



## **LE NOVITA' 2013**

### **LA DISPENSA SUL COMMERCIO ELETTRONICO INTERNAZIONALE**

**L'OBLIGAZIONE DOGANALE E  
L'IRREGOLARE INTRODUZIONE DI MERCI  
NEL TERRITORIO DOGANALE UE  
-LE VENDITE VIA WEB-**

## L'OBLIGAZIONE DOGANALE E L'IRREGOLARE INTRODUZIONE DI MERCI NEL TERRITORIO DOGANALE UE: LA VENDITA VIA WEB. LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE, LA C-454/10 DEL 17 NOVEMBRE 2011 – CONDANNA PER L'INTERMEDIARIO – REG. (CEE) N. 2913/1992 - IL POTERE ACCERTATIVO DELLE DOGANE – GLI OPERATORI SONO AVVERTITI

*Gli argomenti trattati: premessa – il commercio elettronico diretto ed indiretto – la nascita dell'obbligazione tributaria doganale – la rappresentanza diretta ed indiretta – la posizione della Corte di Giustizia europea – la condizione soggettiva dell'intermediario – la posizione oggettiva dell'intermediario – le conclusioni*

*“L’art. 202, n. 3, secondo trattino, del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, deve essere interpretato nel senso che va considerato **debitore dell’obbligazione doganale**, sorta per effetto dell’introduzione irregolare di merci nel territorio doganale dell’Unione europea, **colui che, pur senza concorrere direttamente all’introduzione, vi abbia partecipato come intermediario** ai fini della conclusione di contratti di compravendita relativi alle merci medesime, qualora sapesse o dovesse secondo ragione sapere che **tale introduzione sarebbe stata irregolare**, circostanza che spetta al giudice del rinvio acclarare”. Questa è la sentenza della Corte di Giustizia UE, la n. C-454/2010 con la quale si innesca il potere accertativo delle Dogane che oltre a raggiungere i diretti interessati, il venditore e il compratore, può coinvolgere anche le categorie dell’indotto, quali gli spedizionieri, i magazzinieri, i vettori ma anche gli importatori, i concessionari, i distributori e così via. Anche il commercio elettronico non sfugge all’occhio vigile della Dogana*

### PREMESSA

Con l'innovazione tecnologica globalizzata, dove chiunque può assumere la veste di venditore e compratore, si è sviluppato un nuovo mercato, non raggiungibile fisicamente come luogo naturale dove avviene la compravendita di merci, come il mercato rionale o altro, un market immateriale dove gli stessi operatori non si conoscono: **la movimentazione via web.**

Parliamo di **commercio elettronico** che si è sviluppato fortemente raggiungendo cifre sbalorditive, che corrono sulla rete di Internet, che ha visto fiorire venditori di ogni genere ma anche compratori che, attratti da guadagni facili, si sono trovati nelle condizioni peggiori, proprio per aver acquistato quel determinato prodotto, definito **sensibile.**

Ai fini doganali è importante stabilire se le operazioni che scaturiscono dal commercio elettronico siano significative nel passaggio della linea del territorio doganale comunitario, vale a dire, bisogna valutare se tali operazioni non configurino una irregolare introduzione di merci nel territorio doganale UE con conseguente denuncia penale per contrabbando e reato permanente dell'evasione dell'iva all'importazione.

#### **COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO E INDIRETTO**

Assumono rilievo per l'accertamento doganale il cd. **commercio elettronico indiretto**, quello con il quale il bene materiale si sposta fisicamente da un Paese terzo nel territorio doganale UE. Parliamo di beni fisici che si muovono in seguito alla transazione avvenuta tra il venditore del Paese Terzo ed il compratore comunitario, parliamo, per intenderci di importazione; nell'ipotesi inversa, l'operazione dovrà avvenire con una cessione all'esportazione presentando il bene in Dogana.

**Il commercio elettronico diretto**, proprio perchè trattasi di bene immateriale, viene considerato, secondo il parere della OCSE, l'organismo mondiale della cooperazione e dello sviluppo economico, che presiede su tutta la fiscalità internazionale, e secondo anche le direttive comunitarie, come **prestazioni di servizi** e, quindi, non rilevanti ai fini doganali.

