

CIRCOLARE N. 25/ 2024

D.LGS. 26 SETTEMBRE 2024, N. 141 – «DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL’UNIONE E REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO IN MATERIA DI ACCISE E DI ALTRE IMPOSTE INDIRETTE SULLA PRODUZIONE E SUI CONSUMI» - REGOLARIZZAZIONI A POSTERIORI – REVISIONE DELLA DICHIARAZIONE SU ISTANZA DI PARTE

Sommario

1. Premessa	1
2. Inosservanze – Normativa unionale	1
2.1 Inosservanze costituenti illeciti amministrativi.....	4
2.2 Dichiarazione in dogana oltre i termini - Regolarizzazione a posteriori.....	5
2.2.1 Regolarizzazione di inosservanze che non hanno comportato l’insorgenza di un’obbligazione doganale	5
2.2.1 Regolarizzazione di inosservanze che hanno comportato l’insorgenza di un’obbligazione doganale	6
3. Revisione della dichiarazione su istanza di parte.....	7

1. Premessa

In relazione alle novità normative introdotte in materia sanzionatoria dalle disposizioni nazionali complementari al codice doganale unionale (DNC), approvate dal D.L.vo 141/2024 e con riguardo alla regolarizzazione delle procedure doganali come disciplinate dal codice doganale unionale (CDU), al fine di garantire un indirizzo uniforme sul territorio nazionale, si ritiene opportuno fornire i seguenti criteri orientativi in materia.

2. Inosservanze – Normativa unionale

La normativa doganale unionale, come è noto, prevede a carico degli operatori economici una serie di obblighi, di fare o di astenersi dal fare, sia nello svolgimento di procedure doganali sia nella gestione delle autorizzazioni doganali. Quando si riferisce alle violazioni di detti obblighi, il codice doganale unionale definisce dette violazioni come “*inosservanze*”.

Le inosservanze possono a loro volta comportare o meno l'insorgenza dell'obbligazione doganale.

In particolare, per merci soggette ai dazi all'importazione, l'articolo 79, paragrafo 1, prevede tre distinte situazioni di “*inosservanza*” in cui sorge un'obbligazione doganale all'importazione:

- a) *uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione, alla loro sottrazione alla vigilanza doganale o per la circolazione, la trasformazione, il magazzinaggio, la custodia temporanea, l'ammissione temporanea o la rimozione di siffatte merci all'interno di tale territorio;*
- b) *uno degli obblighi stabiliti nella normativa doganale per quanto concerne le merci in regime di uso finale all'interno del territorio doganale dell'Unione;*
- c) *una condizione fissata per il vincolo di merci non unionali a un regime doganale o per la concessione, in virtù dell'uso finale delle merci, di un'esenzione dai dazi o di un'aliquota ridotta di dazio all'importazione.*

Tale norma deve essere letta in combinato disposto con il successivo articolo 124 CDU (relativo all'estinzione dell'obbligazione), laddove, al paragrafo 1, lettera h), con riferimento alle obbligazioni sorte a norma del citato articolo 79, prevede che **le stesse si estinguano** quando siano soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:

- i) *l'inadempienza che ha dato luogo all'obbligazione doganale non ha avuto conseguenze significative sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale in questione e non costituiva un tentativo di frode;*
- ii) *vengono successivamente espletate tutte le formalità necessarie per regolarizzare la situazione delle merci;*

Ai sensi del citato articolo 124 CDU, quindi, possono essere regolarizzate spontaneamente anche le “*inosservanze*” che comportano l'insorgenza di un'obbligazione doganale.

Sulle condizioni poste dall'articolo 124 affinché possa estinguersi l'obbligazione, particolarmente rilevante è quella indicata alla lettera i).

In merito alle conseguenze significative sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale, come in seguito si dirà, la normativa doganale unionale, all'articolo 103 del Regolamento delegato (RD) indica chiaramente quando l'inosservanza si considera con conseguenze non significative.

L'altro elemento citato dalla lettera i), quale condizione per l'estinzione dell'obbligazione, è che l'inosservanza, al momento della sua commissione, non costituisca un “*tentativo di frode*”.

