricordare che, tra i capisaldi di tale avanzato sistema integrato di rapporti economici, vi sono le quattro libertà fondamentali riconosciute dai trattati istitutivi, e cioè quelle della libera circolazione delle persone, dei capitali, dei servizi e, naturalmente, delle merci, su tutto il territorio dell'Unione.

7 Sul tema dell'armonizzazione fiscale nel contesto europeo, e sul correlato tema dello scambio di informazioni, si v. P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2002; sia consentito rinviare pure a F. SAPONARO, L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 10/2002, p. 1037 ss.; ID., Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale, in *Rass. Trib.*, n. 2/2005, p. 453 e ss.; ID., Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea. Accertamento e riscossione, Trento, 2012, con particolare riferimento al cap. 1; P. MASTELLONE, La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2012, p. 213 ss.; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2014, con particolare riferimento ai capp. 9 e 18; E. MILANESI, Commento all'art. 113 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, in F. POCAR; M.C. BARUFFI (a cura di), *Commentario breve ai Trattati dell'Unione Europea*, 2^a ed., Padova, 2014, p. 899 ss. Sul più generale tema del complessivo ravvicinamento delle legislazioni nazionali, si v. A. DAMATO, Commento agli artt. 114-115 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, in F. POCAR; M.C. BARUFFI (a cura di), *Commentario breve ai Trattati dell'Unione Europea*, cit., p. 904 ss.

8 Il principio del primato del diritto comunitario sul diritto nazionale venne enunciato nella celebre sentenza della Corte di Giustizia del 15 luglio 1964, causa n. 6/64, Costa c/Enel, e, successivamente in numerose altre pronunce.

Nella materia doganale, inoltre, vige una competenza esclusiva dell'Unione europea: tale tipologia di competenza è stata introdotta formalmente nell'ordinamento giuridico europeo con il Trattato di Lisbona⁹, sebbene fosse già stato precedentemente delineata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, con l'affermazione della *cd. concezione funzionale di esclusività*, per cui è esclusiva la competenza necessaria a realizzare lo scopo del mercato comune¹⁰.

Il concetto giuridico di competenza esclusiva implica, pertanto, la preclusione per gli Stati membri ad operare in campi normativi che, in forza del trattato, siano riservati all'Unione¹¹. L'esercizio di tale competenza deve basarsi su un principio fondamentale, quello della proporzionalità, enunciato dall'art. 5, par. 4, TUE, che limita, in ogni caso, la forma e l'azione dell'Unione a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi del trattato. Non trova applicazione per tale competenza, invece, il principio di sussidiarietà.

Con riferimento all'obiettivo primario di instaurare un mercato comune, era stato attribuito all'originaria Comunità Economica Europea il potere di realizzare «l'abolizione fra gli Stati membri dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative all'entrata e all'uscita delle merci, come pure di tutte le altre misure di effetto equivalente», e di promuovere «l'istituzione di una tariffa doganale comune e di una politica commerciale comune nei confronti degli Stati terzi»¹².

Ancora oggi l'unico ambito di natura fiscale in cui l'Unione europea è titolare di una competenza «interamente esclusiva»¹³ è proprio l'unione doganale (art. 3, par. 1, lett. a), TFUE): in tale materia, pertanto, solo l'Unione può legiferare ed adottare atti giuridicamente vincolanti (art. 2 TFUE).

9 Su cui v. V. BRESCIA, *Le competenze dell'Unione europea nel Trattato di Lisbona*, Napoli, 2008; T. TRIDIMAS, *Competence after Lisbon: the Elusive Search for Bright Lines*, in D. Ashiagbor, N. Countouris, I. Lianos (a cura di), *The European Union after the Treaty of Lisbon*, Cambridge, 2012, 47 ss.

10 La Corte di Giustizia, nel parere 1/75, ha ritenuto con riferimento alla competenza dell'Unione in materia di "politica commerciale comune" (che «è fondata su principi uniformi», art. 207, par. 1, TFUE), che non sussiste alcun margine per una prospettabile competenza in materia anche da parte degli Stati membri. Al contrario, qualunque misura statale appare palesemente incompatibile, sulla base della necessità logica di una totale uniformità delle condizioni del commercio con gli Stati terzi, come presupposto per l'esistenza stessa di una politica commerciale comune.

11 In tal senso v. E. CANNIZZARO, *Il diritto dell'integrazione europea*, Torino, 2015, p. 246.

12 Art. 3, lett. a) e b) del Trattato CEE. Sull'argomento v. S. FIORENZA, *Dazi doganali*, in *Enc. Dir.*, XI, Milano, 1968, 705; G. ARDIZZONE, *Dogana e dazi doganali*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, Roma, 1989; G. FRANSONI, *I dazi doganali*, in A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 1077; V. MERCURIO, *Dogana e imposte doganali*, in *Diz. dir. pubblico*, a cura di S. Cassese, V, Milano, 2006, 2026 ss.; L. CARPENTIERI, R. LUPI, D. STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, 322 ss.; L. TOSI, R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2007, 85 ss.

13 E. CANNIZZARO, *Il diritto dell'integrazione europea*, cit., p. 245 ss. L'Autore, nell'ambito dell'art. 3, par. 1, TUE, distingue i settori di cui alle lettere a), c), d), ed e), la cui competenza è "interamente esclusiva", da quello di cui alla lettera b), concernente la «definizione delle regole di concorrenza necessaria al funzionamento del mercato», in cui la l'esclusività della competenza è da intendersi limitata in ragione della necessità del funzionamento del mercato comune.

L'abolizione dei dazi doganali e l'adozione di una politica doganale comune sono state considerate, da subito, delle azioni necessarie per l'instaurazione del mercato comune e per garantire la libertà di circolazione delle merci. Quindi, tale materia è stata sottratta alla competenza degli Stati membri¹⁴, i quali non possono tutt'ora adottare atti giuridici, neppure nel momento in cui l'Unione dovesse astenersi dall'attività normativa, essendo loro precluso l'esercizio della potestà legislativa in materie che, in forza del trattato, sono riservate all'Unione europea¹⁵.

La nascita di un'unione doganale è di basilare importanza per il concreto funzionamento dell'Unione europea, poiché tramite essa è garantita la neutralità del prelievo doganale e la libera circolazione delle merci sul territorio europeo, con ciò consentendo una più profonda integrazione degli Stati membri nei rapporti commerciali con i Paesi terzi, attraverso l'adozione di una tariffa doganale comune¹⁶.

Essa, come già accennato, implica il divieto assoluto di apportare misure restrittive alla circolazione delle merci, attraverso il divieto di dazi doganali all'importazione e all'esportazione, e di tasse di effetto equivalente¹⁷ (art. 28 TFUE).

L'obiettivo della creazione di un'unione doganale si è realizzato gradualmente, ed oggi la disciplina in materia riveste un ruolo di particolare importanza (artt. da 29 a 33 TFUE), sia perché i dazi doganali costituiscono risorse proprie dell'Unione, sia perché in ambito europeo si rinviene la più compiuta ed articolata opera di codificazione in materia doganale: il nuovo Codice Doganale dell'Unione (CDU), entrato in vigore il 1° maggio 2016, valido per tutti gli Stati aderenti e direttamente applicabile nell'ordinamento di ciascuno di essi¹⁸.

14 Sull'argomento v. F. GALLO, *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 134 ss.

15 La Corte di giustizia ha stabilito, in verità, che gli Stati membri possono ugualmente adottare atti interni in materia, di competenza esclusiva dell'Unione europea, solo se autorizzati da quest'ultima (Corte di giustizia, sentenza 15 dicembre 1976, in causa 41/76, *Donckerwolcke*).

16 Sul punto v. P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2014, 140 ss.

17 La "tassa ad effetto equivalente" si identifica in una prestazione pecuniaria collegata, direttamente o indirettamente, al passaggio della merce oltre il confine del territorio doganale europeo ed in grado di maggiorarne il costo. Essa prescinde dalla denominazione e dalla struttura della prestazione pecuniaria, purché sia suscettibile di alterare il prezzo del bene importato o esportato rispetto ai beni nazionali comparabili. Senza assumere rilevanza, inoltre, la sussistenza di un effetto discriminatorio o protezionistico o la destinazione del relativo gettito fiscale (Corte di giustizia, sentenza 26 febbraio 1975, in causa C-63/74, *Cadsky*; sentenza 25 gennaio 1977, in causa C-46/76, *Bauhuis*; sentenza 9 marzo 1978, in causa C-106/77, *Simmenthal*; sentenza 31 maggio 1979, in causa C-132/78, *Denkavit Loire*; sentenza 21 marzo 1991, in causa C-209/89, *Commissione Vs. Italia*; sentenza 16 luglio 1992, in causa C-163/90, *Leopold Legros*). Sul ruolo svolto dalla Corte di Giustizia in merito all'interpretazione del concetto di "tassa ad effetto equivalente" si v. G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e di diritto internazionale*, Padova, 2008, p. 102 ss.

18 Regolamento UE n. 952/2013 e Regolamenti delegati UE 2015/2446 e 2015/2445. Su cui v. C. FRANZOSO, *I tributi doganali*, in G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2018, p. 593 ss.; G. FRIGO, *Il sistema doganale europeo telematico*, in F. Montalcini, C. Sacchetto (a cura di), *Diritto tributario telematico*, Torino, 2017, 197 ss.

Sull'attuale assetto normativo della materia, inoltre, hanno certamente influito gli accordi man mano stipulati in sede internazionale: la materia doganale, funzionalmente preposta alla tutela di un insieme di importanti interessi, ha sempre giocato un ruolo di primo livello nell'ambito delle relazioni internazionali. Proprio per tale motivo, essa è stata al centro di importanti accordi internazionali, dapprima conclusi attraverso trattati bilaterali, e poi attraverso accordi di carattere più generale¹⁹.

La nascita di queste prime organizzazioni internazionali, unitamente alla progressiva importanza del ruolo assunto dall'imposizione doganale ed al progressivo aumentare dell'importanza di una politica commerciale coordinata a livello internazionale²⁰, hanno portato all'introduzione di ulteriori modelli organizzativi, come gli *accordi di libero scambio* e le *unioni doganali*²¹, contraddistinti da una più

19 Il primo di tali importanti accordi internazionali è stato certamente il «*General Agreement on Tariffs and Trade*» (c.d. *GATT*): i caratteri fondamentali di tale accordo possono ravvisarsi nella introduzione di alcune importanti disposizioni, tra cui spiccano la c.d. *clausola della nazione più favorita* e la c.d. *regola del trattamento nazionale*, a cui è stato correlato il c.d. *divieto di istituzione di tasse ad effetto equivalente*. Tali principi, in combinazione tra loro, consentono di eliminare le sempre possibili distorsioni della concorrenza. Alla prima versione dell'accordo GATT ne sono seguite altre, per mezzo delle quali sono state apportate le modifiche e le migliorie tese al fine di evitare l'aggiramento di talune norme, come è avvenuto, ad esempio, in tema di dazi *antidumping*. Sempre in virtù di tale accordo internazionale ed al fine di promuovere la reciproca integrazione commerciale, i membri aderenti hanno migliorato e specificato le norme volte alla uniforme determinazione del *valore della merce* (la corretta quantificazione del valore della merce è uno dei parametri basilari in ragione del quale deve essere liquidato il dazio doganale) e le norme volte alla determinazione della corretta *origine* dei beni: esse sono state poi trasfuse nella legislazione doganale europea e nazionale. Alla positiva esperienza costituita dall'accordo GATT è seguita nel 1994 l'istituzione di una importante organizzazione internazionale di carattere permanente, la «*World Trade Organization*», grazie all'impegno dei numerosi Paesi contraenti teso a rafforzare l'esperienza comune che, in materia doganale e di commercio internazionale, continuasse a perseguire l'obiettivo dell'introduzione di una normativa armonizzata ed uniforme a livello mondiale. Tra le organizzazioni internazionali che si occupano della materia doganale è poi certamente da annoverare la «*World Customs Organization*», organismo intergovernativo che raggruppa la maggior parte delle amministrazioni doganali del mondo, e il cui precipuo compito è volto al fine di uniformare quanto maggiormente possibile gli aspetti tecnico-operativi delle normative doganali statali.

20 Cfr. *amplius* V. UCKMAR; G. CORASANITI; P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE; C. CORRADO OLIVA, *Diritto tributario internazionale*. Manuale, Padova, 2012, p. 129.

21 I primi si contraddistinguono in quanto, tra gli Stati aderenti, vengono meno le barriere doganali, con conseguente eliminazione dei dazi all'importazione e all'esportazione: tra essi possiamo annoverare l'EFTA (European Free Trade Association), che comprende Islanda, Norvegia, Svizzera e Liechtenstein, Paesi non membri dell'Unione Europea, e il SEE (Spazio Economico Europeo), creato tra i Paesi EFTA e l'allora Comunità Europea, al fine di permettere ai primi di partecipare al Mercato Europeo Comune senza dover essere membri della Comunità; si possono poi menzionare il NAFTA (North American Free Trade Agreement), comprendente gli Stati Uniti, il Canada e il Messico, e l'AFTA (Asean Free Trade Area), e che comprende i Paesi Membri dell'ASEAN (Association of South-East Asian Nations). Le seconde costituiscono accordi più complessi e completi, poiché prevedono oltre all'abolizione delle barriere doganali tra i Paesi membri anche l'introduzione di una tariffa doganale comune verso gli Stati terzi. Oltre all'Unione Europea, possiamo annoverare tra le unioni doganali il Mercosur, comprendente

intensa armonizzazione ed integrazione in campo doganale: tra queste ultime, l'Unione Europea pare potersi considerare oggi quella più importante, per via del grado di integrazione raggiunta.

Essa, dapprima come Comunità Europea, come noto fu istituita a metà del '900 al fine di perseguire la realizzazione proprio di una unione doganale, nel cui ambito potessero essere eliminati i dazi doganali e potesse essere utilizzata una *tariffa doganale comune* al servizio di una *politica commerciale comune* verso gli Stati terzi: l'obiettivo, raggiunto in forma embrionale verso la fine degli anni '60, è man mano stato perseguito fino ad oggi, e ad esso, nel corso del tempo, si sono aggiunte ulteriori e più intense forme di integrazione, in campo economico e politico, avvalorando, così, la validità di quella teoria che evidenziava come dall'armonizzazione ed integrazione in un singolo settore potessero conseguire altri effetti positivi, idonei a portare gradualmente ad una armonizzazione anche in altri settori²². Successivamente alla realizzazione dell'unione doganale gli organismi comunitari hanno proseguito nella direzione della creazione di un *mercato unico*, con conseguente eliminazione delle frontiere interne²³.

la maggior parte dei Paesi dell'America del Sud: tale ultimo esempio di unione doganale è caratterizzato dal fatto che, pur essendo ivi prevista l'applicazione di dazi comuni sui prodotti stranieri, tale normativa unitaria non è applicata a tutte le merci estere, restando esclusi alcuni Paesi (si v. per un approfondimento si v. R.X. BASALDÙA, *Código aduanero del Mercosur. Antecedentes y modelos de uniformización aduanera*, in *Revista de estudios aduaneros*, 2015). A differenza della zona di libero scambio, l'unione doganale prevede l'applicazione di dazi doganali uniformi nei confronti dei Paesi terzi e la eliminazione di dazi ed altre tasse ad effetto equivalente nei commerci interni non solo per ciò che riguarda le merci originarie degli Stati aderenti, ma anche con riferimento alle merci introdotte in libera pratica nel territorio doganale. Per un approfondimento sul concetto di unione doganale, si v. A. MATTERA RICIGLIANO, *Unione doganale*, in *Nov. Dig. It.*, Appendice, vol. III, Torino, 1987; L. DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo*, Milano, 2006, p. 40 ss.; ID., *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Comm., Torino, 1989; F. LAURIA, *Manuale di diritto delle comunità europee*, Torino, 1990, p. 186 ss.; P. PENNETTA, *Unione doganale*, in *Enc. Dir.*, Agg. V, Milano, 2001; G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, 7^a ed., Padova, 2012, p. 376 ss.

22 È questa la teoria funzionalista, secondo cui l'integrazione europea si sarebbe dovuta attuare grazie al graduale trasferimento di compiti e funzioni in settori specifici a istituzioni indipendenti dagli Stati, al fine di gestire autonomamente le risorse comuni. La linea di pensiero che sta alla base dell'approccio funzionalista (nota anche come *sector by sector approach*) è che l'integrazione settoriale determina inevitabilmente una cooperazione anche in settori strettamente collegati, ciò che porta ad un sempre maggiore travaso di competenze dagli organismi nazionali a quelli sovranazionali. Tale linea di pensiero ha lasciato poi il passo alla c.d. integrazione orizzontale, secondo cui l'unione economica del continente europeo nel suo insieme avrebbe dovuto realizzarsi con la creazione di un mercato comune all'interno del quale avrebbero avuto libera circolazione i vari fattori della produzione. Su cui v. F. SAPONARO, *Il "funzionalismo" e l'integrazione europea in materia tributaria*, in *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, 2019, 143 ss.