Al contrario, per il commercio elettronico indiretto, l'attraverso della linea doganale comunitaria del bene comporta la tassazione delle risorse proprie della Comunità e dell'IVA afferente con presentazione della merce in Dogana.

La transazione si perfeziona via telematica con l'acquisto del bene nella vetrina del portale che viene messa a disposizione del compratore interessato che invia l'ordine *on line*; successivamente esegue il pagamento, generalmente con bonifico o anche mediante mezzi elettronici, e solo, dopo aver effettuato il pagamento, che il bene viene spedito.

L'obbligazione doganale nasce a carico, generalmente, dell'importatore, ma può essere anche un'altra persona, che è l'obbligato al pagamento dei diritti doganali all'atto del passaggio della merce nel territorio UE che, per non incorrere nei rigori penali ma anche amministrativi, fa bene a presentarsi in Dogana al fine di regolarizzare l'importazione di beni.

#### **LA NASCITA DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA DOGANALE**

L'obbligazione tributaria doganale, enunciata dall'art. 34 del D.P.R. 23

gennaio 1973, n. 43<sup>1</sup>, il Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (TULD), comporta l'obbligo per il debitore di corrispondere i dazi all'importazione e all'esportazione applicabile alla merce secondo la normativa doganale; in particolare, l'obbligo è di corrispondere i diritti doganali di confine. Sono **diritti doganali** tutti quei diritti che la Dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazioni alle operazioni doganali.

Tra i diritti doganali costituiscono **diritti di confine**: i dazi all'importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione e all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e delle relative norme di applicazione nonché **l'Iva all'importazione**.

Per quanto riguarda le merci in importazione, inoltre, sono **diritti di confine**: i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed **ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato**.

Tra i diritti doganali di confine c'è anche l'IVA all'importazione, che colpisce il valore delle merci, aumentato dei diritti doganali all'atto della loro entrata nel territorio doganale comunitario. La risorsa Iva si abbatte, quindi, anche sui dazi doganali ed ogni altro diritto di confine poiché nella liquidazione del tributo vengono aggiunti alla base imponibile, utilizzata per il calcolo dei diritti di confine.

Secondo il **Regolamento CEE n. 2144/1987 del Consiglio del 13 luglio 1987** nasce l'obbligazione doganale allorquando si verifica:

- l'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione;
- l'introduzione irregolare nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione;
- la sottrazione di una merce soggetta a dazi all'importazione al controllo doganale che deriva dalla sua immissione in custodia temporanea.

Sostanzialmente, l'obbligazione doganale sorge al momento:

---

<sup>1</sup> Art. 34 del TULD dice: " Si considerano **diritti doganali** tutti quei diritti che la Dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione delle operazioni doganali: Fra i diritti doganali costituiscono **diritti di confine** i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione e d inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed **ogni altra imposizione o sovrimposta di consumo a favore dello Stato**".

- dell'accettazione da parte delle Autorità competenti (la Dogana) della dichiarazione di immissione in libera pratica;
- dell'introduzione irregolare della merce nel territorio doganale della Comunità;
- della sottrazione della merce al controllo doganale;
- dell'assegnazione di una destinazione doganale;
- della distruzione della merce.

In pratica, l'obbligazione tributaria dogane sorge nel momento in cui, presentata la dichiarazione, la Dogana registra la stessa facendola assurgere a bolletta doganale.

Gli artt. 201 e seguenti del Reg. CE 12 ottobre 1992, n. 2913 (il CDC, il Codice Doganale Comunitario) edificano il concetto dell'obbligazione doganale disciplinandone la nascita, tempo e luogo e identificando l'obbligato.

L'art. 201 del CDC definisce **debitore** chiunque, qualsiasi persona, tenuta al pagamento dell'obbligazione doganale tra le quali, in primis, il **dichiarante** che, come si diceva, può essere l'importatore o non.