Le linee guida sul debito doganale diramate dalla Commissione Europea¹, definiscono il “*tentativo di frode*” come un'azione premeditata/volontaria, in cui l'operatore agisce con consapevolezza e intenzionalità, adottando un comportamento deliberato contrario alla legge.

Le medesime linee guida chiariscono che una violazione dei doveri o di altri obblighi previsti dalla normativa doganale non deve essere necessariamente considerata intenzionale, come, ad esempio, lo è il caso di comportamenti reiterati che ignorino regole note o che avrebbero dovuto essere note (basandosi sull'esperienza dell'operatore, sulla chiarezza della normativa, ecc.).

Nelle linee guida, la Commissione ha anche chiarito che la valutazione deve essere effettuata dall'Amministrazione doganale, prendendo in considerazione tutti i fatti e le situazioni riferibili al caso specifico e che, qualora dall'esame della documentazione presentata per la regolarizzazione, l'Amministrazione non sia in grado di stabilire l'assenza del tentativo di frode può chiedere, ai sensi dell'articolo 15 CDU, all'operatore economico o alla persona in questione di fornire ulteriori elementi/documenti necessari allo scopo.

Le citate linee guida hanno anche precisato che l'Amministrazione prima di adottare una decisione sfavorevole al debitore deve, conformemente all'articolo 22(6), riconoscergli il diritto di essere ascoltato e che se, in considerazione delle informazioni fornite dal debitore non ha elementi per sostenere che trattavasi di un tentativo di frode, riconosce il trattamento favorevole o l'esenzione dal dazio doganale ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 6².

Da quanto sopra, ne discende che la normativa doganale ammette, a determinate condizioni, l'adempimento spontaneo, anche qualora l'inosservanza abbia comportato l'insorgenza di un'obbligazione tributaria.

In dettaglio, poi, l'articolo 103 del regolamento delegato (RD), nel definire le “*inosservanze*” di cui alla sopraindicata lettera *ì*) del paragrafo 1 – lettera h dell'articolo 124 CDU, elenca una serie situazioni per escludere conseguenze significative sul corretto funzionamento del regime doganale, tra cui, in particolare:

- a) *quando un termine è superato di un periodo di tempo che non eccede la proroga del termine che sarebbe stata concessa se tale proroga fosse stata chiesta;*
- b) *quando un'obbligazione doganale è sorta per merci vincolate a un regime speciale o in custodia temporanea a norma dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a) o c), del codice e le merci sono state in seguito immesse in libera pratica;*
- e) *se è sorta un'obbligazione doganale a norma dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a) o b), del codice, a condizione che la persona interessata informi le competenti autorità doganali in merito all'inosservanza prima che l'obbligazione doganale sia stata notificata o che le autorità doganali abbiano informato la persona che intendono svolgere un controllo.*

¹ GUIDANCE ON CUSTOMS DEBT (TITLE III OF UCC) MAY 2024 - REVISION 2 – Ref. Ares(2024)/3708654 – 23/05/2024

² Ad esempio, nel caso di debito doganale insorto a seguito di inosservanza ex articolo 79, se vi è qualche prova che le merci soddisfino i requisiti per un trattamento favorevole (ad esempio un certificato di origine), tale trattamento può essere preso in considerazione per applicare un'aliquota di dazio ridotta o pari a 0 %, un'esenzione o uno sgravio dal dazio doganale ai sensi del paragrafo 6 dell'articolo 86.

A fronte di inosservanze sorte a norma dell'articolo 79 CDU, l'estinzione mediante regolarizzazione non produce, quindi, effetti qualora la persona interessata effettui la regolarizzazione dopo la notifica dell'obbligazione doganale da parte dell'amministrazione o dopo aver ricevuto comunicazione dell'intenzione della dogana di effettuare un controllo.