23 Alla base di tale programma sono poste le quattro libertà fondamentali di circolazione dei beni, dei servizi, dei capitali e delle persone; l'integrazione è poi proseguita, come noto, l'introduzione dell'euro, che ha facilitato ulteriormente le relazioni economiche e i traffici commerciali oltre che tra gli stessi Stati membri, anche tra essi e gli operatori commerciali di Paesi terzi.

Sulla base di quanto appena esposto, appare evidente come nel contesto dell'Unione Europea (ma non solo) la normativa doganale abbia un ruolo fondamentale, e questo sia perché i dazi doganali fungono da risorse proprie dell'Unione Europea²⁴, sia perché in tale contesto vige la più dettagliata normativa in materia doganale, il Codice Doganale dell'Unione, valido e direttamente applicabile in ogni Stato membro.

È, quindi, a livello unionale che si ritrovano le principali fonti normative in materia doganale, soprattutto per quanto riguarda la regolamentazione dei *presupposti sostanziali* e delle *modalità applicative*, oltre che per gli aspetti maggiormente rilevanti connessi alla politica commerciale²⁵.

La disciplina unionale sovranazionale, quindi, basa attualmente il suo fondamento in primo luogo sul Codice Doganale dell'Unione, introdotto con Reg. n. 952/2013/UE del 9 ottobre 2013²⁶: in tale codice è stata razionalizzata ed esposta la *disciplina sostanziale* unionale relativa all'applicazione uniforme dei tributi doganali ed alla correlata regolamentazione delle misure previste in tema di politica commerciale da adottare con gli Stati terzi.

24 L'ammontare dei dazi doganali riscossi, infatti, per il tramite delle singole amministrazioni doganali nazionali, affluisce totalmente nel bilancio dell'Unione, ed è utilizzato per finanziare le spese per le politiche di quest'ultima.

25 L'*organizzazione* e il *funzionamento concreto* delle varie amministrazioni doganali nazionali, e la disciplina *sanzionatoria* di carattere amministrativo o penale, sono, invece affidate alla potestà normativa dei singoli Stati membri, i quali, nella ricordata prospettiva di integrazione e armonizzazione, si coordinano ai *principi comuni*, in modo da garantire per quanto possibile la parità di trattamento tra gli operatori e in modo da consentire una reciproca assistenza amministrativa, che nell'attuale contesto globalizzato è di fondamentale importanza al fine di perseguire i comportamenti scorretti.

26 Il «Codice Doganale dell'Unione» ha abrogato e sostituito il vecchio «Codice Doganale Comunitario», introdotto con Reg. n. 450/2008/CE del 23 aprile 2008, che, a sua volta, aveva sostituito la prima versione, introdotta con Reg. n. 2913/1992/CEE del 12 ottobre 1992. Il nuovo CDU, atteso ormai da anni, ha portato una serie di innovazioni ad alto impatto operativo, con particolare riferimento, per quello che qui più interessa con riferimento a questo scritto, all'informatizzazione ed allo snellimento dei controlli, alla tutela della buona fede degli importatori comunitari, all'alleggerimento delle sanzioni e al potenziamento dei rapporti di partnership tra dogane e operatori economici. L'impianto del nuovo codice appare particolarmente alleggerito e reca un numero minore di disposizioni operative, in quanto l'idea di fondo sottesa è stata quella di fornire agli operatori impegnati negli scambi internazionali un documento programmatico recante il solo fulcro della disciplina doganale comunitaria, delegando alle disposizioni di attuazione successivamente emanate tutta la regolamentazione di dettaglio. Il nuovo codice è entrato in vigore successivamente all'adozione da parte della Commissione delle disposizioni di attuazione, introdotte con Reg. n. 2446/2015/UE del 28 luglio 2015, che integra il CDU in relazione alle modalità che specificano alcune sue disposizioni, e con Reg. n. 2447/2015/UE del 24 novembre 2015, che reca le modalità di applicazione di talune disposizioni del CDU. In argomento cfr. F. CERIONI, Entrato in vigore il codice doganale dell'Unione europea, in Corr. Trib., n. 46/2013, p. 3648 ss.; ID., Dichiarazioni e controlli doganali nel nuovo codice dell'Unione europea, in Corr. Trib., n. 48/2013, p. 3823 ss.

Nel contesto italiano, poi, occorre in primo luogo fare riferimento al Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale di cui al d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (c.d. TULD), più volte modificato ed aggiornato nel corso del tempo al fine di tenere conto del mutare del contesto, con cui il Legislatore italiano ha regolamentato i principali aspetti riguardanti l'organizzazione nazionale e il concreto *modus operandi* degli uffici doganali, i poteri di vigilanza, ispezione e controllo loro spettanti e la normativa sanzionatoria di carattere amministrativo e penale.

3 Tributi doganali e sistemi informativi integrati

La grande importanza che i tributi doganali assumono in relazione al bilancio dell'Unione²⁷ ha comportato la conseguenza che quest'ultima abbia da sempre svolto un ruolo fondamentale nel mettere a disposizione degli Stati membri – a cui, comunque, continua ad essere attribuita la potestà amministrativa in merito alle verifiche e ai controlli – tutta una serie di strumenti volti a facilitare le attività di verifica e controllo, al fine di reprimere e prevenire le frodi: tali strumenti, basati sulla procedura di cooperazione attraverso diverse forme di scambio di informazioni, hanno visto, negli ultimi anni, la costante implementazione a livello unionale di banche dati informatiche sempre più perfezionate e capillari.

Con riferimento allo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie nazionali e alla cooperazione amministrativa, infatti, deve rilevarsi come in generale essa sia oggi attuata – su impulso delle istituzioni dell'Unione europea – soprattutto grazie all'implementazione di numerosi ed avanzati sistemi informativi integrati a livello continentale.

Tali sistemi informativi integrati rivestono una particolare importanza nel settore doganale, in quanto consentono – in virtù dell'evoluzione tecnologica raggiunta – uno scambio di informazioni tra le varie amministrazioni nazionali pressoché in tempo reale²⁸.

27 La complessiva attività di controllo volta a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione europea, come accennato, vede impegnate contemporaneamente sia le istituzioni europee sia le autorità nazionali al fine di garantire la repressione delle frodi ai danni del bilancio comunitario. A partire dal 1° gennaio 1968, le Comunità europee hanno adottato un unico bilancio (successivamente al Trattato di Maastricht denominato bilancio generale unico dell'Unione europea) all'interno del quale sono rendicontate tutte le entrate e le uscite prendendo a riferimento il periodo 1° gennaio – 31 dicembre. Tale bilancio si alimenta principalmente tramite le entrate derivanti dalla riscossione dei dazi doganali e dei prelievi agricoli, e da una quota dell'imposta sul valore aggiunto riscossa nei singoli Paesi membri, costituenti le risorse proprie tradizionali, oltre che dai contributi degli Stati determinati in ragione del reddito nazionale lordo di ciascuno, nel momento in cui il gettito derivante dalle risorse proprie tradizionali non sia sufficiente. Si v. sul punto M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2017, 757 ss.

28 Ed anzi, deve evidenziarsi come anche per tale motivo possa oggi dirsi di assistere alla nascita di una embrionale "amministrazione finanziaria europea", all'interno di uno "spazio amministrativo

Inoltre, sempre in virtù dell'esigenza di salvaguardare il bilancio comunitario, nel settore doganale e prima che in altri settori di imposizione²⁹, al fine di reprimere tali frodi è stata introdotta una serie di disposizioni che hanno istituito un efficace sistema di controlli, la cui concreta esecuzione, come detto, è affidata in maniera principale ai Paesi membri. Sono dettate regole particolari, a cui ciascun Paese deve attenersi in occasione della loro pianificazione ed esecuzione, e sono previste fattive forme di collaborazione sia in senso orizzontale tra essi, sia in senso verticale tra gli stessi e la Commissione, che si collocano nel complessivo quadro delineato oggi dall'art. 325 TFUE, in virtù del quale l'Unione e i Paesi membri si adoperano per combattere frodi e attività illegali idonee

tributario europeo", che pare esercitare delle vere e proprie funzioni di carattere impositivo e di lotta all'evasione del tutto simili a quelle tipiche delle singole amministrazioni finanziarie nazionali, e che pare destinata a sostituirsi, nell'ottica di una sempre maggiore integrazione ed interdipendenza tra i Paesi membri e l'Unione europea, a queste ultime: si v. in argomento F. SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, con particolare riferimento al cap. V, p. 254 ss., e al cap. VI, p. 331 ss.

- 29 La complessiva attività di cooperazione doganale è stata costantemente oggetto dell'attenzione delle istituzioni europee, che hanno man mano approvato specifici Programmi di azione. Il primo programma in tal senso è stato denominato Dogana 2000 (per il periodo 1996/2000), il quale, dopo aver preso atto che l'assenza di frontiere interne aveva reso giocoforza necessaria l'introduzione di procedure e controlli di efficacia equivalente in ogni punto della Comunità al momento dell'entrata o dell'uscita delle merci, senza al contempo porre in essere distorsioni pregiudizievoli per il fluido e regolare andamento del mercato, ha avuto il merito di individuare e definire gli orientamenti strategici e il ruolo delle autorità doganali al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato domestico europeo. In particolare, come osservato (si v. M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2017, p. 768) scopo principale del programma era quello di integrare in un solo strumento giuridico le azioni congiunte con i Paesi membri, al fine di sviluppare nuovi metodi di lavoro, la progressiva informatizzazione dei controlli e specifiche azioni di formazione. I successivi Programmi Dogana 2002 (per il biennio 2001/2002) e Dogana 2007 (per il periodo 2003/2007) hanno continuato a incentivare una cooperazione sempre maggiore tra le autorità nazionali, soprattutto nel senso della creazione di un sistema di scambio di informazioni per via elettronica, al fine di consentire agli operatori economici e alle amministrazioni nazionali l'abbandono dei supporti cartacei. Con il successivo Programma d'azione Dogana 2013 (per il periodo 2007/2013) sono stati posti in essere, tra l'altro, interventi in favore delle autorità doganali nazionali finalizzati a favorire gli scambi commerciali legittimi, attraverso una semplificazione e accelerazione delle procedure di controllo, senza, tuttavia, far calare la soglia di attenzione in ordine alla sicurezza e all'incolumità dei cittadini e in ordine alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione. Anche in questo caso, particolare enfasi è stata dedicata allo sviluppo di un sistema informatico doganale esteso a tutto il territorio europeo. Da ultimo, con il Programma d'azione Dogana 2020 (per il periodo 2014/2020), dopo aver preso atto che l'opera di implementazione di un programma doganale a livello unionale, al fine di sviluppare costantemente la cooperazione tra le varie amministrazioni nazionali, aveva condotto ad effetti positivi, e che, pertanto, appariva opportuno continuare in tale direzione, si è posto ulteriormente l'accento sullo sviluppo dei sistemi di informazione europei, sulle azioni congiunte dei funzionari, sulle attività comuni in tema di formazione, e sulla partecipazione dei Paesi terzi, al fine di contribuire a realizzare gli obiettivi della Strategia di Lisbona e la tutela degli interessi finanziari dell'Unione. Si v., per un approfondimento, M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, cit., 768 ss.

a ledere gli interessi finanziari delle istituzioni comunitarie, per mezzo di misure di carattere dissuasivo e che consentano di ottenere una efficace protezione da esse in ogni settore di operatività delle stesse istituzioni e degli Stati membri.

All'esito di tale percorso, anche nel settore della cooperazione doganale sono stati introdotti principi fondamentali, come il principio di assimilazione³⁰ e il principio di collaborazione³¹, che si pongono a fondamento delle particolari pratiche di mutua assistenza poste in essere tra i Paesi membri in tale ambito, queste ultime principalmente sotto forma di scambio di informazioni che, unitamente alle altre regole introdotte, contribuiscono a creare una base giuridica comune su cui fondare la cooperazione nel settore doganale³².

Con particolare riferimento a tale tipo di cooperazione, non può non evidenziarsi, in primo luogo, come essa sconti la mancanza della previsione di un organismo sovranazionale in ambito comunitario a cui attribuire la competenza ad attuare le relative politiche e a sovraintendere alle stesse³³, benché l'intenzione di rimediare a tale mancanza sia diffusamente presente nel nuovo Codice doganale dell'Unione e, in secondo luogo, come essa si atteggi in maniera simile sia nel caso della cooperazione all'interno dell'Unione europea sia nel caso della cooperazione con amministrazioni doganali di Paesi non membri.

Al fine di mettere in evidenza le criticità che investono l'attività di accertamento dei tributi doganali, appare necessario partire, sul piano sistematico, da una rappresentazione degli aspetti peculiari dell'imposizione in parola: i particolari meccanismi accertativi, difatti, implicano una prodromica assimilazione dei principi e delle regole che disciplinano i profili sostanziali di tale forma di imposizione.

30 Inizialmente contenuto nell'art. 209A, par. 2, TCE, in virtù del quale i Paesi membri, al fine di contrastare le frodi che ledono gli interessi finanziari delle Comunità, adottano le medesime misure previste al fine di reprimere le violazioni lesive dei propri interessi finanziari nazionali.

31 Il principio di collaborazione contenuto nell'art. 325, par. 3, TFUE, in base al quale i Paesi membri concordano l'azione intesa a tutelare gli interessi finanziari della Comunità contro le frodi, e a tal fine organizzano, coadiuvati dalla Commissione, una frequente attività di cooperazione tra le rispettive competenti amministrazioni. Per un approfondimento v. M. VERSIGLIONI, *Il "principio di collaborazione" arriva in dogana: bollette rimborsabili anche se non prodotte in aula*, in *Commento a Cassaz. Civile n. 12284/01: lo Statuto del contribuente entra nel "processo doganale"*, in *Guida normativa. Il Sole 24 Ore*, 2001, 32 ss.

32 È bene precisare che, secondo una parte della dottrina (si v. F. FERNANDEZ MARÍN, *Il profilo della cooperazione doganale dopo la Convenzione di Amsterdam*, in A. Di Pietro (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea*, II, Roma, 2003, 911), nel caso della cooperazione doganale si sarebbe in presenza di un esercizio di competenze in applicazione del principio di sussidiarietà, e non di un esercizio di competenze esclusivo delle istituzioni comunitarie. L'Autore nota che è il contenuto complesso dei diversi accordi sulla cooperazione doganale, dovuto alla compresenza di interessi diversi e alla regolazione congiunta di diverse materie, a far sì che non possa parlarsi di competenza esclusiva della materia in capo alle istituzioni comunitarie.

33 Si v. S. ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2015, 325 ss.

4 I caratteri del sistema doganale europeo e l'attività di revisione ed accertamento

Nella categoria dei tributi doganali, che, secondo la normativa italiana, comprende tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge in relazione alle operazioni doganali³⁴, sono compresi i *diritti doganali* e i *diritti di confine*, che differiscono tra loro in virtù del fatto genetico che ne origina la debenza³⁵: sono i diritti di confine, in particolare, a presentare i caratteri propriamente tributari³⁶. Tra questi ultimi si individuano sia i *dazi doganali in senso proprio* sia *ogni altra imposta o sovrainposta di consumo*, dovuta in correlazione con le operazioni doganali³⁷.

La legislazione europea, tuttavia, non riprende le predette differenziazioni, limitandosi a individuare le *risorse proprie tradizionali* (quindi i dazi veri e propri, il cui gettito è destinato al bilancio dell'Unione) e le risorse costituenti *fiscalità interna*

34 Come correttamente rilevato dalla dottrina, si intuisce facilmente che tale nozione di diritto doganale sia molto ampia e comprenda molteplici fattispecie, non soltanto di carattere tributario. Il denominatore comune per poter inquadrare una prestazione pecuniaria all'interno dell'ampio *genus* dei diritti doganali è, quindi, rinvenibile esclusivamente nella sua previsione normativa, che la correla ad una operazione doganale. Di conseguenza, all'interno della categoria dei diritti doganali, è possibile annoverare sia *prestazioni imposte per il fatto dell'importazione*, e, dunque, prestazioni di natura più specificatamente tributaria (tra cui debbono quindi ricomprendersi i dazi doganali veri e propri, l'IVA e le accise applicate all'atto dell'importazione, i diritti di monopolio, ecc.), sia prestazioni che costituiscono il *corrispettivo di servizi resi dalla struttura doganale* (tra cui debbono essere ricompresi, ad esempio, i diritti di magazzinaggio, i diritti per i contrassegni apposti sulle merci, i diritti di visita sanitaria o veterinaria, etc.). Si v. per un approfondimento V. UCKMAR; G. CORASANITI; P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE; C. CORRADO OLIVA, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, cit., p. 132; F. PADOVANI, *I tributi doganali*, cit., p. 408.

