



CIRCOLARE N. 5

prot. 40002/RU
all.2

Roma, 21.04.2017

Alle Direzioni interregionali, regionali e
interprovinciale dell' Agenzia delle dogane
e dei monopoli

LORO SEDI

Agli Uffici delle dogane

LORO SEDI

e, p.c.:

Alla Direzione centrale antifrode e
controlli

Alla Direzione centrale relazioni
internazionali

Alla Direzione centrale legislazione e
procedure accise e altre imposte indirette

Alla Direzione centrale tecnologie
per l'innovazione

SEDE

All' Agenzia delle entrate

Via C. Colombo 426

00145 ROMA

Al Comando Generale della

Guardia di Finanza

urp@df.it

OGGETTO: Semplificazione della determinazione degli importi facenti
parte del valore in dogana delle merci - Art.73 Reg. (UE) n.
952/2013 – Circolare n.16/D/2015. Modifiche.

Premessa

La circolare n.16/D del 6 novembre 2015 aveva anticipato la circostanza di costituire “un documento di base” in vista dell’applicazione delle disposizioni recate dal Reg. UE 952/2013 (Codice Doganale dell’Unione, di seguito CDU) che, all’art. 73, stabilisce il seguente principio di semplificazione:

“Le autorità doganali possono autorizzare su richiesta la determinazione dei seguenti importi sulla base di criteri specifici, se non sono quantificabili alla data di accettazione della dichiarazione in dogana:

a) gli importi che devono essere inclusi nel valore in dogana conformemente all'articolo 70, paragrafo 2) (valore di transazione); e

b) gli importi di cui agli articoli 71 e 72 (elementi da includere/escludere dal valore in dogana)”.

Le stesse istruzioni invitavano, poi, a “non sottovalutare” la lettera dell’art. 70, paragrafo 1, laddove, nel definire il valore di transazione come “*il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l’esportazione verso il territorio doganale dell’Unione*”, aggiunge le parole “*eventualmente adeguato*”, così da consentire la ordinaria valorizzazione delle merci proprio sulla base dell’art. 73 CDU, alle condizioni previste dall’art.71 del Reg. delegato (UE) n. 2446 del 28 luglio 2015 (di seguito, RD).

In materia rilevano, altresì, le pertinenti disposizioni recate dal regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 (di seguito, RE).

Con la circolare n.8/D del 19.4.2016, a seguito dell’entrata in applicazione del nuovo CDU, sono state fornite disposizioni e istruzioni procedurali anche per quanto riguarda il valore in dogana delle merci (*cf.*, cap. B3).

Alla luce delle nuove disposizioni unionali si rende, pertanto, necessario adeguare le istruzioni procedurali di cui alla citata circolare 16/D/2015 con riferimento ai seguenti profili:

1. requisiti oggettivi per la semplificazione del valore in dogana (art. 71, paragrafo 1, RD).
2. requisiti soggettivi per la semplificazione del valore in dogana (art. 71, paragrafo 2, RD).

3. definizione del “prezzo pagato o da pagare”, oggi eventualmente adeguato ex art. 71 RD.
4. definizione del “valore di transazione delle merci vendute per l’esportazione verso il territorio doganale dell’Unione” (art. 128 RE).
5. portata dell’onere probatorio alla luce dei principi dell’ art.140 RE.
6. procedimento autorizzativo.

1. Requisiti oggettivi per la semplificazione del valore in dogana (art. 71, paragrafo 1, RD).

1.1 Art. 166 CDU “costo amministrativo sproporzionato”

Nell’ambito delle semplificazioni accordate dal legislatore euro-unitario, sia il vecchio codice doganale comunitario [Reg. (CEE) n. 2913/1992, art.76, lett. *a*), di seguito CDC] che le relative disposizioni di applicazione [Reg. (CEE) n. 2454/1993 e successive modifiche, artt. 254 e ss., di seguito DAC] contemplavano la “dichiarazione incompleta” quale procedura che consentiva all’operatore economico di presentare il DAU (Documento Amministrativo Unico) con dati ridotti o privo di alcuni documenti la cui presentazione era di regola necessaria per consentire l’applicazione delle disposizioni che disciplinavano il regime doganale per il quale le merci venivano dichiarate.