Il *chiunque* è stato utilizzato anche dal legislatore dell'imposta sul valore aggiunto, il DPR 633/72, con l'art. 1 dello stesso decreto: "l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e **sulle importazioni da chiunque effettuate**".

#### RAPPRESENTANZA DIRETTA E INDIRETTA

Il *chiunque* può presentare la dichiarazione doganale in Dogana in proprio oppure decidere di avvalersi di un rappresentante: nel primo caso, parliamo di **rappresentanza diretta**, con la quale lo spedizioniere o customs brokers compila la dichiarazione in nome e per conto dell'importatore, senza assumere né diritti e né obblighi che rimangono a carico dello stesso; nell'altro, si parla di **rappresentanza indiretta**, quando lo spedizioniere doganale agisce in Dogana in nome proprio ma per conto dell'importatore assumendo egli stesso la figura del *dichiarante* rispondendo in solido dell'obbligazione doganale con il suo committente.

Il terzo comma, secondo periodo, dell'art. 201 esprime il concetto di **una responsabilità diffusa** che coinvolge **chiunque abbia "fornito**

*dati necessari alla stesura della dichiarazione, e che erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere considerati debitori conformemente alle vigenti disposizioni nazionali.*

Vedremo nel proseguo che questo passaggio è apicale all'art. seguente del CDC, l'art. 202, che sarà utilizzato dalla stessa Corte di Giustizia per dirimere un caso di introduzione irregolare nel territorio doganale comunitario di una merce soggetta a dazi all'importazione, risorsa propria della UE.

L'art. 202, 3<sup>^</sup> comma del CDC, dispone:

- “3. Sono debitori:

-la persona che ha proceduto a tale introduzione irregolare;

-le persone che hanno partecipato a questa introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, saperne allorquando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce introdotta irregolarmente.”

Secondo il **Regolamento (CEE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio del 23 aprile 2008**, che istituisce il codice doganale comunitario per meglio allineare le disposizioni in materia di riscossione delle imposizioni all'importazione in virtù del principio che la **Comunità si fonde sull'Unione Doganale, la nascita dell'obbligazione doganale** comporta l'obbligo per il debitore di corrispondere i dazi all'importazione e alle esportazioni secondo la normativa doganale.

In particolare, una obbligazione doganale all'importazione sorge nel momento in cui una merce allo stato estero viene vincolato ad uno dei regimi doganali, quali:

a) immissione in libera pratica;

b) immissione temporanea con parziale esonero dei dazi all'importazione (art. 44 CDC);

Il momento dell'accettazione della dichiarazione in Dogana determina la nascita dell'obbligazione tributaria doganale, a prescindere dal rilascio della bolletta doganale che avverrà successivamente con l'espletamento delle formalità doganali.

Il luogo in cui sorge l'obbligazione tributaria doganale è il luogo in cui avvengono i fatti o nel luogo in cui è presentata la dichiarazione in dogana o la notifica di riesportazione o il luogo in cui si verifica il fatto che la fa sorgere.

Comunque, nell'ipotesi che detto luogo non può essere determinato, l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui le Autorità doganali constatano che le merci si trovano in una situazione che ha fatto sorgere l'obbligazione tributaria.

**Il debitore è qualsiasi persona** che è tenuta a rispettare gli obblighi in questione ed, inoltre, è debitore qualsiasi persona che sa o avrebbe dovuto ragionevolmente sapere che non era rispettato un obbligo della normativa doganale o che ha agito per conto di una persona che era tenuta a rispettare l'obbligo o che ha partecipato all'atto che ha dato luogo al mancato rispetto dell'obbligo.

E' considerato, inoltre, debitore (art. 46, terzo comma lett.c CDC) *qualsiasi persona che ha acquistato o detenuto le merci in questione e che sapeva o avrebbe dovuto ragionevolmente sapere nel momento in cui le ha acquisite o ricevute che non era rispettato un obbligo previsto dalla normativa doganale.*

Chi detiene la merce allo stato estero sul territorio doganale comunitario sfuggita al controllo doganale e non si porta subito presso le Autorità doganali per lo sdoganamento della stessa, pagando tutti i diritti doganali di confine, compresa l'Iva, a prescindere se la merce sia soggetta o non a dazi o ad altre sovrimposte di confine, fa **contrabbando** (Art. 282 e segg. del TULD).