35 Ed infatti, i diritti doganali più propriamente intesi sono costituiti da tutte quelle somme che l'operatore, all'atto dell'importazione, è tenuto a versare a seguito di uno specifico servizio reso dalla struttura doganale (come, ad esempio, i diritti di magazzinaggio, i diritti per i contrassegni apposti sulle merci, i diritti di visita sanitaria o veterinaria), mentre i diritti di confine sono costituiti dalle somme dovute a seguito del manifestarsi del presupposto impositivo vero e proprio (attraversamento del confine e immissione in libera pratica).

36 Per un approfondimento sulla distinzione in parola, si v. S. FIORENZA, *Diritti doganali e diritti di confine*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, p. 418 ss.; ID., *Dogana e tributi doganali*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, vol. V, Torino, 1990, p. 122 ss.

37 La dottrina italiana è solita ricomprendere, tra le imposte indirette di consumo, anche i dazi doganali, poiché praticamente il loro onere è quasi sempre integralmente traslato sul consumatore finale/acquirente, il quale vede addizionato il tributo assolto dal soggetto passivo in maniera occulta nel prezzo di acquisto del bene. Di diverso avviso, tuttavia, altra dottrina, secondo cui «*il semplice fatto economico del trasferimento dell'onere tributario sul consumatore finale non possa assurgere ad elemento sufficiente a giustificare l'inquadramento giuridico delle imposte in esame tra quelle sui consumi*» (si v. G. FALSITTA; R. SCHIAVOLIN, *Le imposte doganali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2016, p. 1080, nota 22).

(cioè i tributi che costituiscono entrate fiscali per i singoli Stati membri, come l'IVA³⁸ e le accise).

Poste tali premesse è opportuno precisare alcuni concetti giuridici.

La legislazione doganale europea si applica all'interno del *territorio doganale* dell'Unione, il quale, tuttavia, non corrisponde esattamente al suo territorio fisico e politico: per la sua corretta individuazione, quindi, è necessario riferirsi all'art. 4 del Codice Doganale dell'Unione, secondo cui esso comprende i territori nazionali dei vari Paesi membri, tenendo conto, tuttavia, di alcune eccezioni³⁹.

Per *regime doganale*, invece, deve intendersi il particolare vincolo giuridico che il dichiarante imprime alla merce al momento della presentazione della dichiarazione, e che ne condiziona il successivo utilizzo all'interno del mercato di riferimento. La corretta individuazione di tale regime assume particolare importanza, posto che solo alcuni regimi integrano il presupposto per l'applicazione dei dazi doganali: tale importanza ha fatto sì che la loro definizione e il loro significato si ritrovino nel Codice Doganale dell'Unione. A seguito della razionalizzazione operata con l'attuale CDU, i regimi doganali attualmente utilizzabili sono l'*immissione in libera pratica*, l'*esportazione definitiva*, il *transito comunitario*, il *deposito doganale* e la *zona franca*, l'*uso particolare* e il *perfezionamento*⁴⁰.

L'*immissione in libera pratica* e l'*esportazione* assumono rilevanza ai fini della manifestazione del presupposto impositivo, posto che la caratteristica fondamentale di tali regimi è quella di modificare *in via definitiva* la *natura* della merce: attraverso l'*immissione in libera pratica* (art. 201 CDU), in particolare, le merci *non unionali* entrano e rimangono a titolo definitivo nel territorio doganale dell'Unione, assumendo

38 Occorre sempre ricordare, tuttavia, che anche una percentuale del gettito derivante dall'Imposta sul Valore Aggiunto è devoluta all'Unione Europea.

39 In buona sostanza, quindi, occorre evidenziare che non tutto il territorio fisico e politico degli Stati membri fa anche parte del territorio doganale. Per l'Italia, viene precisato che il territorio doganale dell'Unione comprende il territorio della Repubblica Italiana, ad eccezione dei Comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque nazionali del lago di Lugano racchiuse tra la sponda ed il confine politico della zona situata tra Ponte Tresa e Porto Ceresio. Si deve ricordare, infine, che non sono considerati facenti parte del territorio doganale anche i territori extradoganali, quali, ad esempio, i punti franchi e i depositi franchi. Si v., per un approfondimento, E. VARESE; S. BUFFAGNI, *Dazi e regimi doganali dell'Unione europea*, Torino, 2012, p. 2 ss.

40 Per un primo approfondimento sui regimi doganali previsti nel nuovo Codice Doganale dell'Unione, si v. F. CERIONI, I regimi doganali nel codice dell'Unione europea, in *Corr. Trib.*, n. 26/2014, p. 2041 ss.; B. FERRONI; M. TRABUCCO, *I regimi doganali: cosa cambia con il nuovo Codice Doganale dell'Unione*, in *Il fisco*, n. 40/2014, p. 3963 ss.

la posizione di merci unionali⁴¹. Con l'*esportazione definitiva*⁴² (art. 263 CDU), al contrario, le merci unionali assumono la qualifica di merci estere, così che l'operatore possa immetterle al consumo in mercati di Paesi non membri dell'Unione: il risultato, quindi, è quello dell'uscita definitiva della merce dal territorio doganale europeo⁴³. L'applicazione di tale regime comporta l'applicazione di ben precise formalità, che consentono alle autorità doganali di controllare effettivamente la fuoriuscita della merce dal territorio doganale unionale⁴⁴.

Gli altri regimi doganali, invece, non comportano il sorgere dell'obbligazione doganale, poiché le merci, pur traversando il confine del Paese di origine, non permangono definitivamente nel Paese di destinazione per esservi immesse al consumo, venendo spostate solo per esigenze temporanee e transitorie⁴⁵.

41 È questa l'ipotesi tipica di debenza del dazio doganale. Deve evidenziarsi, peraltro, che il concetto di immissione in libera pratica non coincide totalmente con il concetto di importazione definitiva. Quest'ultimo, infatti, per come definito dal diritto doganale nazionale (all'art. 36 TULD), prevede che la merce estera possa considerarsi importata – e non solo immessa in libera pratica – allorquando si verifichi altresì il presupposto della sua immissione al consumo.

42 Su cui v., per un primo approfondimento, F. CERIONI, *Il regime doganale dell'esportazione*, in *Corr. Trib.*, n. 8/2015, p. 624 ss., e la bibliografia ivi citata.

43 Anche in questo caso si realizza il presupposto per la debenza dei dazi doganali, vale a dire l'attraversamento della linea di confine e l'immissione al consumo in altro mercato, ma soltanto in maniera astratta, posto che nella quasi totalità dei casi l'esportazione definitiva non comporta nella pratica il versamento dei dazi all'esportazione, in quanto, al fine di non sfavorire i propri prodotti nei mercati esteri, tutti gli Stati adottano il *principio di tassazione nel Paese di destinazione*. Utilizzando il principio di *tassazione nel Paese di destinazione*, in sostanza, le merci oggetto di scambio internazionale sono tassate dal Paese importatore, mentre il Paese esportatore non impone alcun prelievo. La detassazione delle esportazioni deve riguardare anche le fasi della produzione e dello scambio antecedenti l'atto di esportazione: l'operatore che esporta ha diritto di non pagare imposte sui propri consumi intermedi, come ne hanno diritto gli eventuali fornitori dell'esportatore e via dicendo a ritroso. Si v. in argomento AC. CUTRERA, *Drawback*, in *Nov. Dig. It.*, vol. V, Torino, 1960, p. 306 ss.; A. MURATORI, *Drawback*, in *Nov. Dig. It.*, App., vol. II, Torino, 1982, p. 184 ss. Utilizzando il principio di *tassazione nel Paese di origine*, invece, le merci oggetto di scambio sono tassate dal Paese esportatore e il Paese importatore, pertanto, non applica alcun tributo.

44 La dogana di uscita può non coincidere, infatti, con la dogana presso cui sono presentate e dichiarate le merci per l'esportazione (c.d. «ufficio doganale di partenza»): occorre, in tal caso, che la dogana di uscita attesti alla dogana di partenza l'effettività di tale esportazione. Attualmente, con l'utilizzo delle procedure informatiche, è stata gradualmente introdotta una procedura informatizzata, denominata ECS («Export Control System») che consente di dare prova dell'esportazione effettiva tramite un messaggio telematico contenente i «risultati in uscita», trasmesso tra i due uffici il giorno successivo a quello in cui le merci hanno lasciato il territorio doganale europeo. Tale messaggio, in Italia, è registrato sulla banca dati del sistema informativo nazionale, denominata AIDA. Questo sistema, introdotto nel 2006, con Reg. n. 1875/06/CE, è stato perfezionato con le disposizioni attuative apportate dal Reg. n. 430/2010/UE del 20 maggio 2010.

45 Posto che tali regimi potrebbero essere utilizzati per finalità improprie, anche in questi casi la normativa unionale prevede che, per ciascuno di essi, siano rispettate particolari e dettagliate procedure e formalità.

Infine, occorre delineare i caratteri principali della *dichiarazione doganale*⁴⁶: con quest'ultima l'operatore commerciale assoggetta la merce ad un regime doganale, che, se compreso tra quelli che comportano il sorgere dell'obbligazione al pagamento dei dazi, fa venire ad esistenza il *presupposto oggettivo* del tributo. La dichiarazione, inoltre, fa sorgere anche il collegamento con il *presupposto soggettivo* del tributo, in quanto il soggetto passivo che è tenuto al pagamento del dazio è da individuarsi in primo luogo nel dichiarante⁴⁷. Accanto al contenuto principale della dichiarazione doganale, come detto da individuarsi nella *scelta della destinazione doganale che l'operatore attribuisce ai beni dichiarati*, vi è tutta una serie di informazioni ulteriori ed aggiuntive che occorre fornire, e necessarie per l'applicazione del regime prescelto, per l'individuazione del soggetto dichiarante e per la liquidazione dei dazi dovuti: si fa riferimento, in particolare, alla classificazione della merce, alla quantità, all'origine e al valore⁴⁸. Tale dichiarazione deve oggi essere predisposta per mezzo di un modello comunitario conforme in tutti i Paesi dell'Unione, denominato *documento amministrativo unificato* (c.d. *DAU*), e deve essere inviata telematicamente⁴⁹, residuando solo alcune particolari ipotesi in cui essa può ancora essere presentata in forma scritta o verbalmente, o con altro comportamento concludente. Allorquando le merci estere vengano introdotte nel territorio doganale dell'Unione, per essere ivi immesse in libera pratica, devono essere oggetto di presentazione e dichiarazione in dogana: il dichiarante è quindi obbligato a corrispondere l'ammontare liquidato a titolo di dazio all'importazione.

46 Su cui v. S. FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982; C. DE MARTIN, *La nuova dichiarazione doganale e la sua natura giuridica*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, p. 459 ss.

47 Alcune voci della dottrina italiana, infatti, hanno individuato nella presentazione della dichiarazione la giustificazione dei dazi doganali con riferimento alla capacità contributiva: così, ad es., V. UCKMAR; G. CORASANITI; P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE; C. CORRADO OLIVA, op. cit., p. 137, i quali richiamano G. ARDIZZONE, op. cit. Secondo tale ultimo Autore, la dichiarazione doganale, diversamente dalle ordinarie dichiarazioni fiscali, è una manifestazione di volontà del dichiarante mediante la quale egli sottopone un bene ad un determinato regime doganale; ma essa contiene anche quegli elementi che, al pari di una normale dichiarazione fiscale, consentono all'amministrazione doganale di effettuare il corretto accertamento dei dazi dovuti, costituendo il riferimento per eventuali controlli successivi. Altra dottrina ha poi evidenziato come la dichiarazione doganale, diversamente rispetto a quanto avviene con la dichiarazione tributaria ordinaria, non rende noto un presupposto impositivo già venuto ad esistenza, ma realizza essa stessa il presupposto, attraverso la determinazione volitiva assunta dal dichiarante mediante la scelta della destinazione di immissione in libera pratica (v., ad esempio, P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 376 ss.).

48 Unitamente alla dichiarazione debbono allegarsi i documenti necessari a consentire l'applicazione del regime doganale prescelto, e tutto quanto sia reso necessario dalla natura della merce, come, ad esempio, i certificati di origine, le lettere di vettura, le fatture, ecc.

49 Sull'obbligo oramai generalizzato di presentazione della dichiarazione in forma telematica, si v. A. AMOROSO, *La telematizzazione delle dichiarazioni doganali e l'attivazione dello Sportello unico doganale*, in *Il fisco*, n. 5/2013, p. 753 ss.; F. CERIONI, *Dichiarazioni e controlli doganali nel nuovo codice dell'Unione europea*, in *Corr. Trib.*, n. 48/2013, p. 3823 ss.

L'operazione di liquidazione del dazio dovuto deve tener conto di tre momenti fondamentali, vale a dire la *classificazione* della merce all'interno di una delle voci della *tariffa doganale comune*, l'individuazione della sua *origine*, e l'individuazione dell'aliquota applicabile al suo *valore*, quest'ultimo assunto come *base imponibile*: successivamente, le merci sono immesse in libera pratica, divenendo merci comunitarie.

Il presupposto del sorgere dell'obbligazione al pagamento dei dazi doganali, quindi, non essendo più solo connesso al semplice attraversamento di un confine⁵⁰, richiede, come visto, il vincolo della merce a quel determinato regime doganale che ne consenta l'immissione in libera pratica nel territorio unionale: da ciò discende che il rapporto impositivo venga ad esistenza nel momento in cui si verifichi la compresenza di un *elemento fattuale* – il superamento del confine doganale – e di una *determinazione volitiva* del soggetto importatore – la *destinazione al consumo* – che è impressa per mezzo della dichiarazione presentata all'Autorità doganale⁵¹.

Per quanto concerne il lato soggettivo del presupposto impositivo, deve rilevarsi come anch'esso sia strettamente connesso alla presentazione della dichiarazione doganale: il CDU attualmente in vigore, agli artt. 77 e 81, dispone in maniera chiara che il soggetto passivo del dazio dovuto sia individuato nel *dichiarante*, e che, per il caso

50 In tal senso si esprimono, ad es., A. MURATORI, *L'oggetto imponibile dell'imposta doganale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1967, p. 349 ss.; ID., *Commentario al testo unico doganale*, Padova, 1993; G. ARDIZZONE, *Presupposto del tributo e utilizzazione della merce nel diritto doganale*, Rimini, 1984.

51 Tali precipue caratteristiche dell'obbligazione doganale hanno fatto sì che la dottrina ricomprendesse i dazi nel novero delle *imposte indirette di consumo*: nel caso dei dazi, tuttavia, il collegamento con il concetto di consumo pare essere solo *intenzionale* e *virtuale*, posto che non è il *consumo effettivo* della merce a costituire il presupposto impositivo quanto, piuttosto, l'*intenzione di immettere una data merce in libera pratica*, senza che nessun rilievo abbia poi l'effettivo realizzarsi di quella volontà. Di tale avviso, ad es., P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., p. 824, che a sua volta richiama il pensiero di F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir.*, Agg. III, Milano, 1999, p. 350 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 206. Quest'ultimo, in particolare, evidenzia come i tributi doganali, pur non prevedendo un vero e proprio diritto di rivalsa dell'operatore economico sul consumatore finale, siano, tuttavia, strutturati in modo tale da far ritenere che l'onere tributario venga poi traslato su tale soggetto: da ciò l'impostazione per cui esse dovrebbero essere ricomprese dal punto di vista economico tra le imposte indirette di consumo. Altra dottrina (v. G. FALSITTA; R. SCHIAVOLIN, op. cit., p. 1073 ss.) evidenzia come la differenza rispetto ai presupposti degli altri tributi consista nel fatto che «la destinazione o meno al consumo deve ancora verificarsi all'atto della dichiarazione e dipende dalla volontà del soggetto passivo». La Corte di Cassazione italiana, peraltro, ha ritenuto che nemmeno il furto della merce importata possa far venire meno l'obbligo di pagamento dei dazi doganali, dato che non si è possibile verificare la dispersione della merce o l'inutilizzabilità della stessa: in tal senso, Cass., sez. trib., 19 giugno 2009, n. 14307, mentre, per quanto riguarda la giurisprudenza comunitaria, si v. il caso *Harry Winston*, deciso da CGUE, sent. 11 luglio 2013, in causa C-273/12, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 5/2013, p. 843 ss., con commento di A. BALDASSARRE, *Il furto delle merci dal deposito doganale: «oltre al danno ... dazi e IVA!»*; v. pure P. MASSARI, *Il furto di beni in deposito non esclude la nascita dell'obbligazione doganale*, in *Corr. Trib.*, n. 37/2013, p. 2949 ss.

della *rappresentanza indiretta*, sia da considerarsi soggetto passivo anche la persona fisica o giuridica per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana⁵².

L'analisi di tali disposizioni, tuttavia, richiede un ulteriore sforzo nel momento in cui si debba in concreto indagare su chi possa assurgere a dichiarante⁵³, posto che le norme europee prevedono che la dichiarazione doganale possa essere inoltrata da un *qualsiasi soggetto* che sia in grado di presentare o far presentare all'ufficio doganale una merce e la documentazione necessaria per vincolarla al regime doganale prescelto: è quindi in primo luogo alla *semplice disponibilità fattuale della merce* che si deve fare riferimento, non venendo in rilievo l'effettiva proprietà della stessa o il rapporto giuridico intercorrente tra il presentatore e la merce importata.