Si rammenta, infine, che:

- in caso di regolarizzazione di inosservanze ex articolo 79 CDU, all'obbligazione doganale sono applicabili, ove ne ricorrano i presupposti:
 - le deduzioni dell'importo di un dazio all'importazione già corrisposto (articolo 80 CDU);
 - il trattamento tariffario favorevole, agevolazione o esenzione (articolo 86, paragrafo 6 CDU).
- per le obbligazioni sorte a seguito di inosservanze ai sensi dell'articolo 79, oltre ai tributi, è dovuto anche l'interesse di mora previsto dall'articolo 114 CDU.

2.1 Inosservanze costituenti illeciti amministrativi

Ai sensi dell'art.103, comma 1 delle DNC, rientrano nell'ambito degli illeciti amministrativi, tutte le inosservanze di un "*provvedimento relativo all'applicazione della normativa doganale*".

Per "*provvedimento relativo all'applicazione della normativa doganale*", deve intendersi il complesso degli obblighi a fare o ad astenersi dal fare stabiliti dai provvedimenti normativi doganali unionali e nazionali, nonché contenuti nei provvedimenti amministrativi emanati dall'Amministrazione doganale e volti a disciplinare l'esercizio di attività soggette ad autorizzazione.

Considerato quanto chiarito in precedenza, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, si riportano di seguito alcuni casi di inosservanze sanzionabili ai sensi del comma 1, lettera a) dell'articolo 103:

- mancato rispetto degli obblighi e tempistiche stabilite in materia di presentazione delle merci nonché di modalità e termini per la presentazione delle merci in dogana (articolo 139 e seguenti CDU);
- rimozione non autorizzata di merci sotto vigilanza doganale (articolo 134 CDU);
- esame e prelievo di campioni su merci soggette a vigilanza doganale non autorizzati dall'autorità doganale da parte del titolare delle merci (articolo 134 CDU);
- scarico e trasbordo non autorizzato di merci soggette a vigilanza doganale (articolo 140 CDU);
- violazione dell'obbligo di tenuta di scritture adeguate nella forma approvata dalle autorità doganali (articoli 148, 214 CDU);
- spostamento non autorizzato di merci tra depositi di temporanea custodia (articolo 148 CDU);

- violazione degli obblighi a carico del titolare del regime di transito unionale (articolo 233 CDU)³.

Si sottolinea l'importanza di indicare sempre, con precisione, negli atti di contestazione la norma unionale o nazionale, o, se del caso, il provvedimento amministrativo dell'Agenzia, contenente l'obbligo violato.

Come previsto dall'articolo 104 DNC, per la definizione della sanzione amministrativa ex articolo 103, è applicabile l'istituto del ravvedimento operoso ex articolo 13 del D.lgs. 472/1997.

2.2 Dichiarazione in dogana oltre i termini - Regolarizzazione a posteriori

Si ha regolarizzazione a posteriori, in generale, in caso di presentazione della dichiarazione in dogana oltre i termini temporali previsti dalla normativa doganale unionale in materia di presentazione delle merci in dogana (articolo 139 CDU e segg.).

La regolarizzazione a posteriori può riguardare sia merci soggette a dazi all'importazione sia merci sulle quali non gravano tributi (esportazioni, ad esempio).

In entrambi i casi, come visto in precedenza, il codice doganale unionale disciplina la possibilità di regolarizzare la posizione delle merci per le quali non sono state svolte, nei tempi prescritti, le relative formalità doganali e, con riguardo alle "inosservanze" relative a merci soggette a dazi all'importazione, prevede che la loro regolarizzazione comporta, a determinate condizioni, l'estinzione dell'obbligazione doganale.

2.2.1 Regolarizzazione di inosservanze che non hanno comportato l'insorgenza di un'obbligazione doganale

Nei casi in argomento, la parte dovrà avere cura di comunicare, preventivamente o contestualmente alla presentazione della dichiarazione in dogana, all'Ufficio doganale competente, la prova del pagamento della sanzione con eventuale ravvedimento operoso, nonché la presentazione della merce oggetto della dichiarazione, ove ancora nella disponibilità del dichiarante. Della eventuale indisponibilità della merce, la parte ne dovrà fare menzione nella comunicazione, così come delle circostanze che hanno determinato il verificarsi dell'inosservanza.

