

Prot.29230/RU

Roma, 17 gennaio 2024

CIRCOLARE N. 2/2024

CONTRADDITTORIO NELLE PROCEDURE DI CONTROLLO DELLA DICHIARAZIONE DOGANALE. CHIARIMENTI A SEGUITO DELLE MODIFICHE ALLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE INTRODOTTE DAL D.LGS. N. 219 DEL 2023.

In data 3 gennaio 2024, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana – Serie generale n. 2, il Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219¹ recante “*Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente*”, **in vigore a partire dal 18 gennaio 2024.**

L'intervento normativo - che si inquadra nella generale delega al Governo per la riforma fiscale prevista dalla Legge 9 agosto 2023 n. 111, art. 4 - si propone l'obiettivo, tra gli altri, di delineare una disciplina generale, proporzionata e organica del principio del contraddittorio in materia tributaria.

Contesto normativo

Fino alla novella in questione, l'art. 12, comma 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) nel prevedere - in caso di accessi, ispezioni e verifiche - l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di attendere, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, 60 giorni prima dell'emissione dell'atto impositivo - entro i quali il contribuente avrebbe potuto presentare osservazioni o richieste che dovevano essere valutate e richiamate nel successivo atto impositivo - ha anche sottolineato che tale termine, in caso di controlli doganali, era ridotto a 30 giorni in virtù del disposto di cui all'art. 11 del D.lgs. n. 374 del 1990².

Con le modifiche allo Statuto, il legislatore ha inteso prevedere un più specifico e distinto obbligo al contraddittorio amministrativo introducendo l'art. 6-*bis*, rubricato “Principio del contraddittorio”, disponendo: “1. *Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.*”

¹ Cfr. allegato 1.

² “... omissis ... Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374”.



AGENZIA

ADM

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

DIREZIONE DOGANE

2. *Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.*

3. *Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.*

4. *L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere”.*

Contestualmente, ai sensi dell'art. 1, lett. o) del citato D.lgs. n. 219/2023, è stato abrogato il citato comma 7 dell'art. 12 della Legge n. 212/2000 e conseguentemente la norma di interesse per l'attività doganale laddove era previsto che: “*Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374*”.

L'art. 11 del D.lgs. n. 374/1990, con riguardo alle operazioni di “revisioni di accertamento” dispone che - dopo il rilascio al contribuente di copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo - l'operatore interessato può comunicare, **nel termine di 30 giorni** decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, osservazioni e richieste che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di accertamento.

In tema di contraddittorio, di rilievo sono anche le norme unionali e, in particolare:

- l'art. 22, par. 6 del Regolamento (UE) 9 ottobre 2023 n. 954 (Codice doganale dell'Unione) e l'art. 8, par. 1 del Regolamento delegato (UE) 28 luglio 2015 n. 2446 (RD), ove dispongono che le autorità doganali, prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, gli devono comunicare le motivazioni su cui intendono basarla dandogli la possibilità di formulare osservazioni entro il termine di 30 giorni decorrenti dalla data in cui riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta;
- l'art. 102, par. 3 e del CDU che, nel disciplinare la notifica dell'obbligazione doganale, chiaramente dispone che se l'importo dovuto per lo svincolo non corrisponde a quanto dichiarato, l'Autorità doganale può effettuare la notifica al debitore solo quando è in grado di adottare una decisione;

- l'art. 105, par. 3 del CDU che, nel disciplinare la contabilizzazione dell'obbligazione doganale, chiaramente dispone che se in presenza di insorgenza dell'obbligazione in un momento diverso dall'accettazione della dichiarazione doganale, l'Autorità doganale può effettuare la notifica al debitore solo quando è in grado di adottare una decisione;
- l'art. 194 del CDU che sancisce che la verifica della dichiarazione doganale deve essere eseguita entro "*un termine ragionevole*" e che tutte le merci della medesima dichiarazione devono essere svincolate in un'unica volta.

Le suddette disposizioni, avendo matrice unionale, prevalgono sulla disciplina nazionale.