Le particolarità tecniche e pratiche della legislazione doganale inducono quasi sempre l'operatore commerciale a demandare a *rappresentanti qualificati* la concreta predisposizione e la successiva presentazione della dichiarazione doganale: la soggettività passiva in tale frequente eventualità si delinea in virtù del tipo di *rappresentanza* utilizzata, potendo la stessa essere *diretta* o *indiretta*.

Come intuibile, nel primo caso il rappresentante agisce in nome e per conto di un soggetto terzo, palesando tale circostanza attraverso la *spendita del nome*; nel secondo caso il rappresentante agisce a proprio nome ma per conto di terzi: tale distinzione assume importanza fondamentale con riferimento all'obbligo di assolvimento dei dazi, posto che solo il rappresentante indiretto è obbligato in solido unitamente all'operatore commerciale, mentre il rappresentante diretto rimane estraneo al rapporto impositivo⁵⁴.

52 La norma attualmente in vigore, così come la precedente, si riferisce esclusivamente a colui che assume la veste di dichiarante in dogana, continuando ad escludere, quindi, altri soggetti come l'importatore della merce o il proprietario.

53 Ancor oggi la normativa unionale, per alcuni aspetti, deve essere coordinata con quella del TULD: in argomento si v. M. TRIVELLIN, *Rappresentanza indiretta nel regime dell'immissione in libera pratica: problematiche aperte sulla soggettività passiva in materia di dazi e di iva all'importazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3/2004, p. 551 ss.

54 Nel caso del rappresentante diretto, costui agisce e presenta la dichiarazione in nome e per conto altrui, essendo dotato di specifica procura conferita antecedentemente; il dichiarante effettivo, quindi, è il soggetto rappresentato, in nome del quale viene presentata la dichiarazione: conseguentemente, i diritti e gli obblighi successivi al perfezionamento dell'obbligazione doganale saranno esclusivamente a carico di quest'ultimo, e nei suoi confronti si riverbereranno gli effetti delle operazioni compiute dal rappresentante diretto. In forza di tale disciplina, lo spedizioniere doganale, figura professionale espressamente prevista dall'art. 40 TULD, che agisce attraverso una rappresentanza diretta, non risponde personalmente dei dazi dovuti dal suo cliente. A sua volta, il cliente/rappresentato non potrà eccepire la propria eventuale incompetenza tecnica quale motivo per esimerlo dalla debenza dei dazi, in quanto, in virtù del rapporto di rappresentanza, egli si identifica con il suo rappresentante e, quindi, sarà la diligenza professionale di costui ad essere valutata. In tali termini si esprime, ad esempio, CGCE, sent. 20 novembre 2008, causa C-38/07, Heuschen & Schoruff Oriental Foods Trading. Per un approfondimento sulla figura dello spedizioniere doganale, si v. L. DAMASI, *Spedizioniere doganale*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 1999. Nel caso del rappresentante indiretto, invece, costui presenta la dichiarazione e la merce in dogana a nome proprio, seppur nell'interesse altrui, assumendo, così, il ruolo di dichiarante e rispondendo dell'obbligazione tributaria solidalmente con il rappresentato.

Il rappresentante, al momento di intraprendere una operazione in dogana, ha l'onere di palesare l'esistenza di un potere di rappresentanza, specificando se esso sia diretto o indiretto; nel momento in cui non dichiari tale circostanza o non sia in grado di provare tale *status* attraverso l'esibizione della procura, egli è considerato agire in nome e conto proprio⁵⁵.

Con riferimento alla responsabilità solidale in tema di obbligazione doganale, ed al consequenziale ampliamento della soggettività passiva in capo a chi non manifesti in via diretta il presupposto impositivo, perplessità possono sorgere allorché si analizza la responsabilità prevista in capo al rappresentante indiretto, ritenuta quasi una sorta di responsabilità oggettiva: il rappresentante indiretto, infatti, pur ignorando le violazioni compiute dall'operatore al momento della predisposizione della dichiarazione, e pur essendo impossibilitato, anche attraverso l'uso della diligenza professionale, a verificare concretamente la correttezza della stessa, viene ritenuto responsabile per qualunque inesattezza riscontrata al momento dell'importazione⁵⁶.

Con riferimento, invece, alla liquidazione del dazio doganale, si deve tenere conto di alcuni elementi fondamentali, da indicare nella dichiarazione doganale e che sono oggetto di specifico controllo da parte dell'amministrazione: la *classificazione* della merce, la sua *origine* e il suo *valore*.

In prima battuta occorre identificare con precisione la merce oggetto di importazione nel territorio doganale europeo: a tal fine, essa deve essere *classificata*, attraverso il corretto inquadramento in una delle voci nella c.d. *nomenclatura combinata*⁵⁷, in modo tale da individuare l'aliquota daziaria prevista per quella voce

55 La rappresentanza indiretta nel territorio dell'Unione è libera, posto che può essere esercitata da qualsiasi soggetto. In Italia, invece, essa era riservata agli *spedizionieri doganali* iscritti nell'apposito albo. Questa figura professionale e le sue prerogative sono regolate nel nostro Paese dalla L. 22 dicembre 1960, n. 1612, e dalla L. 25 luglio 2000, n. 213. L'accesso alla professione è regolato dagli artt. 47-54 TULD, ed è subordinato, similmente a quanto accade per altre categorie professionali, al superamento di un esame di Stato, per il conseguimento della *patente doganale*. La disciplina italiana in materia di rappresentanza diretta è comunque da ritenersi superata, posto che gli artt. 18 ss. CDU non fanno più cenno a tale figura, al fine di favorire la liberalizzazione della funzione.

56 La dottrina ha auspicato una riduzione dell'area di responsabilità del rappresentante indiretto, con ogni evidenza estremamente ampia: un correttivo, seppur non sufficiente, sembra potersi individuare nel disposto dell'art. 119 CDU, che prevede lo sgravio o il rimborso del dazio pagato nel momento in cui sussista un errore dell'autorità doganale non immediatamente riconoscibile da parte dell'operatore, che sia in buona fede ed abbia rispettato tutti gli adempimenti previsti dalla normativa. Si v. in argomento V. UCKMAR; G. CORASANITI; P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE; C. CORRADO OLIVA, op. cit., p. 141.

57 La nomenclatura combinata è un sistema di classificazione europeo, basato sul Sistema Armonizzato valido a livello internazionale e costituito da un codice numerico composta da 8 cifre, dove le prime 6 riprendono le stesse cifre del Sistema Armonizzato, consentendo così una perfetta integrazione con tale sistema, istituita con Reg. n. 2658/87/CEE e aggiornata con cadenza annuale, per mezzo di un apposito regolamento comunitario. Accanto ad ogni singola voce doganale è riportata la corrispondente aliquota daziaria. Questo vale soltanto per i c.d. dazi convenzionali, cioè quei dazi applicabili nei confronti delle

dalla *tariffa doganale comunitaria*⁵⁸.

La tariffa doganale comune, che è vincolante ed ha valore normativo, non è, però, l'unica utilizzata nell'Unione Europea: essa, anzi, costituisce la base di una ulteriore tariffa, molto utilizzata nella pratica, vale a dire la *tariffa integrata della Comunità Europea*⁵⁹ (c.d. *TARIC*).

La molteplicità delle merci commercializzate rende la classificazione uno dei momenti più importanti della predisposizione della dichiarazione, posto che la nomenclatura combinata – pur oggetto di costante aggiornamento – potrebbe non essere esaustiva.

Al riguardo, deve evidenziarsi l'importante ruolo svolto dalla Corte di Giustizia, la quale ha introdotto tutta una serie di criteri interpretativi da seguire al momento di identificare correttamente la voce tariffaria all'interno della quale deve essere classificata una merce: dall'elaborazione giurisprudenziale della Corte, in particolare, emerge sia la tendenza a valorizzare le caratteristiche proprie di un prodotto secondo il criterio dell'obiettività⁶⁰, sia l'impossibilità per la stessa di sindacare il merito o la correttezza tecnica delle scelte classificatorie⁶¹.

merci provenienti dagli altri Paesi membri del GATT e determinati in forza dei rispettivi accordi. I dazi convenzionali si distinguono da quelli autonomi, i quali, invece, sono indicati a parte, in quanto stabiliti autonomamente dall'Unione Europea, tramite appositi regolamenti. Il regolamento comunitario che disciplina la classificazione doganale (Reg. n. 2658/87/CEE, aggiornato con cadenza annuale) si compone di tre parti: le regole generali di interpretazione, la classificazione delle merci nelle varie categorie e, infine, gli allegati tariffari, ove sono elencati i prodotti agricoli e i composti farmaceutici esentati dal dazio. Rivestono, poi, una particolare importanza, al fine di individuare la corretta classificazione della merce, le c.d. regole interpretative.

58 La *tariffa doganale delle Comunità Europee* (c.d. *TDC*) è formata da diversi elementi, il principale dei quali è la *nomenclatura combinata*. In argomento si v. A. DE CICCIO, *Tariffa doganale comune*, in Dig. Disc. Priv., Sez. Comm., Torino, 2007.

59 L'aggiornamento e le problematiche di natura applicative connesse a tale tariffa sono gestite dalla Commissione Europea: essa si compone di 10 cifre, le cui prime 8 ricalcano quelle della nomenclatura combinata e vengono inserite nei documenti di esportazione, poiché costituiscono la tariffa comune esterna. Le ultime due cifre, invece, servono ad identificare particolari misure applicate dall'Unione Europea su alcune merci.

60 È questo il criterio principale cui la Corte rinvia al fine di determinare la corretta classificazione dei prodotti, nel momento in cui sorgono delle controversie. Famoso, a tal fine, è stato il caso *Siebrand* (CGUE, sent. 7 maggio 2009, causa C-150/08): in quell'occasione, è stato evidenziato come il criterio in base al quale si debba determinare la categoria in cui far rientrare un prodotto ottenuto dalla miscelazione di diverse sostanze sia l'identificazione delle sue caratteristiche essenziali, attraverso la percezione visiva e sensoriale, piuttosto che quello relativo alle componenti dello stesso. Si v. in argomento V. UCKMAR; G. CORASANITI; P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE; C. CORRADO OLIVA, op. cit., p. 144.

61 Ed infatti, poiché il compito della CGUE è di natura interpretativa, le sue sentenze non possono che considerarsi come soluzioni casistiche, e, per quanto autorevoli, debbono essere talora ripensate, nell'ottica di garantirne l'aggiornamento e l'adattamento alla repentina evoluzione dei materiali e delle tecnologie. In considerazione della complessità della procedura di classificazione, è prevista la possibilità

In secondo luogo, è necessario individuare l'*origine* della merce, posto che la stessa può essere *preferenziale* oppure *non preferenziale*. In particolare, viene stabilita una *origine preferenziale* allorquando si vuole perseguire l'obiettivo di ridurre o esentare dai dazi le merci originarie di determinati Paesi, con i quali sono stati stipulati specifici accordi negoziali, oppure di Paesi beneficiari di agevolazioni decise unilateralmente dall'Unione Europea; diversamente, allorquando l'*origine non è preferenziale* si applicano i dazi ordinari. Il profilo a cui prestare attenzione è quindi quello relativo all'*origine preferenziale* delle merci, in quanto la sua applicazione conduce a un minor carico impositivo: la normativa di riferimento è quella di cui agli artt. da 59 a 68 CDU. L'*origine preferenziale*, in particolare, può essere accordata nel momento in cui vi sia la compresenza di due condizioni: la merce deve essere originaria del Paese con cui sono vigenti gli accordi⁶² e il suo trasporto deve avvenire direttamente da tale Paese al territorio doganale dell'Unione⁶³.

La corretta liquidazione del dazio impone, infine, di individuare il corretto *valore*⁶⁴ della merce, posto che quest'ultimo costituisce la base imponibile su cui applicare l'aliquota daziaria fissata nella tariffa doganale comune.

Il criterio fondamentale, anch'esso di derivazione internazionale e trasfuso anche negli artt. 69 ss. del CDU, è quello del *prezzo di transazione*, definito come il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci presentate in dogana, quando sono vendute per l'importazione nell'Unione. Tale valore può essere preso in considerazione nel momento in cui non sia falsato da tutta una serie di particolari situazioni, normativamente predeterminate, che possono indurre a ritenere che esso non sia espressivo del corretto valore della merce⁶⁵.

per gli operatori economici di richiedere preventivamente all'amministrazione doganale una opinione vincolante sulla classificazione di una certa merce (c.d. *informazione tariffaria vincolante* o *ITV*), che ex art. 33 CDU vincola sia l'amministrazione doganale sia l'operatore ed ha una durata di 3 anni.

62 L'*origine* di una merce può essere provata per il tramite della presentazione di un apposito *certificato*, predisposto dalle autorità doganali dei Paesi di origine beneficiari su modelli contenenti tutta una serie di specifiche informazioni richieste dall'Unione Europea. Ciò avviene nel momento in cui la merce è stata interamente prodotta nel Paese preferenziale, oppure, nel caso in cui una parte del processo produttivo sia avvenuta in un altro Paese, questo non abbia comportato una trasformazione o lavorazione tanto incisiva da essere da sola sufficiente a modificarne l'*origine*.

63 Ciò si verifica nel momento in cui il trasporto non preveda l'attraversamento di un altro Stato comportante lo sdoganamento della merce trasportata.

64 Per un inquadramento generale della problematica relativa all'individuazione del corretto valore della merce ai fini doganali, si v. E. SBANDI, *La valorizzazione delle merci in dogana*, in S. MAYR; B. SANTACROCE (a cura di), *Valore in dogana e transfer pricing*, Milano, 2014.

65 Ed infatti, secondo l'art. 70 CDU, il valore di transazione può essere preso in considerazione purché non vi siano restrizioni particolari, come, ad esempio, restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione della merce da parte del compratore, o se la vendita e il prezzo non siano subordinati a condizioni o prestazioni per le quali non possa essere determinato un valore in relazione alle merci da valutare, o, ancora, se nessuna parte dei proventi di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno

Laddove non fosse applicabile il valore di transazione, debbono essere applicati in via sussidiaria e successiva, nel momento in cui il metodo precedente non abbia dato un risultato soddisfacente, i c.d. *metodi alternativi* di cui all'art. 74 CDU, e quindi il *valore di transazione di merci identiche o similari*, o il *valore dedotto*⁶⁶, o il *valore ricostruito*⁶⁷, o, infine, il *valore equo*⁶⁸.

Deve poi darsi conto del fatto che, attesa l'enorme mole di scambi commerciali, l'obiettivo di semplificarne e velocizzarne le modalità operative sia stato perseguito dalla normativa unionale attraverso l'introduzione di alcune procedure c.d. *semplificate*⁶⁹: esse consentono a quei soggetti con una importante attività di commercializzazione con l'estero e che presentino ben determinate caratteristiche di affidabilità e solvibilità⁷⁰, di godere di tutta una serie di agevolazioni nello svolgimento delle operazioni doganali, il cui fine è quello di permettendogli di disporre delle merci con maggiore celerità.

Il nuovo CDU ha innovato profondamente lo *status quo* relativo alle procedure semplificate, razionalizzando ed eliminando alcune procedure esistenti e introducendone di nuove.

Degna di attenzione è la nuova procedura di *dichiarazione semplificata* prevista dall'art. 166 CDU⁷¹, che consente all'operatore di presentare una dichiarazione senza alcune indicazioni o alcuni documenti che, normalmente, avrebbero dovuto essere

che non possa essere operato un appropriato adeguamento, o, infine, se il compratore e il venditore non siano collegati o la relazione non abbia influenzato il prezzo. Similmente si esprime l'articolo 1 dell'Agreement on implementation of article VII dell'accordo GATT del 1994, il quale prevede che il valore della transazione sia accettabile, ai fini del rispetto della normativa doganale, nel caso in cui il venditore e il compratore non siano parti correlate.

66 Tale valore si ricava prendendo in considerazione il prezzo di vendita, sul mercato europeo, di merci aventi le stesse caratteristiche, al netto degli oneri.

67 Tale valore si ricava sommando al costo di produzione le spese relative alla commercializzazione.

68 Per calcolare il quale devono essere adeguatamente considerate le circostanze caratterizzanti l'operazione commerciale nel caso concreto.

69 Si v., per un approfondimento, E. SBANDI, Le semplificazioni nelle procedure doganali, in M. SCUFFI; M. MICCINESI; G. ALBENZIO, op. cit., p. 305 ss.; M. FABIO, op. cit., p. 697 ss.; B. FERRONI; M. TRABUCCO, *Procedure doganali semplificate: le prospettive del nuovo Codice*, in *Il fisco*, n. 36/2014, p. 3547 ss.