Tale possibilità è oggi trasfusa nell’art. 166 del CDU¹, relativo alla dichiarazione semplificata, **alle condizioni previste dagli artt. 145 e segg. RD e artt. 223/225 RE.**

In caso, quindi, di regolare ricorso alla dichiarazione semplificata e previa autorizzazione del Direttore dell’Ufficio delle dogane competente² a fronte della prestazione di idonea garanzia³, è possibile sospendere temporaneamente l’accertamento per rimandarlo ad un momento successivo, stabilito nell’autorizzazione per l’integrazione degli elementi mancanti.

¹ si rinvia alle precisazioni recate dalla Circ. 8/D del 19 aprile 2016, par. E.2.2.

² in base ai criteri stabiliti dall’art. 22 CDU o, in deroga, dall’art. 12 RD.

³ nella tipologia della garanzia globale per obbligazioni sorte.

In materia di valore, in particolare, la previsione dei limiti temporali concessi per regolarizzare la dichiarazione incompleta è ora ricompresa nella previsione generale sulle procedure semplificate di cui all'art. 147 RD, ai sensi del quale (paragrafo 3) “... se il documento di accompagnamento riguarda il valore in dogana, l'autorità doganale può, in circostanze debitamente giustificate, fissare un termine più lungo di quello previsto dai paragrafi 1 o 2 (10 gg, eventualmente estensibile), tenendo conto del termine di prescrizione⁴ ex art. 103 CDU (rimasto invariato a tre anni)”.

Come rappresentato nella circolare n. 16/D del 2015, tale procedura poteva allora e può tuttora risultare dispendiosa sia per la parte privata che per quella pubblica, atteso che, oltre alla fase istruttoria preventiva per il rilascio dell'autorizzazione ed alla necessità della prestazione della garanzia, essa impegna entrambe le parti a tenere “aperta” ogni singola dichiarazione doganale proprio nella determinazione dell'imponibile.

In alternativa all'indicazione di un valore provvisorio sulla dichiarazione incompleta, **solo per il regime dell'importazione**, in analogia a quanto riportato nella circolare 16/D del 2015 con riferimento al previgente art.156 bis DAC, è utilizzabile in presenza delle ben precisate condizioni oggettive e soggettive stabilite dall'art. 71 RD, lo strumento di cui all'art. 73 CDU attraverso il quale, sul presupposto del riconoscimento dell'“*arm's length principle*” e dell'analisi di comparabilità ad esso sottesa, è possibile operare una forfettizzazione non più solo di alcuni elementi del valore in dogana da aggiungere/defalcare al/dal prezzo pagato o da pagare di cui agli artt. 71 e 72 del CDU, bensì anche dell'intero pagamento dovuto al venditore o, tramite terzi, “a beneficio del venditore”, ex art. 70 del CDU.

Il legislatore europeo, quindi, elevando con l'art. 73 del codice la semplificazione a norma primaria e non più delegata, ha così voluto espressamente ammettere la predeterminazione “sulla base di criteri specifici”, non più solo degli aggiustamenti in dogana (come nel previgente art. 156 bis DAC), ma dell'intero valore transazionale come principale criterio di determinazione dell'imponibile doganale.

La procedura della dichiarazione incompleta rimane, invece, strumento utilizzabile per gli aggiustamenti all'esportazione, che rilevano anche ai fini della corretta costituzione del plafond IVA da parte degli esportatori abituali.

⁴ Da considerarsi termine di natura decadenziale (cfr. Circ. 8/D/2016 par. C 3.3.).

1.2 Valore in dogana determinabile su autorizzazione non significativamente differente da quello determinato in assenza di autorizzazione.

Il bilanciamento tra l'esigenza di semplificazione e quella di garantire la **sostanziale coerenza del valore determinato, ai sensi dell'art. 73 CDU, con quello determinabile in via ordinaria** è assicurato dalla ulteriore condizione prevista alla lettera *b*) dell'art.71 RD.