L'interesse protetto della legge doganale è esteso anche alla percezione dei diritti di confine, quali dazi e prelievi previsti dalla legislazione della UE per merci provenienti da Paesi Terzi che entrano nel territorio doganale comunitario, compresa l'Iva all'importazione che non è un dazio doganale ma un tributo protetto dalla legislazione doganale, come sancito anche dall'art. 70, comma 1, del DPR 633/72.

#### LA POSIZIONE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE

La sentenza della Corte di Giustizia, la n. C-454/10, ha puntato il dito sulla nascita dell'obbligazione doganale a carico di **chiunque**, che, anche, **senza aver preso parte direttamente all'introduzione irregolare della merce**, abbia avuto il compito di fare da **intermediario** nella conclusione di contratti di compravendita, aventi ad oggetto merci introdotte irregolarmente evadendo i dazi all'importazione.

Il caso, a cui si riferisce la sentenza, riguarda un cittadino tedesco, Sig. Oliver Jestel, e l'Hauptzollamt Aachen di Aquisgrana, che ha avviato tra il 2004 ed il 2006 un commercio con due negozi *on line*, la cui attività

consisteva nel mettere all'asta articoli originari della Cina sulla piattaforma internet *eBay*, agendo in qualità di intermediario nella conclusione dei contratti di vendita di tale merci e ne incassava il corrispettivo. La merce partiva dalla Cina per via postale direttamente agli acquirenti in Germania ed il fornitore cinese aveva anche l'incarico di fissare i prezzi.

La merce, partita dalla Cina, arrivava direttamente a destinazione **senza il passaggio obbligato in Dogana** per l'espletamento delle formalità doganali.

L'Ufficio principale delle Dogane di Acquisgrana emetteva un avviso di accertamento nei confronti del Sig. Jestel per importi corrispondenti a € 10.000, a titolo di dazi doganali, e circa 21.000 euro, a titolo di imposta sul valore aggiunto **con una motivazione giuridica che non si presta ad interpretazioni, quella dell'art. 202, comma 3, secondo trattino, del CDC**, che disciplina l'insorgenza dell'obbligazione doganale a seguito di irregolare introduzione della merce nel territorio doganale comunitario.

La Commissione Tributaria di Dusseldorf,, il Finanzgericht Dusseldorf, respingeva il ricorso del Sig. Jetel con la stessa motivazione dell'Ufficio Hauptzollamt e precisava che la dispensa vigente per i plichi postali era di €22.

Adito con ricorso in Cassazione (Revision) proposto contro la sentenza della CT di Dusseldorf, il giudice del rinvio ha osservato che il Sig. Jestel ***doveva attendersi che le importazioni di cui trattasi fossero condotte irregolarmente.***

In tale contesto il Tribunale Federale Amministrativo (BFH), il Bundesfinanzhof , che è la più alta Corte per le imposte e le questioni doganali, con sede a Monaco di Baviera, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporlo al giudizio della Corte di Giustizia.

Il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte in che modo doveva essere interpretato la portata dell'art. 202, n. 3, secondo trattino del codice doganale comunitario, se ritenere o non che il soggetto partecipa all'irregolare introduzione di merci nel territorio doganale dell'Unione sia colui che, ***senza prestare direttamente il proprio concorso a detta introduzione , abbia svolto la funzione di intermediario ai fini della conclusione di contratti di compravendita aventi ad oggetto tali merci.*** Inoltre, il giudice del rinvio aggiunge nel chiedere di sapere ***se tale soggetto divenga debitore dei dazi doganali a norma di detta***



*disposizione soltanto qualora preveda l'irregolarità dell'introduzione delle merci.*

Sostanzialmente, secondo la Corte, in forza del citato articolo, sono debentrici dell'obbligazione doganale le persone che hanno partecipato alle operazioni irregolari delle merci nel territorio dell'Unione *sapendo o dovendo secondo ragione sapere che tale introduzione era irregolare.*

#### **CONDIZIONE SOGGETTIVA DELLA RESPONSABILITA' DELL'INTERMEDIARIO**

Secondo la Corte, in relazione all'introduzione irregolare, sono coinvolte non solo le persone che hanno partecipato all'irregolarità ma anche le persone collegate.