70 Tali soggetti, infatti, devono possedere ben determinati requisiti, quali la comprovata osservanza degli obblighi doganali, l'assenza di infrazioni gravi e ripetute nei confronti della legislazione doganale, e la comprovata solidità finanziaria, nonché l'adozione di un efficace sistema di gestione delle proprie scritture contabili: questo al fine di poter consentire all'Amministrazione di effettuare i controlli doganali appropriati e di verificare nel corso del tempo la permanenza dei requisiti necessari per il mantenimento dello *status* di operatore affidabile.

71 L'Agenzia delle Dogane, con Circ. n. 8/D del 19 aprile 2016, ha comunque precisato che la dichiarazione semplificata prevista dall'art. 166 CDU è sostanzialmente analoga alla dichiarazione incompleta disciplinata dall'art. 76, par. 1, lett. a), CDC.

inseriti in relazione al regime doganale prescelto⁷².

Tra le nuove procedure semplificate introdotte, oltre a quelle di cui agli artt. 177⁷³, 182⁷⁴ e 185⁷⁵ CDU, deve darsi soprattutto conto dell'introduzione della procedura di *sdoganamento centralizzato*⁷⁶, prevista dall'art. 179 CDU, di carattere particolarmente innovativo in quanto consente all'operatore appositamente autorizzato di presentare, registrare e far controllare la dichiarazione in dogana prima dell'arrivo delle merci e in un luogo diverso rispetto a quello in cui queste ultime si trovano⁷⁷. Tale innovativa procedura diverrà concretamente fruibile una volta completato il progetto *E-Customs*, consistente nella completa telematizzazione delle operazioni doganali in tutti gli Stati membri dell'Unione europea⁷⁸.

In relazione alle procedure di controllo sulla correttezza delle dichiarazioni doganali presentate dagli operatori, deve evidenziarsi come siano sostanzialmente due le procedure volte allo scopo: può farsi ricorso, infatti, alla *revisione* e alla *rettifica* dell'accertamento doganale.

72 Tale procedura deve essere debitamente autorizzata dall'Autorità doganale, e l'operatore, successivamente alla presentazione della dichiarazione semplificata, deve presentare una dichiarazione complementare, che costituirà un atto unico ed indivisibile con la dichiarazione semplificata presentata, ed efficace fin dalla data di accettazione di quest'ultima.

73 L'art. 177 CDU introduce la possibilità per il dichiarante, nel caso in cui oggetto dell'importazione siano merci classificate in sottovoci tariffarie diverse e, conseguentemente, la compilazione della dichiarazione possa dare luogo ad un onere economico eccessivo in rapporto al dazio da versare, di richiedere all'Autorità doganale di procedere la liquidazione dei dazi dovuti sulla base della sottovoce tariffaria che prevede l'imposizione più elevata.

74 L'art. 182 CDU prevede che possa essere consentito all'operatore debitamente autorizzato di presentare la dichiarazione in dogana sotto forma di iscrizione nelle proprie scritture contabili, successivamente alla notifica dell'arrivo della merce all'ufficio doganale e, per poi provvedere alla presentazione di una dichiarazione complementare entro dieci giorni dallo svincolo della merce.

75 L'art. 185 CDU consente all'operatore economico debitamente autorizzato di autovalutare alcuni elementi dell'obbligazione doganale ed espletare alcune formalità al posto dell'amministrazione, con particolare riferimento alla liquidazione dei dazi dovuti, ed eseguire alcuni controlli sotto la vigilanza doganale.

76 Tale procedura è quella che in prospettiva consentirà la maggiore semplificazione dell'attività delle imprese operanti su diversi uffici doganali europei, grazie alla riduzione delle formalità amministrative, dei costi e dei tempi dello sdoganamento. Si v. in argomento S. ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione europea*, cit., p. 98.

77 Tale progetto è stato oggetto della decisione di esecuzione della Commissione n. 2016/578/UE; per un approfondimento, si v. G. FRIGO, *Il sistema doganale europeo telematico*, in F. MONTALCINI; C. SACCHETTO, *Diritto tributario telematico*, Torino, 2017, p. 197 ss.

78 La ricezione di tale tipo di dichiarazione, da predisporre in forma esclusivamente elettronica, è demandata all'ufficio doganale di controllo, individuato in base alla sede dell'operatore ed a cui saranno attribuiti anche i compiti relativi all'analisi dei rischi e alla riscossione del dazio dovuto. All'ufficio doganale di presentazione delle merci saranno demandate, invece, tutte le attività connesse ai controlli di sicurezza e di verifica richieste dall'ufficio di controllo, e l'attività di riscossione dei tributi dovuti in base alla fiscalità interna del Paese di ingresso.

Con riferimento alla revisione dell'accertamento doganale, deve evidenziarsi come, successivamente alla presentazione per via telematica, le dichiarazioni di importazione possano essere oggetto di controllo da parte delle autorità doganali nel momento in cui siano rilevate inesattezze, omissioni o errori riferibili agli elementi presi a base dell'accertamento originario (quantità, qualità, valore, origine della merce): tale procedura è attivabile sia su iniziativa dell'Ufficio doganale sia su istanza dell'operatore, e in entrambi i casi sia che da essa ne derivi un aumento o una diminuzione dei dazi da versare rispetto a quelli già versati⁷⁹.

Tale procedimento è essenzialmente cartolare, dato che solo in alcuni casi si procede alla visita fisica delle merci e al controllo, oltre che dei documenti, delle scritture commerciali ed amministrative connesse alle operazioni da controllare, anche successive alle operazioni di importazione. La revisione può avvenire *a sondaggio* (nel momento in cui la scelta delle operazioni di importazione da sottoporre a controllo sia casuale) o *per fondati motivi* (in ragione di specifiche esigenze investigative, ad esempio derivanti da informative del Servizio di Vigilanza Antifrode Doganale o dei servizi informativi dell'Unione Europea, come ad esempio l'OLAF).

Con riferimento alla procedura di rettifica dell'accertamento doganale, occorre evidenziare come tale istituto sia utilizzato allorché la rideterminazione del dazio dovuto sia conseguenza di errori che non concernano l'identificazione oggettiva e soggettiva delle merci, ma che vanno ad incidere sull'*inquadramento* delle stesse merci in una voce della *tariffa doganale* o sul *calcolo* del tributo dovuto.

Tale operazione di rettifica non richiede ulteriori indagini sulla natura della merce, sostanziandosi così in una rettifica della dichiarazione/bolletta doganale a suo tempo presentata all'atto dell'importazione, ed è consentita entro il termine triennale decorrente dalla data in cui l'accertamento e la contestuale liquidazione dei dazi dovuti sono divenuti definitivi.

79 Laddove l'iniziativa della revisione dell'accertamento doganale provenga dall'operatore e/o contribuente, quest'ultimo deve provvedere a inoltrare una apposita istanza entro il termine triennale decorrente dalla data di accettazione della dichiarazione doganale (*ex art. 11, D.Lgs. n. 374/1990*), successivamente, quindi, al momento in cui la stessa è divenuta definitiva con la liquidazione dei dazi dovuti. In questo caso, laddove emerga la debenza di un maggiore dazio, non saranno irrogate le sanzioni. Le ragioni che possono indurre la parte privata all'attivazione del procedimento di revisione possono rinvenirsi (1) nel tentativo di ottenere una riliquidazione più favorevole dei tributi accertati in precedenza, o (2) nel tentativo di ottenere la non applicazione delle sanzioni, nel momento in cui ci si avveda della commissione di un errore al momento della presentazione della dichiarazione. Vi possono essere anche finalità di carattere extratributario, come, ad esempio, nel caso di erronea classificazione della merce che, seppur irrilevante sul piano tributario, potrebbe avere effetti sulla successiva commercializzazione. Laddove l'iniziativa della revisione dell'accertamento doganale provenga dall'Ufficio doganale, nel caso in cui emerga la debenza di un maggiore dazio rispetto a quello originariamente liquidato, dovrà essere obbligatoriamente contestata la relativa violazione con conseguente irrogazione della sanzione. Il procedimento, che si svolge comunque in contraddittorio con l'operatore/contribuente, si conclude con la conferma del precedente accertamento o con la rettifica della dichiarazione/bolletta doganale a suo tempo presentata.

Da quanto appena accennato, è evidente come il quotidiano svolgersi delle operazioni doganali, così come le operazioni di controllo e verifica, non siano oggi pensabili senza il ricorso all'ausilio di una infrastruttura informatica comune a tutti i Paesi membri dell'Unione. Tale struttura informatica andrà ad essere brevemente analizzata nel prosieguo.

5 I criteri di selezione dei controlli e delle posizioni a rischio: il modello brasiliano ed il SISAM

La base giuridica dell'attività di cooperazione doganale tra Stati membri è da rinvenirsi, da un lato, nell'art. 33 TFUE, secondo cui il Parlamento e il Consiglio, adottando la procedura legislativa ordinaria, possono introdurre misure volte a rafforzare la cooperazione doganale tra i Paesi membri e tra questi e la Commissione, e, dall'altro, nell'art. 87 TFUE, laddove, nell'ambito delle norme in materia di sicurezza, giustizia e affari interni e, in particolare, nell'ambito delle norme poste alla base della cooperazione di polizia, è previsto che debbano essere associate tutte le autorità competenti degli Stati membri, compresi i servizi di polizia, i servizi delle dogane e altri servizi incaricati dell'applicazione della legge specializzati nel settore della prevenzione o dell'individuazione dei reati e delle relative indagini.

Con riguardo alla cooperazione doganale amministrativa in senso orizzontale, occorre evidenziare come il nuovo CDU ne sottolinei la rilevanza⁸⁰, ed evidenzi, inoltre, l'importanza della preventiva attività di analisi dei rischi a livello dell'intera Unione, al fine di effettuare controlli quanto più possibile mirati: l'art. 46 del CDU, in particolare, dispone che i controlli doganali diversi dai controlli casuali debbano essere basati principalmente sull'analisi dei rischi effettuata per mezzo di procedimenti informatici, al fine di identificare e valutare i rischi e di mettere a punto le contromisure necessarie, sulla base di criteri elaborati a livello sia nazionale sia unionale, e, se del caso, anche a livello internazionale. I controlli doganali sono effettuati nell'ambito di un quadro comune in materia di gestione del rischio, basato sullo scambio di informazioni attinenti ai rischi e sui risultati dell'analisi dei rischi condotta dalle amministrazioni doganali, e individuando misure di controllo e settori di controllo prioritari.

Ciò ha fatto sì che l'attività di cooperazione in parola fosse oggetto di uno specifico regolamento, vale a dire il Regolamento (CE) n. 515/97, del Consiglio, del 13 marzo 1997, più volte modificato⁸¹, contenente le disposizioni relative alla mutua assistenza tra le autorità amministrative degli Stati membri. Sempre all'interno di tale regolamento è contenuta la normativa che regola l'attività di collaborazione tra queste ultime e la

80 Si v. il 20° Considerando del CDU.

81 Dapprima con Regolamento (CE) n. 807/2003 del Consiglio del 14 aprile 2003, poi con Regolamento (CE) n. 766/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 luglio 2008, e, infine, con Regolamento (UE) n. 1525/2015 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 settembre 2015.

Commissione, per assicurare la corretta applicazione della normativa doganale, oltre alla normativa concernente l'interazione tra gli Stati membri e la Commissione, e le disposizioni concernenti l'assistenza ai Paesi terzi e le banche dati di settore, tra le quali riveste un ruolo predominante il *Customs Information System* (c.d. CIS).

A tal riguardo, deve evidenziarsi innanzitutto come una prima e fondamentale modalità di cooperazione orizzontale in ambito doganale sia da individuarsi nella costante condivisione di dati e informazioni sugli scambi commerciali quotidianamente effettuati dagli operatori⁸², attraverso un continuo aggiornamento delle banche dati e dei sistemi informativi all'uopo dedicati, e cioè il *Customs Information System*⁸³ prima menzionato, al cui interno sono presenti il *Customs File Identification Database*⁸⁴, il *Container Traffic Monitoring System*⁸⁵, e il *Container Status Messages*⁸⁶. A seguito dell'ultima modifica del Regolamento (CE) n. 515/97, avvenuta con il Regolamento (UE) n. 2015/1525, del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 settembre 2015, il costante

82 Su cui v. S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003, 279. In cui, seppur facendosi riferimento al "mondo virtuale" di internet, si evidenzia che «[...] la simultaneità della trasmissione dei dati radicalizza lo stesso concetto di velocità degli scambi, rendendola una velocità assoluta, oltre i limiti della semplice accelerazione; questa velocità assoluta, a sua volta, radicalizza la mobilità delle attività, delle merci e della ricchezza; e la mobilità assoluta azzerava l'idea stessa del confine fisico». Sul concetto di condivisione dei dati v. G. D'ANGELO, *Forme, condizioni e limiti dell'assistenza amministrativa in ambito europeo in materia di IVA e imposte doganali e utilizzabilità del materiale informativo nel processo penale*, in A. Di Pietro, M. Caianello (a cura di), *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali*, Bari, 2016, 232-233.

83 La cui sigla identificativa è CIS, e che è meglio noto in Italia come *Sistema Informativo Doganale* (SID).

84 Cd. FIDE, meglio noto in Italia come *Archivio di Identificazione dei Dossier di Indagine Doganale*.

85 Più comunemente noto come *ConTraffic*. Attraverso tale sistema, che è ancora allo stato sperimentale, si è dimostrata l'importanza, per gli uffici doganali, della possibilità di avere accesso ai messaggi di stato dei *container* (in particolare dei dati relativi al movimento degli stessi) per scopi di analisi dei rischi antifrode e di sicurezza. Attraverso il sito *web* appositamente predisposto, i funzionari doganali registrati possono utilizzare questo servizio sperimentale per ottenere informazioni sul movimento effettivo e passato dei *container* utilizzati per le spedizioni, oltre a diversi risultati dell'analisi dei rischi, basata sul percorso compiuto dagli stessi, ed effettuata dal sistema.

86 Il cd. CSMs, ed introdotto dal Regolamento (UE) n. 1525/2015, di modifica del Regolamento n. 515/97. Tale *database* viene alimentato dai vettori, che sono obbligati a comunicare dati e notizie relative allo *status* dei *container* movimentati, con l'obiettivo di fornire agli uffici doganali utili strumenti per individuare e contrastare frodi e violazioni della normativa doganale. Esso è costituito, in particolare, da una raccolta di messaggi relativi allo *status* dei *container*, che i vettori devono notificare secondo modalità e con tempistiche predeterminate. Il regolamento specifica che i dati raccolti potranno essere usati dalle amministrazioni nazionali, e costituiranno validi elementi di prova per indagini amministrative e penali, come se tali informazioni fossero state raccolte nello Stato membro di riferimento. Spetterà poi ai singoli Stati membri introdurre sanzioni adeguate per punire i casi di mancata trasmissione dei dati da parte dei vettori o per la trasmissione di dati falsi ed incompleti. Gli obblighi di trasmissione dei dati riguardano i *container* contenenti merci provenienti da Stati terzi e destinate ad essere introdotte nel territorio doganale dell'Unione europea, nonché i *container* in uscita contenenti prodotti sottoposti ad accise armonizzate. I dati contenuti nel CSMs potranno essere incrociati dalle amministrazioni doganali con quelli presenti nel *Repertorio importazioni, esportazioni e transito*.

scambio di informazioni può giovare di un'ulteriore banca dati, collocata sempre all'interno del CIS e denominata *Repertorio importazioni, esportazioni e transito*⁸⁷.

Tale complessivo sistema di banche dati ha l'obiettivo di favorire la prevenzione, l'individuazione e il perseguimento delle operazioni commerciali poste in essere in violazione della disciplina doganale, e di rendere, conseguentemente, più efficaci le procedure di cooperazione e controllo, attraverso una condivisione delle informazioni pressoché in tempo reale.

Una seconda modalità di cooperazione orizzontale tra amministrazioni doganali dei Paesi membri normata dal Regolamento (CE) n. 515/97 è quella costituita dallo scambio di informazioni a seguito di richiesta di assistenza. L'amministrazione doganale di un Paese membro, quindi, potrà richiedere, alla corrispondente amministrazione doganale del Paese nei cui confronti è effettuata la richiesta, che le siano comunicate tutte le informazioni ritenute necessarie ad assicurare l'esatta osservanza delle norme previste dalla complessiva regolamentazione doganale, con particolare riferimento a quelle relative all'applicazione dei dazi doganali e delle tasse ad effetto equivalente. L'autorità nei confronti della quale è effettuata la richiesta ha l'obbligo di attivarsi e, allo scopo di ottenere le informazioni richieste, dovrà procedere come se agisse per proprio conto o su richiesta di un'altra autorità del proprio Paese. Essa dovrà fornire, in particolare, qualsiasi attestazione o documento, sia in originale sia in copia conforme, di cui sia in possesso o di cui possa venire in possesso, e laddove richiesto, dovrà provvedere a notificare o far notificare al soggetto destinatario tutti gli atti o le decisioni adottate dalle autorità amministrative richiedenti in relazione all'applicazione della normativa doganale in ossequio alle disposizioni nazionali in tema di notifica.