Il principio di indifferenza tra valore preventivamente determinabile e successivamente determinato, ancorché diversamente esposto, è, peraltro, in vigore fin dalle origini dell'accordo OMC sull'applicazione dell'art.VII del GATT (1979): rimandando alla circolare 16/D/2015, laddove si sofferma sul "vecchio" allegato 23 alle DAC, è qui opportuno limitarsi a segnalare che le note ivi contenute, con riguardo all'interpretazione dell'esame delle circostanze della vendita oggetto di valorizzazione in dogana anche in presenza di legami con influenza sul prezzo, sono oggi elevate a norma operativa dall'art. 134, paragrafo 2, RE rubricato "operazioni tra soggetti collegati", laddove dispone che "**Tuttavia**", – cioè prescindendo dall'esame delle circostanze della vendita di cui al precedente paragrafo 1 dello stesso articolo 134 – "**le merci sono valutate ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice**" – e quindi il valore di transazione come base primaria del valore in dogana è ammesso – "**se il dichiarante dimostra che il valore di transazione dichiarato è estremamente vicino a uno dei seguenti valori assunti come criteri, determinati allo stesso momento o pressappoco allo stesso momento**": *a) valore transazionale di merci identiche o similari; b) valore deduttivo o c) valore calcolato*, di cui, rispettivamente, all'art.74, paragrafo 2, lettere *a*) e *b*), *c*) o *d*) CDU (cd. *value tests*).

Tale norma, evolutasi da nota di commento dell'accordo internazionale fondamentale (1979) ad allegato alle disposizioni di applicazione del codice comunitario (1994) e, infine, a norma di esecuzione del nuovo codice dell'Unione (2015), a ben vedere non fa altro che confermare il principio del cd. *arm's length* come condizione dell'ammissibilità della rilevanza in dogana del prezzo di trasferimento infragruppo o di qualsiasi altro prezzo influenzato dai legami tra parti collegate: si rinvia, per altri risvolti pratici, ai successivi paragrafi 2 e 4.

2. Requisiti soggettivi per la semplificazione del valore in dogana (art. 71, paragrafo 2, RD).

La circolare n. 16/D/2015 richiamava l'importanza dello strumento della forfettizzazione preventiva ex art. 156 *bis* DAC (*cfr.*, par. 6) anticipando che le nuove norme integrative del CDU prevedono, tra i requisiti necessari per il rilascio dell'autorizzazione di cui al predetto art. 73, “anche alcuni dei criteri generalmente previsti per il rilascio dello *status* di AEO” e osservando, tra l'altro, che “tale collegamento sicuramente enfatizza gli aspetti legati alla *compliance* dell'operatore economico nel quadro di un rapporto collaborativo con l'amministrazione doganale”.

Il rilascio dell'autorizzazione di cui all'art. 73 CDU è, infatti, ora subordinato ai sensi dell'art. 71, paragrafo 2, RD al rispetto da parte del richiedente, delle seguenti condizioni:

- a) conformità al disposto dell'art. 39, lett. *a*), CDU (condizione meglio declinata nell'art. 24 RE). In particolare si fa presente che, sia nel caso in cui il richiedente sia una persona fisica che nel caso in cui sia una persona giuridica, la condizione deve considerarsi soddisfatta se nessuno dei soggetti di seguito elencati ha commesso violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale e non ha avuto precedenti per reati gravi in relazione alla propria attività economica⁵: **il richiedente, la persona responsabile del richiedente o che esercita il controllo sulla sua gestione e/o l'impiegato responsabile delle questioni doganali del richiedente;**
- b) utilizzo di un sistema contabile compatibile con i principi contabili accettati nello Stato Membro ove è tenuta la contabilità che faciliti i controlli doganali mediante *audit*. Il sistema contabile conserva una documentazione cronologica dei dati atta a fornire una traccia di controllo dal momento in cui i dati sono inseriti nel fascicolo (condizione identica a quella prevista per gli AEO ex art.25, paragrafo 1, lett. *a*) RE);
- c) organizzazione amministrativa che corrisponde al tipo ed alla dimensione dell'impresa e che è adatta alla gestione dei flussi di merci ed utilizzo di un sistema di controllo interno che permette di

⁵ si rinvia alle istruzioni ed ai chiarimenti forniti nel tempo in materia di AEO.

individuare le transazioni illegali o irregolari (condizione identica a quella prevista per gli AEO ex art.25, paragrafo 1, lett. f), RE).