Il caso classico riguarda, per esempio, il commercio delle sigarette di contrabbando che viaggino nascoste con un carico dichiarato ferramenta e vengono introdotte nel territorio doganale comunitario con documenti falsi in cui il dichiarante viene ritenuto partecipe della irregolarità.

In tal caso, però, il dichiarante non ha la stessa posizione dell'intermediario che nei contratti di compravendita si è limitato ad incassare i corrispettivi. Viene, quindi, a verificarsi che l'intermediario viene ritenuto colpevole al pari del dichiarante che poteva anche non essere a conoscenza.

Quindi, bisognerebbe identificare il diretto partecipante all'introduzione irregolare, come richiesto dal più volte citato articolo del codice doganale comunitario.

Così anche il doganalista che riceve quei documenti *falsi* e presenta in Dogana la dichiarazione non dovrebbe essere coinvolto come partecipante all'irregolare introduzione.

#### **CONDIZIONE OGGETTIVA DELLA RESPONSABILITA' DELL'INTERMEDIARIO**

La condizione oggettiva, contemplata dalla disposizione della Corte, rispecchia le persone che hanno contribuito direttamente all'introduzione irregolare ma anche quelle che vi hanno preso parte in qualche modo che possono rimanere coinvolte per atti collegati all'introduzione. Secondo la Corte, in altri termini, che sia le persone che hanno concluso i contratti di compravendita sia quelle che hanno consegnate la merce, trattandosi di un'unica operazione, sono coinvolte entrambe nell'introduzione irregolare la merce; le une non potevano non sapere quelle che facevano le altre.

Così la Corte ha motivato che il Sig. Jestel, *senza prestare direttamente il proprio concorso nell'introduzione irregolare delle merci nel territorio doganale dell'Unione*, svolgendo la funzione di intermediario nella conclusione di contratti di compravendita aventi ad oggetto le stessi merci, abbia partecipato comunque all'introduzione irregolare.

Dice la Corte che *è pertinente chiedersi se l'intermediario abbia informato il suo debitore di dichiarare le merci in dogana o che si sia adoperato con ogni mezzo per garantire che le merci di cui trattasi non sarebbero state introdotte irregolarmente.*

Secondo la Corte, dovrà essere **il giudice del rinvio** a dover acclarare che, comunque, **sono debitori dei dazi doganali per l'obbligazione doganale, sorta con l'introduzione irregolare delle merci, sia l'intermediario che ha partecipato ai contratti di compravendita che colui che ha fatto la consegna del bene, introdotto irregolarmente.**

#### CONCLUSIONI

Non è, quindi, automatica l'incriminazione anche delle altre persone coinvolte nella spedizione della merce, proveniente da Paesi Terzi, nel territorio della UE.

Sostanzialmente, l'accertamento doganale proseguirà per entrambe le direzioni e soltanto il giudice potrà acclarare se effettivamente le altre persone abbiano partecipato all'introduzione irregolare della merce nel territorio comunitario.

Una sentenza di tale portata innescherà un vespaio di doglianze perchè in effetti qualcuno dell'indotto, al quale viene chiesto o data una determinata prestazione, ma in qualche maniera potrebbe anche non sapere dell'introduzione irregolare della merce extracomunitaria.

Faranno bene, comunque, a preoccuparsi gli interessati all'introduzione di merci nel territorio dell'Unione perchè potranno trovarsi coinvolti in traffici illeciti che comportano sanzioni severissime, soprattutto, penali.

*Francesco Campanile*