Il particolare atteggiarsi della cooperazione doganale – ed in particolare la sua potenziale incisività – è evidente nel momento in cui si pone l'attenzione sul fatto che è data la possibilità di richiedere all'autorità interpellata di esercitare, o far esercitare, una particolare sorveglianza nella propria area territoriale di competenza su soggetti ragionevolmente sospettati della commissione di violazioni della normativa doganale, sui luoghi in cui sono costituiti depositi di merci in maniera tale da lasciar sospettare che in essi possano effettuarsi operazioni in violazione della normativa, nonché sui movimenti di merci e sui mezzi di trasporto che si sospetta possano essere utilizzati per tali operazioni⁸⁸.

87 Tale *database* è previsto ora all'art. 18-*quinquies*, Regolamento (CE) n. 515/97, e viene gestito dalla Commissione, che lo mette a disposizione dei Paesi membri e delle rispettive autorità nazionali. Esso ha lo specifico scopo di monitorare l'andamento dei flussi commerciali delle merci. I dati contenuti sono quelli relativi all'importazione, all'esportazione e al transito delle merci, e possono essere conservati per un massimo di cinque anni, salvo una eventuale proroga di ulteriori due anni, che deve essere debitamente giustificata.

88 In relazione a tali attività di sorveglianza e controllo, l'autorità interpellata è poi tenuta a comunicare all'autorità richiedente, per mezzo di relazioni e documenti, in estratto o in copia conforme, le risultanze ottenute. Si tratta, con ogni evidenza, di una particolarità che caratterizza questo tipo di

Una terza modalità di cooperazione orizzontale tra amministrazioni doganali dei Paesi membri disciplinata dal Regolamento (CE) n. 515/97 è quella costituita dallo scambio di informazioni senza che vi sia stata una preventiva richiesta di assistenza in tal senso. Lo scambio di informazioni, quindi, in questo caso avviene in maniera spontanea. Allorquando lo ritengono utile ai fini dell'osservanza della regolamentazione doganale, pertanto, le autorità competenti di ciascun Paese membro esercitano, o fanno esercitare, la particolare sorveglianza di cui si è detto poc'anzi, e, in relazione a tali attività di sorveglianza e controllo, comunicano spontaneamente alle autorità competenti degli altri Paesi membri, sempre per mezzo di relazioni e documenti, in estratto o in copia conforme, tutte le informazioni raccolte in ordine a condotte che appaiono contrarie alla normativa. Inoltre, le autorità competenti di ogni Paese membro hanno l'obbligo di comunicare senza indugio alle omologhe autorità degli altri Paesi membri, oltre a tutte le informazioni in merito alle operazioni che appaiono essere contrarie alla normativa doganale, anche tutte le informazioni relative ai nuovi metodi e strumenti utilizzati al fine di compiere le frodi, in modo da contribuire ad accelerare la scoperta delle violazioni in ogni Paese membro. Infine, le competenti amministrazioni nazionali di un Paese membro, per mezzo di uno scambio automatico regolare⁸⁹ o occasionale⁹⁰ di informazioni, possono comunicare alle altre amministrazioni nazionali competenti dei Paesi membri interessati le informazioni ricevute in occasione dell'entrata, dell'uscita, del transito, dello stoccaggio e dell'uso finale delle merci, compreso il traffico postale, in circolazione tra il territorio doganale dell'Unione e altri territori, e la presenza e la circolazione all'interno del territorio doganale dell'Unione di merci non comunitarie e di merci in regime di uso finale, nel momento in cui ciò sia necessario a prevenire o individuare operazioni che costituiscono, o sembrano costituire, violazioni della normativa doganale.

cooperazione. Inoltre, l'autorità interpellata procede, o fa procedere, all'espletamento delle indagini amministrative ritenute opportune in relazioni ad operazioni sospette, sempre agendo come se la richiesta di informazioni fosse necessaria per una propria indagine o fosse pervenuta da un'altra autorità del proprio Paese. Ed anzi, nell'espletamento di tali indagini, i funzionari dell'autorità interpellata possono essere affiancati da funzionari dell'autorità richiedente, previo accordo in tal senso. Questi ultimi, pur potendo assistere alle operazioni, non possono, però, esercitare di propria iniziativa poteri di controllo, di cui sono titolari solo i funzionari dell'autorità interpellata, pur avendo accesso ai medesimi locali e ai medesimi documenti. Sempre previo accordo, l'autorità interpellata, secondo le modalità da essa stessa fissate, consente ai funzionari dell'autorità richiedente di raccogliere, negli uffici in cui esercitano le loro funzioni le autorità amministrative del Paese membro in cui ha sede l'autorità interpellata, le informazioni concernenti l'applicazione della normativa doganale e agricola ritenute necessarie, e di avere accesso ai documenti a cui i funzionari nazionali possono avere accesso, dei quali possono estrarre copia.

89 Per scambio automatico regolare di informazioni deve intendersi la comunicazione, sistematica e senza preventiva richiesta, di informazioni predefinite a intervalli regolari prestabiliti.

90 Per scambio automatico occasionale di informazioni deve intendersi la comunicazione, sistematica e senza preventiva richiesta, di informazioni predefinite man mano che sono disponibili.

Con riguardo alla cooperazione in senso verticale tra i Paesi membri e la Commissione, il Regolamento (CE) n. 515/97 ha cura di specificare come lo scambio di informazioni debba avvenire in entrambe le direzioni, non appena un Paese membro o la Commissione abbiano il possesso di una informazione la cui condivisione appaia necessaria al fine di garantire l'osservanza della normativa doganale, soprattutto nel momento in cui tali informazioni siano indice della possibile esistenza di meccanismi di frode particolarmente rilevanti sul piano europeo. Si è già detto di come, al fine di facilitare tale scambio informativo, siano stati introdotti all'interno della banca dati CIS sia il *database* CSMs, sia il *Repertorio importazioni, esportazioni e transito*, entrambi gestiti concretamente dalla Commissione e messi a disposizione dei Paesi membri; a tali strumenti si affianca la possibilità, per la Commissione, di richiedere ai Paesi membri la documentazione giustificativa che accompagna le dichiarazioni doganali di importazione e di esportazione, e per la quale gli operatori economici hanno predisposto o raccolto la relativa documentazione ai fini delle indagini, che deve essere fornita entro termini ben precisi, salvo il diniego motivato a seguito di una decisione di un organo amministrativo o giudiziario del Paese membro interessato.

Dal suddetto quadro, appare evidente come il pur perfezionato sistema di banche dati interconnesse a servizio del sistema doganale europeo non possa oggi ancora prescindere dal fondamentale intervento dell'uomo, chiamato a selezionare ed analizzare le informazioni contenute in tali sistemi ai fini dell'eventuale successivo controllo fisico: esso, tuttavia, costituisce sicuramente uno dei sistemi meglio implementati a livello globale.

Il complesso sistema di banche dati a servizio dei Paesi membri dell'Unione Europea, tra loro interconnesse ed a servizio dell'attività di selezione, controllo ed accertamento dei tributi doganali, evidenzia come anche tale attività, tradizionalmente svolta dai singoli Stati, stia trovando una nuova dimensione sovranazionale, soprattutto con riferimento allo scambio automatico di informazioni.

Il tentativo, ad oggi pienamente riuscito, di standardizzare le procedure e le informazioni scambiate rappresenta, in qualche modo, il primo passo verso una piena "europeizzazione" delle operazioni di revisione ed accertamento doganale, queste ultime ancora regolate dalle singole normative nazionali. Il "formato elettronico tipo" utilizzato per condividere le informazioni e alimentare le banche dati appare potenzialmente in grado di appianare, almeno formalmente, le asimmetrie ancora esistenti negli ordinamenti giuridici nazionali. Le problematiche giuridiche ad esse correlate diventano inconsistenti di fronte alla particolare caratterizzazione dello scambio automatico, costituito da un flusso elettronico di dati, omogeneizzati sul piano formale, somministrati ad intervalli regolari e agevolmente consultabili ed utilizzabili, attraverso piattaforme sempre più comuni e condivise, dalle singole amministrazioni finanziarie nazionali. Il passaggio evolutivo immediatamente successivo allo scambio

automatico, già pienamente affermatosi a livello doganale, è apparso quello della diretta condivisione delle informazioni, appunto attraverso le citate banche dati che, in questo momento, rappresentano l'espressione più avanzata dei risultati della cooperazione tra le amministrazioni finanziarie nazionali.

L'appena descritto quadro pare inevitabilmente in grado di produrre dei riflessi anche sul piano organizzativo, emergendo, anche in questo particolare settore, la valorizzazione del ruolo delle amministrazioni nazionali nell'esecuzione del diritto tributario europeo, in base ad un modello di amministrazione indiretta che pone in rilievo la responsabilità dei Paesi membri nel campo dell'amministrazione europea. Nel settore doganale appare oltremodo evidente l'affermazione di un particolare modello organizzativo europeo composto e reticolare, articolato sia su strutture nazionali sia su strutture europee, in connessione tra loro ed in stretta cooperazione, sulla base dell'esistenza di un interesse comune e generale, quale è appunto quello al corretto funzionamento dell'unione doganale.

Si va sempre più profilando, in buona sostanza, la creazione di una relazione diretta orizzontale tra le amministrazioni finanziarie, tenute alla costante comunicazione dei dati, e l'autorità competente del relativo Stato membro. Quest'ultima, a sua volta, si interfaccia verticalmente, perfezionando lo scambio automatico di informazioni, con le autorità competenti degli altri Stati membri e con la Commissione, che vede accrescere ulteriormente il suo potere di coordinamento.

La Commissione europea, in particolar modo, vede rinforzato il suo già importante ruolo di coordinamento a livello sovranazionale, che aumenta: ciò pare consentire di poter affermare che, in potenza, si stia formando una prima forma di amministrazione finanziaria diretta dell'Unione a guida della Commissione⁹¹.

91 In materia doganale, in particolare, anche l'esperienza costituita dalla creazione dell'OLAF appare particolarmente rappresentativa del percorso evolutivo in parola. Tale ufficio, incardinato presso la Commissione europea ma indipendente da essa, svolge un ruolo fondamentale e proattivo nell'ambito della tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, essendo ad esso attribuita sia una serie di ampi poteri di indagine e controllo, in collaborazione, se del caso, anche con le autorità dei singoli Paesi membri, sia la gestione di alcune particolari banche dati informatiche (in particolare, l'*Anti Fraud Information System* e l'*Archivio di Identificazione dei Dossier di Indagine Doganale*, entrambi implementati all'interno del CIS), che consentono di effettuare indagini in numerosi settori. Particolarmente importante è la sua attività di indagine nel settore dei tributi doganali, attuata tramite un proficuo scambio di informazioni e il coordinamento di indagini condotte in tutto il territorio europeo dalle singole amministrazioni nazionali: ed anzi, sempre più numerose sono le indagini nazionali che prendono le mosse da verbali ispettivi dell'OLAF, e che conducono alla scoperta di importanti frodi ai danni del bilancio dell'Unione. Parallelamente all'affermarsi del ruolo dell'OLAF nel campo della lotta alle frodi si è andata anche affermando, come ovvio contrappeso, la tutela dei diritti difensivi dei soggetti sottoposti ad indagine. In argomento si v. per un approfondimento SAPONARO F., *Nuove prospettive di investigazione in materia tributaria e raccolta delle prove nel processo: l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) e la Procura europea (EPPO)*, in *Revista de Processo*, vol. 291, 2019, *passim*.

La Commissione europea, in particolare, è responsabile di tutti gli sviluppi della rete comune di comunicazione CCN necessari per consentire un proficuo scambio di informazioni tra i Paesi membri⁹²: nell'ambito dei sistemi d'informazione europei, tra cui si annovera appunto la rete di comunicazione CCN, viene – per la prima volta – individuata una cd. “componente unionale”⁹³, finanziata dall'Unione europea⁹⁴, contrapposta ad una “componente non unionale”, i cui costi di acquisizione, sviluppo, installazione, manutenzione e funzionamento giornaliero sono a carico dei Paesi partecipanti⁹⁵.

In tale prospettiva, è la Commissione che, insieme ai Paesi partecipanti, assicura che i sistemi di informazione europei siano costantemente sviluppati, utilizzati ed adeguatamente soggetti a manutenzione. Essa, inoltre, sempre di concerto con i Paesi partecipanti, coordina gli aspetti dell'istituzione e del funzionamento delle componenti unionali e non unionali dei sistemi di informazione europei che sono necessari per garantirne l'operatività, l'interconnessione ed il costante miglioramento.

Siamo, quindi, in presenza di una primordiale struttura amministrativa diretta, ancorché di tipo eminentemente informatico, strumentale allo svolgimento di funzioni di carattere fiscale direttamente gestita dalla Commissione. La componente unionale dei sistemi di informazione europei rappresenta il nucleo centrale della futura interconnettività tra le diverse amministrazioni finanziarie nazionali e tra l'Unione europea ed i Paesi non membri. È importante evidenziare, poi, come l'introduzione di essa, soprattutto in campo doganale, risponde alla crescente esigenza di cooperazione internazionale in materia fiscale tra l'Unione europea, come soggetto dotato di autonoma personalità giuridica (*ex art. 47 TUE*)⁹⁶, ed i Paesi terzi, al fine di permettere

92 Tale obiettivo deriva dalla previsione della creazione dei cd. “sistemi d'informazione europei”, previsti nei Programmi “Fiscalis 2020” (Regolamento (UE) n. 1286/2013 dell'11 dicembre 2013) e “Dogana 2020” (Regolamento (UE) n. 1294/2013 dell'11 dicembre 2013), con cui veniva promossa una più efficace connessione tra le diverse amministrazioni finanziarie nazionali ed il rafforzamento dei sistemi doganali.

93 Le componenti unionali si identificano con alcune risorse informatiche, quali gli *hardware*, i *software*, le connessioni in rete dei sistemi compresa l'infrastruttura di dati correlata, i servizi informatici necessari a sostenere lo sviluppo, la manutenzione, il miglioramento e il funzionamento dei sistemi, nonché ogni altro elemento che, per motivi di efficienza, sicurezza e razionalizzazione, sia individuato dalla Commissione come comune ai Paesi partecipanti.

94 V. l'art. 12, paragrafo 4, del Regolamento (UE) 1286/2013 e l'art. 9, paragrafo 3, del Regolamento (UE) n. 1294/2013.

95 Per quanto riguarda i sistemi d'informazione europei, il nuovo programma definisce i componenti unionali come quelle attrezzature e servizi IT che interessano alcuni o tutti gli Stati membri e vengono posseduti o acquisiti dalla Commissione. Le componenti nazionali sono tutte le componenti diverse dalle componenti unionali, ovvero quelle componenti che vengono sviluppate, installate e gestite dagli Stati membri e, pertanto, soggette ai finanziamenti e alla responsabilità degli Stati membri.

96 In tema di personalità internazionale dell'Unione europea v. J. KLABBERS, *The European Union in International Organization*, in J. Klabbbers, Å. Wallendahl (a cura di), *Research Handbook on the Law of International organizations*, Cheltenham, 2011, 448; ID., *The European Union in International Law*, Parigi, 2012; A. VON BOGDANDY, *The legal Case for Unity: the European Union as a Single*

anche a questi di poterne beneficiare nella prospettiva di una risoluzione, a più ampio raggio, di problematiche fiscali e doganali di carattere internazionale.

Il ruolo della Commissione appare significativo, inoltre, in quanto oltre a possedere o acquisire attrezzature e servizi informatici che interessano alcuni o tutti i Paesi membri, coordina lo sviluppo delle componenti nazionali, diverse dalle componenti unionali, che vengono installate e gestite dai Paesi membri e, pertanto, soggette ai finanziamenti e alla responsabilità di questi ultimi.

Il ruolo delle componenti unionali deve essere valutato nel contesto delle nuove pratiche di sviluppo dei sistemi informatici: in passato, infatti, ogni Paese era responsabile della realizzazione dei propri sistemi nazionali, avendo solo l'obbligo di rispettare poche specifiche comuni, il che implicava una pluralità di differenti sviluppi per ciascun sistema, altrettante interfacce destinate agli operatori commerciali, più piani di sviluppo e maggiori difficoltà di natura progettuale ed operativa. La Commissione, soprattutto alla luce della crisi finanziaria, ha ritenuto necessario incrementare l'efficienza nello sviluppo dei sistemi informatici, prevedendo la disponibilità di un maggior numero di risorse a livello centrale e il crescente coinvolgimento degli Stati membri in progetti comuni, fino al graduale passaggio ad una piattaforma europea di sviluppo informatico maggiormente condivisa.

Tutto questo ha consentito e consentirà, in futuro, di migliorare i metodi di lavoro, per esempio attraverso la modellizzazione dei processi, e di accrescere la standardizzazione, per esempio armonizzando le interfacce destinate agli operatori commerciali⁹⁷.