Considerando che i requisiti prescritti dall'art. 71 RD come condizione per il rilascio dell'autorizzazione in argomento coincidono nella sostanza con molti dei requisiti prescritti dalla vigente normativa per il rilascio dell'autorizzazione AEO, possono essere di ausilio anche nel procedimento autorizzativo ex art. 73 CDU gli orientamenti emanati dalla Commissione europea con il documento di carattere esplicativo prot. TAXUD/B2/047/2011, rivisto da ultimo l'11 marzo 2016 (disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nel *link* appositamente dedicato all'AEO – Orientamenti AEO – comunicazione del 16.01.2017, nonché le altre istruzioni in materia di AEO emanate dalla scrivente⁶).

3. Definizione del “prezzo pagato o da pagare” oggi eventualmente adeguato ex art. 71 RD.

Nel rinnovato contesto del codice unionale la valorizzazione della merce in dogana deve necessariamente ricomprendere *“tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate.”* In tal senso un principio cardine del valore in dogana che nel codice comunitario del 1992 era relegato al ruolo di “aggiustamento” da aggiungere al valore (artt. 32 e ss. CDC) è oggi in forza degli artt. 73, lett. a) e 70, paragrafo 2, CDU elemento essenziale della *“base primaria per il valore in dogana delle merci”* (art. 70, paragrafo 1, CDU). Risultano così modificati anche i precedenti vincoli amministrativi per il calcolo sia da parte privata che pubblica, ad esempio, dei canoni e dei diritti di licenza (*cfr.* linee guida sul valore in dogana allegate alla nota 69073RU del 17 giugno 2016, pubblicata nella sez. CDU del sito dell'Agenzia) o delle spese di trasporto (che continuano ad aggiungersi anche in ipotesi di gratuità delle stesse, *cfr.* art. 138, paragrafo 3, RE), per cui oggi possono essere *“tutti i pagamenti effettuati come condizione della vendita”* più facilmente oggetto di semplificazione preventiva, qualora superino i cd. *value tests* di congruità

⁶ Cfr., circ. n.8/D del 19 aprile 2016, paragrafo A 7.2 e le altre istruzioni fornite nel tempo.

cui si è già accennato nella circolare n. 16/D/2015 (p. 6), ancorché con riferimento al *transfer price*. Questi *tests* di valorizzazione, ai fini del giudizio preventivo di conformità al principio dell'*arm's length* (o giudizio preventivo di piena concorrenzialità di mercato), giova rimembrarlo, differiscono in ogni singola fattispecie e, rientrando nella cd. *case law approach*, non possono di norma prescindere dal cd. "legalmente pregresso in dogana", cioè da quanto è stato in condizioni di concorrenzialità e in assenza di contenzioso volontariamente e legittimamente corrisposto negli esercizi fiscali precedenti, a titolo di "*prezzo effettivamente pagato o da pagare*".

4. Definizione del "valore di transazione delle merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione" (art. 128 RE).

I cd. *value tests* richiamati ai fini dell'ammissibilità del metodo primario di determinazione del valore ex art.70, paragrafo 1, CDU e art. 134 RE, riportano al **concetto di "persone legate"** già definito dall'art. 15, comma 4, dell'Accordo sul Valore in Dogana OMC e ripreso dall'art. 143 DAC, **che è oggi trasfuso nell'art. 127 RE.**

Quello che il vecchio Allegato 23 alle DAC definiva come legame "*se una persona è in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento nei confronti di un'altra*" è oggi tradotto nella clausola di chiusura sul solo concetto di controllo di cui alle lett. e), f) e g) del primo paragrafo del cit. art. 127, contenuta nel successivo paragrafo 3, ai sensi della quale molto genericamente "*si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda.*" Il concetto non cambia rispetto al passato, considerando che l'endiadi formata dalle parole "*costrizione*" e "*orientamento*" è ora semplicemente rimodulata nella locuzione "***imporre orientamenti***". Vale quanto già riportato in proposito dalla circolare 16/D/2015 per cui: "E' di tutta evidenza che le multinazionali che consolidano diverse linee imprenditoriali per finalità fiscali e richiedono in dogana il riconoscimento del loro "prezzo interno", ancorché non influenzato e in linea con ciò che la dogana ricostruirebbe in applicazione del principio dell'*arm's length*, devono preventivamente dimostrare in quale

misura gli aggiustamenti e le rettifiche derivanti dagli accordi di *transfer pricing* si riferiscono effettivamente alle merci importate.”