In tali casi, non è prevista alcuna valutazione preventiva da parte dell'Amministrazione.

Restano impregiudicati i controlli dell'Amministrazione in merito alle autorizzazioni doganali⁴ già concesse nell'ambito delle quali si è verificata l'inosservanza, al fine di assumere i conseguenti eventuali provvedimenti correttivi del caso.

³ Si richiama l'attenzione sulla presenza dell'articolo 99 per talune violazioni specifiche nell'ambito dei regimi speciali, tra cui rientra anche il transito.

⁴ Ad esempio, l'autorizzazione alla gestione di un deposito doganale o magazzino di custodia temporanea.

In presenza di regolarizzazione a posteriori delle operazioni in argomento, si applica la sola sanzione ex articolo 103, comma 1, lettera a).

Anche se le inosservanze in argomento non hanno comportato l'insorgenza di un'obbligazione doganale, si rammenta infine che non possono formare oggetto di regolarizzazione le operazioni doganali in violazione di divieti o restrizioni⁵.

2.2.1 Regolarizzazione di inosservanze che hanno comportato l'insorgenza di un'obbligazione doganale

La procedura di regolarizzazione, nei casi in argomento, presuppone un esame preventivo da parte dell'Amministrazione, volto a escludere la presenza di elementi tali da configurare un tentativo di frode.

La parte deve presentare istanza di regolarizzazione all'Ufficio delle dogane competente, nonché presentare la merce oggetto della dichiarazione, ove ancora nella disponibilità. Della eventuale indisponibilità della merce, la parte ne dovrà fare menzione nella istanza di regolarizzazione.

Nell'istanza devono essere, altresì, riportati anche gli elementi di valutazione sui fatti che hanno comportato l'inosservanza e che si ritengono comprovanti la mancata intenzionalità del comportamento, allegando l'eventuale documentazione in possesso.

A tal fine, gli Uffici, nel valutare la buona fede del dichiarante, terranno anche in conto il possesso della qualifica AEO⁶.

L'Ufficio, salvo che non abbia già notificato l'obbligazione doganale o che, dagli atti in possesso al momento dell'istanza, sia a conoscenza dell'avvio di controlli o accertamenti sulla merce in questione, valutati gli elementi forniti dalla parte e/o l'ulteriore documentazione richiesta ai sensi dell'articolo 15 CDU, se non rinviene elementi comprovanti l'intenzionalità del comportamento che ha causato l'inosservanza, potrà autorizzare la regolarizzazione.

In presenza di regolarizzazione a posteriori per inosservanze non intenzionali, si applica la sola sanzione ex articolo 103, comma 1, lettera a).

Si rappresenta, altresì, che in caso di regolarizzazione a posteriori, oltre ai tributi ed alla sanzione, devono essere corrisposti anche gli interessi di mora calcolati a decorrere dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale⁷ fino alla data di registrazione della dichiarazione.

L'avvenuta regolarizzazione, si osserva infine, non osta ad eventuali successivi ulteriori accertamenti e richieste documentali dell'Amministrazione ex articolo 39 DCN, in merito ai fatti

⁵ Ad esempio, in caso di esportazione, le violazioni di embarghi.

⁶ Ovviamente, la reiterazione dell'inosservanza da parte di un soggetto AEO potrà avere riflessi negativi sulla qualifica autorizzata.

⁷ Vedi articolo 82 CDU.

ed alle circostanze che hanno dato luogo all'inosservanza come rappresentati in fase di regolarizzazione.

3. Revisione della dichiarazione su istanza di parte

L'istituto della revisione della dichiarazione ex articolo 42 DNC, trova fondamento nella facoltà della parte, prevista dal codice doganale unionale (articolo 173 CDU), di modificare la dichiarazione doganale accettata dalla dogana.

Il codice doganale unionale ammette, quindi, la possibilità di errori o inesattezze nella compilazione della dichiarazione in dogana e, al contempo, consente all'interessato la facoltà di correggerli.

La parte può esercitare tale facoltà di modifica entro 3 anni dalla data di accettazione della dichiarazione che intende modificare.