La futura conseguenza del quadro appena delineato, che prevede il graduale e costante accrescimento delle competenze di esecuzione della Commissione, al fine di assicurare uniformemente la presenza delle condizioni di realizzazione degli obiettivi perseguiti a livello unionale, sarà il graduale trasferimento di tutte le rilevanti attività informatiche dalle amministrazioni finanziarie nazionali alla costruenda amministrazione centrale europea, con ciò aprendo una breccia verso potenziali forme di amministrazione finanziaria diretta della funzione esecutiva a livello sovranazionale e, quindi, alla costruzione di un potenziale sistema amministrativo-fiscale europeo⁹⁸.

Organization with a Single Legal System, in *Common Market Law Review*, 1999, 887 ss.; I. GOVAERE, *Multi-faceted Single Legal Personality and a Hidden Horizontal Pillar: EU External Relations Post Lisbon*, in *The Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 2011, 87 ss.

97 Il nuovo approccio alle componenti unionali limiterà il rischio di divergenze nello sviluppo e nei piani di attuazione, fornendo ulteriori strumenti per controllare il completamento del progetto. La pianificazione comune eviterà che l'entrata in funzione dell'intero progetto sia condizionata dallo Stato membro più lento della catena di sviluppo. L'ampliamento delle responsabilità della Commissione in questo campo richiederà un maggiore supporto e personale specializzato a livello della Commissione.

98 La Commissione si è già espressa negativamente in merito all'opportunità di promuovere forme di esternalizzazione di tali rilevanti attività informatiche (rispetto all'acquisizione di competenze e

Il processo evolutivo che è stato descritto, attualmente fermo al concetto di “condivisione” attraverso banche dati europee delle informazioni fiscali e doganali degli Stati membri potrebbe evolversi fino all’assimilazione di modelli operativamente più evoluti, già esistenti in altre esperienze giuridiche straniere in cui il ricorso alla cd. “intelligenza artificiale” si afferma, con una certa prepotenza, nei tradizionali schemi del diritto tributario formale.

È il caso del Brasile in cui è presente uno dei sistemi informatici più evoluti al servizio della fiscalità doganale di un Paese, vale a dire il *Sistema integrato di commercio estero* brasiliano (c.d. SISCOMEX). Esso non è solo un “semplice” sistema di banche dati tra loro interconnesse, quanto, piuttosto un sistema dotato di particolari caratteristiche tecnico-operative che lo fanno spiccare nel panorama internazionale, posto che esso è in grado di operare e porre in essere l’attività di selezione delle posizioni a rischio, da suggerire poi al funzionario preposto per l’effettivo controllo, in via praticamente del tutto automatica⁹⁹.

funzioni dirette sulle stesse): «[...] è stata valutata la possibilità di attuare il futuro programma mediante un’agenzia esecutiva, alla quale potrebbero essere affidati compiti quali la selezione delle attività da sostenere nell’ambito del programma, la preparazione amministrativa e il *follow-up* delle attività, il monitoraggio delle attività, la concessione di sovvenzioni e l’aggiudicazione degli appalti per i sistemi IT. Tale agenzia esecutiva, tuttavia, aggiungerebbe un ulteriore livello alla struttura di *governance*, aumentando i costi relativi alle attività di coordinamento e di controllo, complicando e allungando il processo decisionale in seguito all’aggiunta di nuove procedure amministrative. Inoltre, tale agenzia avrebbe un impatto negativo sul livello delle competenze tecniche all’interno della Commissione e aumenterebbe il rischio di una frammentazione degli aspetti contenutistici in contrapposizione agli aspetti amministrativi. L’opzione non produrrebbe i vantaggi attesi sul piano economico e, pertanto, è stata scartata. In uno scenario alternativo è stata anche valutata la possibilità di trasferire tutte le rilevanti attività informatiche alle amministrazioni nazionali, a eccezione della rete CCN/CSI e dei servizi ad essa correlati. Questo scenario presenta il rischio molto forte che gradualmente risulti necessario istituire strutture di *governance* più centrali. Il conseguente impatto sarebbe analogo a quello prodotto dall’interruzione dei programmi: metterebbe a rischio l’efficienza e l’efficacia delle amministrazioni fiscali (doganali) e ridurrebbe la capacità di prevenire e rilevare la frode (comprometterebbe l’uniformità dell’unione doganale e, quindi, il trattamento equo degli operatori commerciali). Considerando l’impatto negativo sui risultati e sulle prestazioni, anche questo scenario è stato scartato». V. la proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il programma d’azione Fiscalis 2020, del 29 agosto 2012, COM(2012) 465 final (tra parentesi sono state indicate le differenti espressioni utilizzate nella proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il programma Dogana 2020, del 29 agosto 2012, COM(2012) 464 final).

⁹⁹ Lo stato brasiliano ha fortemente investito nel corso degli ultimi anni al fine di dotarsi di una avanzatissima tecnologia che, in campo fiscale, gli consente di elaborare ed esaminare una enorme quantità di dati ed informazioni: anche in Brasile, infatti, e prima rispetto a quanto avvenuto in Italia, è stato introdotto l’obbligo generalizzato della fatturazione elettronica delle operazioni commerciali, che ha consentito la progressiva creazione di un vero e proprio sistema integrato di contabilità digitale che consente all’Amministrazione finanziaria brasiliana di monitorare ciò che accade nel Paese. La creazione di tale sistema, denominato SPED, ha preso avvio a partire dal 2007 tramite l’avvio di tre progetti principali, vale a dire l’introduzione della contabilità digitale (ECD), della contabilità fiscale

Ciò che, infatti, a tal fine caratterizza precipuamente tale sistema informatico, è che esso al suo interno fa uso di un avanzato sistema di selezione delle operazioni doganali da valutare che a sua volta è basato su una avanzata forma di intelligenza artificiale: tale sistema, denominato *Sistema di selezione doganale attraverso l'apprendimento automatico* (c.d. SISAM) ed implementato a partire dal 2014, ha il compito di valutare il rischio della presenza di irregolarità nelle importazioni, sulla base non solo dell'esame dei dati contenuti nelle dichiarazioni doganali o di una logica di tipo matematico-statistico o probabilistico, ma anche tenendo conto di quanto esaminato in precedenza, giovandosi di una sorta di apprendimento continuo ed automatico in relazione agli esiti delle verifiche successive alle segnalazioni¹⁰⁰ e alla cronologia delle stesse.

L'utilizzo di questo strumento consente all'Amministrazione doganale brasiliana di fare un passo avanti nell'ambito dell'attività di selezione e verifica delle operazioni di importazione da sottoporre a effettivo controllo fisico, posto che esse vengono automaticamente selezionate dal sistema non più solo in base ad una logica di tipo casuale ed a seguito di istruzioni impartite in base a scelte di controllo definite *a priori*, quanto, piuttosto, a seguito di una analisi ponderata di tutta l'enorme mole di dati presenti nella totalità delle dichiarazioni di importazione, che vengono senza eccezione alcuna tutte esaminate: non è più, quindi, il funzionario doganale che indirizza preventivamente l'attività di analisi del sistema informatico al fine di una prima selezione delle operazioni da esaminare, quanto, piuttosto, è quest'ultimo che, in maniera autonoma e sempre più precisa, indirizza l'attività di verifica e controllo del funzionario doganale non solo sulla base di criteri preimpostati, quanto, piuttosto, sulla base di quanto analizzato ed appreso precedentemente, ed anche in base all'esito

digitale (ECF) e della fattura elettronica (NF-e); esso interconnette non solo i sistemi informatici dell'Amministrazione finanziaria brasiliana, del governo federale, dei singoli stati e degli enti locali, ma anche – ed è questa una delle caratteristiche più innovative – quelli di banche, di studi notarili e di imprese. È, pertanto, evidente la differenza di approccio tra quanto accade nel contesto europeo ed italiano e quanto accade nel contesto brasiliano.

100 Per un approfondimento sul tema, si v. R. KOCHÉ, *L'intelligenza artificiale al servizio della fiscalità: il sistema brasiliano di selezione doganale attraverso l'apprendimento automatico (SISAM)*, in S. Dorigo (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, p. 333 ss., il quale opportunamente si interroga anche da un punto di vista giuridico sulla correttezza o meno di una impostazione per cui possa essere attribuita legittimità giuridica ad una decisione (quale è appunto quella di sottoporre a controllo una data importazione piuttosto che un'altra) adottata da una macchina, anche in virtù degli scarsi o nulli profili inerenti la tutela dell'operatore/contribuente sottoposto a controllo, il quale, al contrario dell'Amministrazione doganale brasiliana, non può avere accesso alle informazioni contenute nel SISAM. Per un approfondimento sul funzionamento tecnico del SISAM, invece, si v. J. JAMBEIRO FILHO, *Artificial Intelligence in the Customs Selection System through Machine Learning (SISAM)*, 2015, disponibile in http://www.jambeiro.com.br/jorgefilho/sisam_mono_eng.pdf.

dei precedenti controlli, sulla base di una vera e propria analisi del tipo costi/benefici¹⁰¹. Inoltre – ed è questa una caratteristica molto importante, che rende tale sistema un *unicum* nel panorama globale – tale sistema è anche predisposto in modo da esplicitare il percorso del ragionamento che lo ha condotto a selezionare una data operazione di importazione per il controllo: tale caratteristica è quella che lo rende il sistema più perfezionato al mondo in relazione allo scopo perseguito.

E, tuttavia, come opportunamente evidenziato¹⁰², deve anche notarsi come il concreto *modus operandi* su cui tale sistema è basato sia inaccessibile all'operatore/contribuente¹⁰³, il quale ha solo la possibilità, una volta che nei suoi confronti sia stata elevata una contestazione da parte dell'Autorità doganale brasiliana scaturita dall'attività del SISAM, di dolersene innanzi al competente organo giurisdizionale.

Nonostante ciò, l'utilizzo di tale sistema in Brasile appare oramai imprescindibile¹⁰⁴ e, quindi, pone quest'ultimo Paese all'avanguardia nell'utilizzo di forme di intelligenza artificiale a servizio della fiscalità doganale: il suo successivo sviluppo consentirà certamente di ottimizzare le procedure di controllo e, conseguentemente, di aumentare l'efficacia delle ispezioni sulle importazioni, sulle spedizioni e sul traffico in generale, con ovvi benefici non solo relativamente alle entrate erariali, ma anche relativamente a tutti gli altri interessi di varia natura che l'Amministrazione doganale di un Paese è preposta a curare.

6 Considerazioni conclusive

La ricerca di più efficaci criteri di selezione del rischio di elusione ed evasione fiscale nell'ambito dell'accertamento doganale è una chiara espressione dell'interesse fiscale sovranazionale a reprimere le crescenti frodi in tale settore impositivo e a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione europea.

Questa tendenza ha incentivato gli interventi del legislatore sovranazionale europeo anche nell'ambito del diritto doganale formale, sia attraverso la complessa

101 Tale sistema informatico, infatti, è in grado di decidere cosa sottoporre a controllo e cosa non sottoporre a controllo, anche sulla base del potenziale risultato utile conseguibile dall'Amministrazione doganale brasiliana in termini di maggiori tributi da incamerare.

102 Si v. sempre R. KOCHÉ, *L'intelligenza artificiale al servizio della fiscalità: il sistema brasiliano di selezione doganale attraverso l'apprendimento automatico (SISAM)*, cit., p. 346 ss.

103 Alla base di tale scelta, l'Amministrazione doganale brasiliana pone la necessità di impedire all'operatore/contribuente di comprendere il funzionamento del sistema e di eluderne il funzionamento con l'obiettivo di realizzare illegittimi risparmi d'imposta.

104 Ad oggi, infatti, il sistema SISAM, stando alle prime analisi dei commentatori, ha dimostrato di avere eccellenti prestazioni in termini di previsione delle irregolarità e razionalizzazione dell'attività di ispezione e controllo: si v. meglio R. KOCHÉ, *L'intelligenza artificiale al servizio della fiscalità: il sistema brasiliano di selezione doganale attraverso l'apprendimento automatico (SISAM)*, in S. Dorigo (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, cit, p. 336 ss.

disciplina che regola lo scambio di informazioni fiscali tra le amministrazioni finanziarie¹⁰⁵, sia attraverso le varie forme di cooperazione amministrativa in cui si va sempre più ad estrinsecare il rapporto tra Stati membri e istituzioni europee in questa complessa materia, a cui sottendono una pluralità di interessi.

Tutto questo sta avendo degli importanti riflessi anche sui tradizionali assetti organizzativi dei diversi soggetti coinvolti, su più livelli di governo e a vario titolo, nell'attività di revisione e rettifica delle dichiarazioni doganali e dei conseguenziali dazi dovuti. Va ad assumere sempre più importanza un nuovo apparato, di matrice sovranazionale, preposto all'analisi, all'elaborazione e alla selezione dell'enorme mole di dati fiscali ormai oggetto di condivisione, in grado di sfruttare più efficientemente l'interconnettività tra le diverse Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, l'Unione europea ed i Paesi stranieri.

Questa tendenza appare evidente nel *Programma Dogana 2020*, il quale, oltre a sostenere la cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, punta sullo sviluppo delle infrastrutture informatiche grazie alle quali le Amministrazioni finanziarie nazionali si evolveranno in amministrazioni informatizzate evolute, così da incrementare la loro capacità di prevenire e reprimere le frodi fiscali, per tutelare il gettito tributario e ridurre, contestualmente, gli oneri sul piano amministrativo.

In questa prospettiva deve essere interpretata l'affermazione dei sistemi d'informazione europei, nell'ambito dei quali viene individuata - per la prima volta - una cd. componente unionale, finanziata e gestita dalla Commissione, e, quindi, l'introduzione di banche dati ed archivi informatici, di matrice europea, in cui le informazioni possono essere condivise, ossia immesse o attinte in tempo reale, come nell'esempio del *Customs Information System*. Proprio in materia doganale appare maggiormente visibile, rispetto ad altri ambiti fiscali, l'affermazione di un primigenio nucleo amministrativo-finanziario europeo (seppur al momento con specifici compiti di indagine, l'OLAF) e di una struttura amministrativa diretta, di tipo informatico, strumentale allo svolgimento di funzioni di carattere fiscale.

In questo particolare momento storico, però, l'interesse fiscale sovranazionale appare prevalente e schiacciante rispetto ad altri interessi parimenti importanti negli ordinamenti costituzionali degli Stati membri, ossia quelli correlati alla tutela e alla difesa del contribuente.

105 Su cui v. M. GREGGI, F. AMADDEO, *Lo scambio di informazioni in materia tributaria*, in F. Amatucci, R. Cordeiro Guerra (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*, Roma, 2016, 645 ss.; F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, Trento, 2012; P. BORIA, *La cooperazione tra amministrazioni finanziarie in tema di accertamento e riscossione dei tributi nell'ordinamento europeo*, in *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, Bari, 2014, vol. 1-2, 292 ss.; G. MELIS, *Automatic Exchange of Information and Protection of Taxpayers' Procedural Rights*, in *New Exchange of Information versus Tax Solution of Equivalent Effect: EATLP, Congress Istanbul*, 29-31 Maggio 2014, Amsterdam, 2016, 163 ss.

In primis, la grande mole dei dati fiscali scambiati e condivisi, provenienti da giurisdizioni diverse, non offrono una particolare garanzia qualitativa circa il loro contenuto, la loro preventiva validazione e la loro effettiva utilizzabilità nell'ordinamento giuridico di destinazione. Si manifestano perplessità, pertanto, in merito ad una corrispondenza tra l'aumento indiscriminato di dati di provenienza estera con un efficace utilizzo dei medesimi a scopi accertativi, ciò è anche dovuto, in alcuni Paesi come l'Italia¹⁰⁶, all'insufficienza di risorse umane qualificate dedicate alla gestione del flusso crescente di informazioni, che spesso restano inutilizzate¹⁰⁷.

Sebbene l'obiettivo primario sia quello di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale transfrontaliera, la carenza di adeguate garanzie per la tutela dei contribuenti si manifesta non solo nella fase di selezione dei controlli, in cui un eventuale sindacato di legittimità sfugge certamente al controllo del soggetto selezionato, ma anche nella fase successiva di revisione o rettifica dell'accertamento doganale in senso stretto.

L'introduzione, a più ampio raggio, di *database* gestiti dalla Commissione, soprattutto in materia doganale, che hanno inaugurato l'era della condivisione simultanea delle informazioni fiscali, non ha certamente migliorato la situazione¹⁰⁸. Qualora, difatti, l'immissione di essi nella banca dati dovesse essere frutto di istruttorie condotte in maniera illegittima o, semplicemente, caratterizzate da errori materiali, ciò potrebbe comportare una serie di pregiudizi a carico del contribuente nello Stato membro in cui tali dati sono destinati materialmente ad essere adottati, rendendo assolutamente difficile la ricerca dell'errore e, quindi, l'esercizio del suo diritto di difesa.