L'attenzione al prezzo pagato o da pagare tra soggetti collegati è nel nuovo CDU molto più generale e non più relegata all'ipotesi tanto eccezionale, quanto residuale, del “*prezzo relativo ad una vendita anteriore all'ultima vendita*” (cd. *first sale*) di cui all'art. 147 DAC.

Nel quarto di secolo passato tra la genesi del mercato unico e l'Unione europea seguita al più recente trattato di Lisbona non può non essere tenuto in considerazione lo scenario odierno caratterizzato dall'esplosione del commercio elettronico che semplifica tempi e luoghi degli scambi commerciali, concentrando per le economie di scala questi ultimi in un relativamente ridotto numero di *hubs* di spedizione e di distribuzione. Il nuovo art. 128 RE delinea questo scenario in due semplici alternative⁷: il primo paragrafo, coincidente nella sostanza anche nella passata “*first sale*”, prende in considerazione il valore di transazione de: “*la vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte nel territorio doganale dell'Unione*”, mentre il secondo abilita il valore di transazione delle “*...merci...vendute...mentre si trovano in custodia temporanea o sono vincolate a un regime speciale diverso dal transito interno, dall'uso finale (destinazioni particolari/regimi speciali d'importazione) o dal perfezionamento passivo,...*”.

Nel primo caso, si valorizzano in dogana le merci che ancora non sono arrivate nel territorio UE, o, se arrivate, sono ancora da presentare in dogana, mentre, nel secondo caso, la filiale controllata responsabile della valorizzazione in dogana dovrà essere quella responsabile della materiale distribuzione sul singolo mercato della UE e, quindi, dell'effettiva immissione in consumo. Non potendo verosimilmente disgiungere lo scenario prefigurato dal legislatore del 2013-2015 dal regime dei depositi doganali, per i quali si rinvia integralmente alla circolare n. 8/D del 19 aprile 2016, sez. F3, p.85, si tratta nel primo paragrafo di fermare il calcolo del valore al **momento precedente anche all'eventuale introduzione in**

⁷ Nelle linee guida della C.E. del 28 aprile 2016, diffuse da questa Direzione con nota prot. 69073 del 17.6.2016, la DG TAXUD conclude che: “Più in generale, il valore in dogana dovrebbe essere determinato sulla base del valore di transazione di una vendita che si realizzi in/da un deposito doganale nell'ambito del territorio dell'UE soltanto se ricorrono le seguenti condizioni:

-Quando non si realizza vendita per l'esportazione ai sensi dell'Articolo 128(1) del CDU/ atti di esecuzione;

-Quando nel deposito doganale si realizza una cessione che non sia vendita nazionale; e

-Quando la vendita effettuata nel deposito doganale soddisfa i requisiti di cui all'articolo 70(3) del CDU.

deposito (in quanto comunque anteriore all'introduzione nel territorio) e, in un'ipotetica catena di controllo di un gruppo societario multinazionale, la fattura di accompagnamento da prendere in considerazione dovrà essere necessariamente quella rilasciata dal fornitore/speditore extra UE alla filiale/controllata importatrice. Invece, nel secondo paragrafo, il calcolo del valore/base imponibile si sposta fino al **momento della materiale estrazione dal deposito**, presentando come fattura di accompagnamento quella avvenuta in regime sospensivo e, quindi, seppur all'interno del territorio doganale UE, della vendita allo stato estero immediatamente precedente l'estrazione con contestuale immissione in libera pratica e/o immissione in consumo.

Va da sé che, in mancanza di vendita, non sussiste il presupposto per l'applicazione del metodo transazionale primario di determinazione del valore in dogana e si dovrà procedere all'applicazione dei metodi secondari (ivi compresi quelli transazionali delle merci identiche e similari) di cui all'art. 74 CDU⁸ (v. anche art. 140 RE).

5. Portata dell'onere probatorio alla luce dei principi dell'art.140 RE.

La circolare 16/D/2015 ricordava anche che per le dichiarazioni di valore >10.000 € ai sensi dell'art.178, paragrafo 4, DAC, la parte privata aveva l'onere di fornire la documentazione a supporto di ogni singola dichiarazione complementare sul valore in dogana - DV1 - ai fini di garantire, tra l'altro, la *“veridicità e completezza degli elementi indicati nella dichiarazione”*, aggiungendo il richiamo al *“ribaltamento negoziale dell'onere probatorio”* contenuto nell'art. 181 bis DAC *“qualora emerga un ragionevole dubbio sull'influenza che il legame tra le parti abbia prodotto sul valore di transazione dichiarato”*.