Tale facoltà è prevista al fine di consentire al dichiarante di adempiere ai suoi obblighi con particolare riferimento a quelli di cui all'articolo 15, paragrafo 2, lettere a) e b) CDU e riguardanti l'accuratezza e completezza delle informazioni riportate nella dichiarazione e l'autenticità, l'accuratezza e la validità dei documenti a sostegno della dichiarazione⁸.

Le richieste di modifica della dichiarazione possono comportare o meno il pagamento di ulteriori diritti di confine, ovvero la richiesta di uno sgravio o rimborso degli stessi.

L'articolo 40 DNC, conformemente all'articolo 173 CDU, prevede la possibilità di correzione di errori e/o inesattezze su istanza del dichiarante.

La presenza di errori o inesattezze sulla dichiarazione in dogana, evenienza prevista dalla richiamata normativa unionale, non sono, di per sé, riconducibili all'ipotesi di dichiarazione infedele prevista dall'articolo 79, il cui presupposto è l'intenzionalità, a maggior ragione nel caso di errori o inesattezze che il dichiarante chiede spontaneamente di correggere ed a prescindere dall'importo dei diritti di confine che la parte intende pagare nell'ambito della revisione.

Come previsto dall'art.173, paragrafo 1 del CDU, la modifica non può far diventare oggetto della dichiarazione in dogana merci diverse da quelle che ne costituivano l'oggetto iniziale. Tale condizione ostativa si riferisce ai casi in cui la modifica comporti l'inclusione di quantità di merci non indicate nella originaria dichiarazione in dogana.

Di conseguenza, nel caso di merce non riferibile alla originaria dichiarazione in dogana, la parte dovrà procedere alla regolarizzazione a posteriori con la presentazione di una nuova dichiarazione doganale (vedi precedente punto 2.2). Al riguardo, si precisa che la modifica di articoli già presenti

⁸ Si rimanda alla lettura del documento unionale *Customs formalities on entry and import into the European Union* Ref. Ares(2022)8618778 del 12/12/2022, che contiene esempi esemplificativi sull'applicazione del paragrafo 3 dell'articolo 173 CDU.

nella originaria dichiarazione (cambio codice TARIC/cambio di origine/ecc.), anche se tali modifiche comportino l'eventuale creazione di nuovi e diversi articoli rispetto agli originari, rientra nelle fattispecie di correzioni possibili nell'ambito della revisione della dichiarazione⁹.

La richiesta di modifica della dichiarazione è soggetta ad autorizzazione dell'Amministrazione doganale. L'autorizzazione della modifica attiene alla verifica preventiva¹⁰:

- del rispetto della tempistica prevista per la modifica (termine triennale dalla data di accettazione);
- del riferimento della modifica alle merci oggetto della dichiarazione che si intende modificare;
- della corretta liquidazione dei diritti di confine, ove eventualmente dovuti in conseguenza della modifica.

In attesa dell'implementazione delle semplificazioni previste dal comma 10 dell'articolo 42 DNC che consentiranno il rilascio dell'autorizzazione automatizzata, salvo eventuali controlli documentali disposti nell'ambito di un circuito di analisi dei rischi, restano in vigore le procedure attuali in uso presso l'Agenzia.

Come per la regolarizzazione, l'avvenuta revisione della dichiarazione su istanza di parte non osta ad eventuali ulteriori e successivi accertamenti dell'Amministrazione ex articolo 39 DNC.

Le Direzioni Territoriali vigileranno sull'uniforme applicazione della presente circolare presso gli Uffici dipendenti. In applicazione della Direttiva del Direttore dell'Agenzia prot. n. 612382/RU del 2 ottobre 2024, eventuali difficoltà incontrate nella sua applicazione saranno tempestivamente segnalate alla scrivente Direzione.

IL DIRETTORE CENTRALE
Claudio Oliviero
Firmato digitalmente

⁹ Si richiama, in materia, la sentenza C-640/21 della Corte di Giustizia Europea.

¹⁰ La verifica formale della dichiarazione di rettifica viene effettuata in fase di registrazione su AIDA.