V'è da dire, inoltre, che sebbene la disciplina doganale sia ormai pienamente armonizzata, in materia di diritto doganale formale sussistono ancora delle asimmetrie legate ai molteplici ordinamenti giuridici nazionali coinvolti, per cui alcuni dati scambiati o condivisi potrebbero essere oggetto di qualificazioni giuridiche o interpretazioni differenti in ciascuno Stato membro e, quindi, generare problematiche sul piano applicativo sia in sede di accertamento sia, eventualmente, in sede giudiziaria. Oltre a ciò, la carenza qualitativa dei dati, la dubbia legittimità dell'azione di raccolta e di analisi degli stessi, il loro possibile disallineamento con le informazioni già detenute a livello nazionale desta perplessità circa la loro effettiva e legittima utilizzabilità nell'ordinamento giuridico di destinazione e, su altri fronti, qualora ciò avvenisse, genererebbe un cono d'ombra sulle concrete aspettative di difesa del contribuente accertato.

Il rischio che si corre è che, attraverso lo scambio o, ancora meglio, la condivisione dei dati attraverso i *database*, si giunga a soddisfare "forzatamente"

106 Su cui v. la "Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio sull'applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore della fiscalità diretta", 18 dicembre 2017, COM(2017) 781 final.

107 Sul tema v. la deliberazione della C. Conti n. 6/2019/G del 1° aprile 2019, 70.

108 Si v. *amplius* F. SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, op. cit., 235 ss.

l'esigenza di appianare (*rectius*, aggirare) le suddette asimmetrie attraverso l'adozione, da parte della Commissione, di formulari standard o di formati elettronici tipo in cui i dati o le informazioni fiscali da mettere a disposizione di tutti subiscano una sorta di apparente uniformazione formale, agevolando in questo modo sia il reperimento dei dati sia la circolabilità ed utilizzabilità degli stessi¹⁰⁹, giungendo a comprimere la discrezionalità degli Stati membri non solo nel momento dell'immissione del dato da condividere, ma pure in quello di analisi e utilizzazione dello stesso.

Quest'ultimo aspetto appare particolarmente interessante se proiettato sul piano del confronto con il modello brasiliano e del suo *Sistema di selezione doganale attraverso l'apprendimento automatico* (SISAM), in cui la valutazione del rischio di frodi doganali è, addirittura, affidata ad una forma di intelligenza artificiale che è in grado di operare in perfetta autonomia, in grado di apprendere costantemente ed automaticamente, anche in relazione alle risultanze degli esiti delle verifiche passate. Un sistema autopoietico, insomma, al servizio dell'interesse fiscale, in grado di guidare e governare l'operato dell'Amministrazione finanziaria, contro il cui tecnicismo i margini di difesa del contribuente appaiono praticamente inesistenti.

È indubbio come in questo momento storico, la garanzia dell'effettività dell'attuazione del diritto doganale formale europeo stia prevalendo rispetto alle esigenze di tutela del contribuente. La cooperazione amministrativa si presenta oltremodo carente sul piano del diritto di difesa dello stesso. Un interesse fiscale che si relazioni al corretto funzionamento del mercato interno¹¹⁰, senza la previsione forme di adeguata tutela della posizione del contribuente, sembra atteggiarsi in contrasto con l'impegno assunto dagli Stati membri di apprestare i rimedi giurisdizionali adeguati per assicurare una tutela effettiva del contribuente nei settori disciplinati dall'Unione.

Nell'ambito dell'accertamento doganale, in relazione ai nuovi strumenti messi a disposizione dall'Unione europea, le esigenze di tutela del contribuente appaiono, su più fronti, lesi oggettivamente. Appare assente una fase preposta alla validazione qualitativa e sostanziale delle informazioni scambiate o condivise, ciò implica un irragionevole aumento del numero dei dati in circolazione ed un loro utilizzo improprio e, per certi versi, anche in contrasto con la disciplina sovranazionale sulla tutela e la protezione dei dati personali, qualora l'eventuale limitazione di quest'ultima non dovesse risultare necessaria e proporzionata.

Il più delle volte lo stesso contribuente è impossibilitato ad individuare la fonte genetica dell'illegittimità che caratterizza l'informazione scambiata o condivisa ed, inoltre, manca la previsione di un efficace forma di contraddittorio o, in generale, di meccanismi di interlocuzione con lo stesso nella fase applicativa del dato, tale

109 L'espressione è utilizzata nell'ultimo periodo del 9° Considerando della direttiva 2011/16/UE.

110 G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., 179 ss.

da garantirgli un adeguato esercizio del suo diritto di difesa¹¹¹. All'uopo, sarebbe auspicabile prevedere una forma obbligatoria di contraddittorio in una fase istruttoria prodromica al termine per le indagini, in quanto ciò offrirebbe un controllo più effettivo sulla correttezza delle informazioni fiscali trasmesse e, quindi, sulla loro utilizzabilità in sede di accertamento. Allo stato attuale i dati scambiati o immessi automaticamente per la condivisione in una banca dati comune, qualora utilizzati in sede di revisione o rettifica di un accertamento doganale, non offrirebbero alcuna garanzia in merito alla loro legittimità sostanziale nello Stato membro destinatario. Infine, anche la semplice ricerca dello strumento di tutela da azionare apparirebbe complicato e gravoso per il contribuente, stante il coinvolgimento di amministrazioni finanziarie poste in giurisdizioni differenti.

L'attività impositiva doganale, di matrice europea, non può essere asservita solo all'interesse fiscale rischiando di vanificare gli enormi sforzi compiuti dagli Stati membri per garantire un'adeguata tutela ai diritti del contribuente. In questa direzione appare alquanto opportuna l'introduzione di un'adeguata legislazione europea che, in tale direzione, possa introdurre un *corpus* di principi comuni tali da prevedere una tutela del contribuente su scala sovranazionale, tale da garantire l'armonizzare o il ravvicinare degli ordinamenti tributari degli Stati membri anche sotto tali profili.

Pur non disconoscendo i risultati positivi a cui l'informatizzazione dell'amministrazione finanziaria sta conducendo nella lotta contro le frodi fiscali, è evidente che l'assenza di una contestuale ed organica disciplina sovranazionale a tutela del contribuente non potrà mai garantire pienamente l'effettività dell'attuazione amministrativa dei tributi doganali.

111 Su cui v. A. DI PIETRO, *Presentazione: la tutela del contribuente nel nuovo acquis europeo del diritto tributario formale*, in A. Di Pietro (a cura di), *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009, VII ss.; ID., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in C. Glendi, V. Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 642; L. DEL FEDERICO, *Giurisdizione comunitaria e mezzi di tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2006, 221 ss.

Bibliografia

- ADONNINO, P. Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2002.
- AMOROSO, A. La telematizzazione delle dichiarazioni doganali e l'attivazione dello Sportello unico doganale, in *Il fisco*, n. 5/2013.
- ARDIZZONE, G. Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria), in *Enc. Giur. Treccani*, vol. VII, Roma, 1988.
- ARDIZZONE, G. Dogana e dazi doganali, in *Enc. giur. Treccani*, XII, Roma, 1989.
- ARDIZZONE, G. *Presupposto del tributo e utilizzazione della merce nel diritto doganale*, Rimini, 1984.
- ARMELLA, S. *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2015.
- ARMELLA, S. I dazi doganali, in *Diritto tributario internazionale*, coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2005.
- ASAKURA, H. *World history of customs and tariffs*, WCO Publications, Bruxelles, 2003.
- BALDASSARRE, A. Il furto delle merci dal deposito doganale: «oltre al danno ... dazi e IVA!», in *Dir. Prat. Trib.*, n. 5/2013.
- BASALDÙA, R.X. Còdigo aduanero del Mercosur. Antecedentes y modelos de uniformizaciòn aduanera, in *Revista de estudios aduaneros*, 2015.
- BATISTONI FERRARA, F. Capacità contributiva, in *Enc. Dir.*, Agg. III, Milano, 1999.
- BERR C., J.; TREMEAU, H. *Le droit douanier*, Parigi, 2006.
- BIZIOLI, G. *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e di diritto internazionale*, Padova, 2008.
- BOGDANDY, A. The legal Case for Unity: the European Union as a Single Organization with a Single Legal Sistem, in *Common Market Law Review*, 1999.
- BORIA, P. *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015.
- BORIA, P. *Il sistema tributario*, Torino, 2008.
- BORIA, P. La cooperazione tra amministrazioni finanziarie in tema di accertamento e riscossione dei tributi nell'ordinamento europeo, in *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, Bari, 2014.
- BRESCIA, V. Le competenze dell'Unione europea nel Trattato di Lisbona, Napoli, 2008.
- CANNIZZARO, E. *Il diritto dell'integrazione europea*, Torino, 2015.
- CARPENTIERI, L.; LUPI, R.; STEVANATO, D. *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003.
- CERIONI, F. *Dichiarazioni e controlli doganali nel nuovo codice dell'Unione europea*, in *Corr. Trib.*, n. 48/2013.

- CERIONI, F. *Entrato in vigore il codice doganale dell'Unione europea*, in *Corr. Trib.*, n. 46/2013.
- CERIONI, F. *I regimi doganali nel codice dell'Unione europea*, in *Corr. Trib.*, n. 26/2014.
- CERIONI, F. *Il regime doganale dell'esportazione*, in *Corr. Trib.*, n. 8/2015.
- CIPOLLINA, S. *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003.
- CUTRERA, A. *Drawback*, in *Nov. Dig. It.*, vol. V, Torino, 1960.
- D'ANGELO, G. *Forme, condizioni e limiti dell'assistenza amministrativa in ambito europeo in materia di IVA e imposte doganali e utilizzabilità del materiale informativo nel processo penale*, in A. Di Pietro, M. Caianello (a cura di), *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali*, Bari, 2016.
- DAMASI, L. *Spedizioniere doganale*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 1999.
- DAMATO, A. *Commento agli artt. 114-115 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea*, in POCAR, F.; BARUFFI, M.C. (a cura di), *Commentario breve ai Trattati dell'Unione Europea*, Padova, 2014.
- DANIELE, L. *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, Torino, 1989.
- DANIELE, L. *Diritto del mercato unico europeo*, Milano, 2006.
- DE CICCO, A. *Diritto doganale*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm., III Agg.*, Torino, 2007.
- DE MARTIN, C. *La nuova dichiarazione doganale e la sua natura giuridica*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999.
- DEL FEDERICO, L. *Giurisdizione comunitaria e mezzi di tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2006.
- DI PIETRO, A. (a cura di). *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009.
- DI PIETRO, A. *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in C. GLENDI; V. UCKMAR (a cura di). *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011.
- FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2017.
- FALSITTA G.; SCHIAVOLIN R., *Le imposte doganali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2016.
- FERNANDEZ, MARÍN F. *Il profilo della cooperazione doganale dopo la Convenzione di Amsterdam*, in A. DI PIETRO (a cura di). *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea*, II, Roma, 2003.
- FERRONI B.; TRABUCCO M., *I regimi doganali: cosa cambia con il nuovo Codice Doganale dell'Unione*, in *Il fisco*, n. 40/2014.
- FERRONI B.; TRABUCCO M. *Procedure doganali semplificate: le prospettive del nuovo Codice*, in *Il fisco*, n. 36/2014.

- FIORENZA, S. Dazi doganali, in *Enc. Dir.*, XI, Milano, 1968.
- FIORENZA, S. *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982.
- FIORENZA, S. Diritti doganali e diritti di confine, in *Riv. dir. fin.*, 1976.
- FIORENZA, S. Dogana e tributi doganali, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, vol. V, Torino, 1990.
- FRANSONI, G. I dazi doganali, in A. FANTOZZI. *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- FRANZOSO, C. I tributi doganali, in G. TINELLI. *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2018.
- FRIGO, G. Il sistema doganale europeo telematico, in F. MONTALCINI; C. SACCHETTO (a cura di). *Diritto tributario telematico*, Torino, 2017.
- GALLO, F. *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007.
- GORMLEY, W. L. *EU Law of free movement of goods and customs union*, New York, 2009.
- GOVAERE, I. Multi-faceted Single Legal Personality and a Hidden Horizontal Pillar: EU External Relations Post Lisbon, in *The Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 2011.
- GREGGI M., AMADDEO F., Lo scambio di informazioni in materia tributaria, in F. AMATUCCI, R. CORDEIRO GUERRA (a cura di). *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*, Roma, 2016.
- JAMBEIRO FILHO, J. *Artificial Intelligence in the Customs Selection System through Machine Learning (SISAM)*, 2015.
- KLABBERS, J. *The European Union in International Law*, Parigi, 2012.
- KLABBERS, J. The European Union in International Organization, in J. KLABBERS, Å. WALLEND AHL (a cura di). *Research Handbook on the Law of International organizations*, Cheltenham, 2011.
- KOCHE, R. L'intelligenza artificiale al servizio della fiscalità: il sistema brasiliano di selezione doganale attraverso l'apprendimento automatico (SISAM), in S. DORIGO (a cura di). *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020.
- LAURIA, F. *Manuale di diritto delle comunità europee*, Torino, 1990.
- LUPI, R. *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2005.
- LUZZATTO, G. Dazio e dogana, in *Enc. It.*, App. III, Roma, 1961.
- LYONS, T. *EC Customs law*, Oxford, 2008.
- MANGANIELLO, A. Dogana (ordinamento doganale), in *Enc. Dir.*, vol. XIII, Milano, 1964.
- MASSARI, P. Il furto di beni in deposito non esclude la nascita dell'obbligazione doganale, in *Corr. Trib.*, n. 37/2013.
- MASTELLONE, P. *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2012.
- MATTERA RICIGLIANO, A. Unione doganale, in *Nov. Dig. It., Appendice*, vol. III, Torino, 1987.

- MELIS, G. Automatic Exchange of Information and Protection of Taxpayers' Procedural Rights, in *New Exchange of Information versus Tax Solution of Equivalent Effect*, EATLP Congress Istanbul, 29-31 Maggio 2014, Amsterdam, 2016.
- MERCURIO, V. Dogana ed imposte doganali, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. III, Milano, 2006.
- MILANESI, E. Commento all'art. 113 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, in POCAR, F.; BARUFFI, M.C. (a cura di), *Commentario breve ai Trattati dell'Unione Europea*, Padova, 2014.
- MOSCHETTI, F. *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.
- MURATORI, A. *Commentario al testo unico doganale*, Padova, 1993.
- MURATORI, A. Drawback, in *Nov. Dig. It., App.*, vol. II, Torino, 1982.
- MURATORI, A. L'oggetto imponibile dell'imposta doganale, in *Dir. Prat. Trib.*, 1967.
- NICALI, A.; FAVALE, G., La dogana nella storia. Profili storici di politica doganale e commerciale in *Europa e nel mondo*, Roma, 2004.
- PADOVANI, F. I tributi doganali, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*. Parte speciale, Milano, 2009.
- PENNETTA, P. Unione doganale, in *Enc. Dir.*, Agg. V, Milano, 2001.
- PERRONE, L. Dazio e dogana, in *Enc. It., App.* IV, Roma, 1978.
- SAPONARO, F. L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 10/2002.
- SAPONARO, F. *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017.
- SAPONARO, F. Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale, in *Rass. Trib.*, n. 2/2005.
- SAPONARO, F. Nuove prospettive di investigazione in materia tributaria e raccolta delle prove nel processo: l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) e la Procura europea (EPPO), in *Revista de Processo*, vol. 291, 2019.
- SAPONARO, F. *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea. Accertamento e riscossione*, Trento, 2012.
- SAPONARO, F. Il "funzionalismo" e l'integrazione europea in materia tributaria, in *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, 2019.
- SBANDI, E. La valorizzazione delle merci in dogana, in MAYR, S.; SANTACROCE, B. (a cura di), *Valore in dogana e transfer pricing*, Milano, 2014.
- SCUFFI M.; MICCINESI M.; ALBENZIO G. *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2014.
- TESAURO, G. *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2012.
- TOSI, L.; BAGGIO, R. *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2016.

TRIDIMAS, T. Competence after Lisbon: the Elusive Search for Bright Lines, in D. ASHIAGBOR, N.; COUNTOURIS, I. LIANOS (a cura di). *The European Union after the Treaty of Lisbon*, Cambridge, 2012.

TRIVELLIN, M. Rappresentanza indiretta nel regime dell'immissione in libera pratica: problematiche aperte sulla soggettività passiva in materia di dazi e di iva all'importazione, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3/2004.

UCKMAR, V.; CORASANITI, G.; DE' CAPITANI DI VIMERCATE, P.; CORRADO OLIVA, C. *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2012.

VARESE, E.; BUFFAGNI, S. *Dazi e regimi doganali dell'Unione europea*, Torino, 2012.

VERSIGLIONI, M. Il "principio di collaborazione" arriva in dogana: bollette rimborsabili anche se non prodotte in aula, in Commento a Cassaz. Civile n. 12284/01: lo Statuto del contribuente entra nel "processo doganale", in *Guida normativa*. Il Sole 24 Ore, 2001.

VISMARA, F. *Lineamenti di diritto doganale dell'Unione europea*, Torino, 2016.