Pur non essendo stato riproposto tale obbligo dalla nuova codificazione euro-unitaria nello scenario delle dichiarazioni elettroniche auspicabilmente unificate nel continente europeo (*“potenziamento dei sistemi nazionali d'importazione di cui all'allegato della decisione di esecuzione 2014/255/UE”*), come precisato anche nella circolare 8/D/2016 (*cfr.*, par

⁸ Per esempio, concludono le linee guida della Commissione europea già citate alla precedente nota, *“non è possibile considerare vendita la transazione in cui la merce è importata in conto consegna, o quando la merce è importata da filiali della stessa società che non siano soggetti giuridici distinti, e quando la merce è importata con un contratto di noleggio o leasing (anche se il contratto contempla un'opzione per l'acquisto di merce)”*.

B3), l'art. 6 del regolamento delegato (UE) sul regime transitorio n. 341/2016 (RDT) continua ad ammettere (all. 8) una “dichiarazione delle indicazioni relative al valore in dogana”, con la differenza rispetto alla **previgente codificazione che il valore soglia non è più di soli 10.000 €, bensì di 20.000 €** (art. 6, paragrafo 5, lett. a), RDT) salvando sostanzialmente le stesse cause di esclusione precedentemente previste dall'art. 179 DAC.

Giova nel presente contesto sottolineare che il successivo paragrafo 6 del medesimo articolo 6 RDT prevede espressamente che **“nel caso di un traffico continuo di merci fornite dallo stesso venditore allo stesso acquirente alle stesse condizioni commerciali, le autorità doganali possono esonerare dall'obbligo continuativo di comunicare le indicazioni di cui al paragrafo 1”**. E', infatti, evidente che, ad esempio in caso di semplificazione della valorizzazione in dogana ex art. 73 CDU fondata proprio su uno studio degli stessi flussi commerciali tra medesimi soggetti, tali “indicazioni relative al valore in dogana” sono già più compiutamente e analiticamente fornite alla dogana in un tempo antecedente le operazioni stesse e si rivelano superflue al momento dell'immissione in libera pratica.

Il procedimento di ribaltamento dell'onere probatorio in capo alla parte privata di cui al previgente cit. art. 181 *bis* in caso di persistente dubbio sul valore in dogana è, tuttavia, notevolmente semplificato dalla nuova codificazione applicabile dal 1° maggio 2016.

Infatti, dopo aver legittimato al primo paragrafo l'esistenza dei *“fondati dubbi”* in capo alle autorità doganali e la correlativa facoltà di richiedere ai dichiaranti di *“fornire informazioni supplementari”*, **l'art. 140 RE prevede al secondo paragrafo semplicemente che “se i dubbi non sono dissipati, le autorità doganali possono decidere che il valore delle merci non può essere determinato a norma dell'articolo 70, paragrafo 1 del codice – base primaria - ” e deve essere determinato attraverso i “metodi secondari di determinazione del valore in dogana”**, che l'art. 74 CDU chiama in causa **“nell'ordine” gerarchico ivi contenuto** proprio *“quando il valore in dogana delle merci non può essere determinato a norma dell'articolo 70”* (cfr. paragrafo 1, art. cit.).

La riproposizione, nell'art. 140 RE, delle disposizioni sostanziali recate dal previgente art. 181-*bis* DAC⁹ consente di considerare applicabili, anche nel

⁹ Per quanto riguarda i profili procedurali, pur non facendo menzione l'art 140 RE dell'obbligo a carico della dogana di informare la persona interessata dei motivi sottesi ai dubbi fondati per consentire l'esercizio anticipato della difesa, si ritiene che il c.d. “diritto ad essere ascoltati”, ora

contesto della nuova disciplina codicistica unionale, le norme nazionali previste dall'art.35, comma 35, del D.L. n. 223/2006, convertito dalla legge n. 248/2006, in materia di esercizio dei poteri di accertamento volti alla prevenzione e contrasto delle violazioni tributarie connesse alla dichiarazione fraudolenta del valore in dogana e degli altri elementi che determinano l'accertamento doganale così come i principi stabiliti, *in subiecta materia*, dalla Corte di Giustizia della UE nella recente sentenza del 16 giugno 2016, resa nella causa C-291/15.

6. Procedimento autorizzativo

Tenuto conto del mutato quadro giuridico di riferimento rispetto a quello in base al quale era stata emanata la circolare n. 16/D/2015, si allegano alla presente il nuovo modello di domanda di autorizzazione e le relative istruzioni per la compilazione, che formano parte integrante della presente circolare (all.ti n. 1 e 2).

Per la decisione si applicano i termini stabiliti dall'art. 22 CDU (120 giorni dalla data di accettazione della domanda) e le altre norme generali previste, in materia di decisioni adottate su richiesta, dagli artt. 11 e segg. RD e artt. 12 e segg. RE.

L'organo che adotta il provvedimento è il Direttore centrale legislazione e procedure doganali; l'unità organizzativa responsabile del procedimento è l'Ufficio applicazione dei tributi doganali della medesima Direzione, **cui le istanze** - accompagnate dal corredo documentale elencato nel relativo citato modello - **dovranno pervenire obbligatoriamente per il tramite dell'Ufficio delle dogane competente, da individuarsi sulla scorta dei criteri stabiliti dall'art. 22 CDU¹⁰ o, qualora non sia possibile, ricorrendo alla deroga stabilita dall'art. 12 RD** (Ufficio delle dogane nel cui ambito territoriale si colloca il luogo in cui sono tenuti o sono accessibili le scritture e i documenti del richiedente che consentono all'Autorità doganale di prendere una decisione).

disciplinato in modo espresso e trasversale dagli artt. 22, paragrafo 6, e 29 CDU (*cf.* circ. n.8/D del 2016, par. A 6.1), in quanto principio generale della UE debba essere applicato anche nel caso in esame, fatte salve – in particolare - le deroghe previste dal paragrafo 6, lett. e), del menzionato art. 22 e dall'*incipit* dell'art. 29 CDU.

¹⁰ Art. 22, par.1, comma 2, CDU: “Salvo che sia altrimenti disposto, l'autorità doganale competente è quella del luogo in cui è tenuta o è accessibile la contabilità principale del richiedente a fini doganali e in cui dovrà essere effettuata almeno una parte delle attività oggetto della decisione”.

L'Ufficio delle dogane territorialmente competente, una volta ricevuta la domanda, effettua la valutazione della completezza [*es: istanza debitamente firmata in tutte le caselle ove ciò è richiesto (in calce all'istanza e nel corpo delle caselle 11, 16 e 17) e presenza di tutti gli allegati*] e dell'accettabilità della richiesta secondo i criteri stabiliti dall'art. 11 RD, accertando in particolare la corrispondenza e pertinenza dei documenti allegati e degli oneri documentali (es: copie dei documenti d'identità, corretta esecuzione delle copie della documentazione di supporto, presenza o meno della traduzione, corrispondenza con quanto indicato nel modello della domanda, completezza e leggibilità dei fogli di calcolo, con particolare corrispondenza alle singole voci da aggiungere/sottrarre).

Nel caso in cui la domanda non contenga tutti gli elementi elencati nei pp. da 1 a 18 dell'allegato 1), ivi compresa la pertinente documentazione, oppure, ad esempio, citi documenti non allegati o risulti altrimenti incompleta, l'Ufficio delle dogane deve chiedere al richiedente di integrare le informazioni/dati/documenti mancanti entro un congruo termine, non superiore a trenta giorni, decorso inutilmente il quale la domanda si intende non accettata.

Al termine di tale prima istruzione formale, il competente Ufficio delle dogane provvede ad inoltrare al richiedente la formale comunicazione di:

- **accettazione della domanda**, entro trenta giorni dal relativo ricevimento, indicando la data dalla quale iniziano a decorrere i termini istruttori per adottare la decisione;
- **non accettazione della domanda** se:
 - è inutilmente decorso il termine (non superiore a trenta giorni) indicato dall'Ufficio delle dogane per l'integrazione della domanda;
 - non sussistono le situazioni indicate dall'art. 11 RD, da comunicare entro trenta giorni dal ricevimento della domanda.

Nella successiva fase istruttoria, volta all'esame sostanziale dell'istanza, l'Ufficio delle dogane procede ad acquisire al relativo fascicolo la seguente documentazione e ad effettuare le seguenti verifiche:

- Documentazione:
 - a) certificati relativi ai carichi pendenti e al casellario giudiziale presso le competenti procure della Repubblica, avendo cura di utilizzare

l'apposita modulistica scaricabile dal sito del Ministero della Giustizia¹¹.

- Verifiche:
- b) assenza/presenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale in capo ai soggetti rilevanti ai sensi dell'art. 39, lett. a), CDU¹², così come richiesto dall'art. 71, paragrafo 2, lett. a), RD;
- c) tipologia di sistema contabile adottato e sua conformità ai criteri richiamati dall'art. 71, paragrafo 2, lett. b), RD;
- d) tipologia e struttura dell'organizzazione amministrativa del richiedente e sua conformità ai criteri previsti dall'art. 71, paragrafo 2, lett. c), RD.
- e) verifica dei documenti posti a corredo dell'istanza relativamente a: valori oggetto di forfettizzazione riferiti all'ultimo triennio delle dichiarazioni doganali¹³, listini prezzi ai fini dell'applicazione, ancorché in maniera flessibile, di un eventuale metodo deduttivo di valorizzazione in dogana¹⁴, altra documentazione allegata.

Le sopra descritte attività si devono concludere **entro 80 giorni di calendario dalla data di accettazione della domanda**. All'esito dell'istruttoria condotta, il competente Ufficio delle dogane redige una dettagliata relazione finale che dia conto degli elementi descritti nei punti da a) a e) che precedono, da trasmettere, entro il suddetto termine, al centrale Ufficio per l'applicazione dei tributi doganali e, per conoscenza, alla sovraordinata Direzione territoriale.

Si evidenzia che il termine di 80 giorni previsto per questa prima fase istruttoria di competenza territoriale costituisce **termine massimo** a

¹¹ Per quanto riguarda l'acquisizione delle comunicazioni antimafia, gli UD si avvarranno della banca dati nazionale BDNA unica mediante accesso al sistema Siceant di cui generalmente si avvalgono in relazione al procedimento di autorizzazione AEO.

¹² In analogia alle modalità operative adottate con riferimento al procedimento di autorizzazione AEO.

¹³ Si può prescindere dalla triennialità nel caso di imprese multinazionali di notoria solvibilità, già titolari di AEO, con un minimo di un anno di operazioni registrate presso le dogane nazionali.

¹⁴ La Commissione europea ha già più volte preso in considerazione, ancorché solo in documenti di lavoro interno ad uso puramente interpretativo, le nuove realtà economiche del commercio elettronico nelle quali, non esistendo fattura di vendita se non al singolo acquirente al dettaglio, non possono essere applicati in dogana né il metodo primario di determinazione del valore transazionale, né i due metodi secondari di determinazione dei valori di merci identiche o similari, bensì il solo metodo deduttivo flessibile di determinazione del valore partendo dalla maggiore quantità rivenduta sul mercato interno, ovvero dai prezzi esposti ai clienti finali direttamente sui siti *web*.

disposizione per gli Uffici delle dogane che dovranno tenere debitamente conto dell'eventuale possesso, da parte del richiedente, dello status di AEO.

Va da sé, infatti, come più volte evidenziato, che se il soggetto interessato è già certificato/autorizzato AEO, l'istruttoria deputata all'Ufficio delle dogane è senz'altro semplificata e più breve, dovendosi tenere conto delle evidenze già acquisite in fase di autorizzazione/monitoraggio dell'AEO che possano considerarsi effettive e valide anche al momento dello svolgimento delle attività endo-procedimentali in esame, in modo da utilizzarle senza ulteriori aggravii.

Una volta pervenuto il fascicolo istruttorio al menzionato Ufficio centrale, questo provvederà alle analisi e valutazioni di competenza per l'adozione del provvedimento.

Avverso il provvedimento del Direttore centrale legislazione e procedure doganali è ammesso ricorso, entro sessanta giorni, al Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio, ovvero, in alternativa, ricorso straordinario al Presidente della Repubblica entro centoventi giorni.

Codeste Direzioni vigileranno sulla uniforme e conforme applicazione delle presenti disposizioni da parte dei dipendenti Uffici e vorranno tempestivamente segnalare eventuali problematiche riscontrate nella relativa applicazione.

Il Direttore Centrale
Dott.ssa Cinzia Bricca
f.to digitalmente