Premesso quanto sopra - abrogazione della disposizione suindicata e contemporanea vigenza di norme sovraordinate e speciali - si rende opportuno fornire i seguenti chiarimenti circa le norme che gli Uffici territoriali sono tenuti ad osservare, durante le procedure di controllo doganale, per dare attuazione al "principio del contraddittorio".

Chiarimenti a seguito delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

A differenza di quanto previsto in precedenza dall'abrogato comma 7 dell'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, il nuovo articolo 6-*bis* dello Statuto prevede un termine non inferiore a 60 giorni per consentire al contribuente la presentazione di eventuali controdeduzioni o per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Il dettato, così come formulato, non contempla più esplicitamente il riferimento al termine derogatorio, di 30 giorni, previsto in materia doganale nell'art. 11 del D.lgs. n. 374/1990.

In merito, tuttavia, come rappresentato poc'anzi, si evidenzia che le procedure di controllo doganale e, in particolare, la procedura di accertamento, sia per le operazioni cosiddette in linea che per i controlli a posteriori è regolata dalle norme del Codice doganale unionale anche per ciò che riguarda il contraddittorio ("diritto di essere sentiti") e la relativa tempistica.

Per costante ed univoca giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, è stato chiarito che il primato del diritto dell'Unione deve essere applicato a tutti gli atti nazionali, indipendentemente dal fatto che siano stati adottati prima o dopo l'atto dell'Unione in questione. Le autorità e i tribunali nazionali devono pertanto disapplicare le disposizioni nazionali finché sono in vigore le norme imperative dell'Unione.

Nel caso di specie, considerato il primato della norma unionale (articolo 8 del Regolamento delegato (UE) 2015/2446) su quella nazionale, ancorché questa sia intervenuta successivamente alla norma unionale, si continueranno ad applicare le disposizioni unionali sopra richiamate secondo quanto riportato di seguito.



AGENZIA

ADM

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

DIREZIONE DOGANE

Controlli all'atto dello sdoganamento

Qualora in fase di sdoganamento l'Ufficio intenda modificare *in pejus* i dati comunicati dal dichiarante, trattandosi di una decisione sfavorevole a quest'ultimo è necessario garantire il contraddittorio alla luce del combinato disposto degli artt. 22, par. 6 e 194 del CDU nonché dell'art. 8 RD, di immediata applicabilità nell'ordinamento domestico.

A tale fine, gli Uffici saranno tenuti a fornire all'operatore economico un termine pari a 30 giorni per l'eventuale invio di osservazioni e richieste; termine che è da intendersi riferito a tutti i diritti oggetto dell'obbligazione doganale discendente dalla dichiarazione controllata stante il carattere unitario della stessa.

Controlli a posteriori

In caso di controlli doganali successivi all'accertamento della dichiarazione doganale si ritiene che, pur essendo venuto meno il dettato del vigente art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente – che, come detto, faceva un espresso riferimento al termine speciale di cui all'art. 11, comma 4-*bis* del D.lgs. n. 374 del 1990 il quale, a sua volta, rinvia al medesimo art.12 in caso di revisione in ufficio o a seguito di accessi, ispezioni o verifiche presso l'operatore economico - permane l'obbligo dell'Ufficio doganale di concedere a quest'ultimo un termine pari a 30 giorni (e non 60 come previsto dall'art. 6-*bis*, comma 3 dello Statuto) dalla consegna o dall'avvenuta ricezione del processo verbale per la presentazione di eventuali osservazioni o richieste, con conseguente instaurazione di un contraddittorio endo-procedimentale.

Quanto sopra sia in ragione della immediata applicabilità di quanto disposto dagli artt. 22, par. 6 e 105, par. 3 del CDU nonché dell'art. 8 del RD e prevalenza sulla disciplina domestica, sia in virtù del disposto del citato art. 11 del D.lgs. n. 374/1990 e del criterio di specialità che governa i rapporti tra norme

In tale senso, infatti, anche la Relazione illustrativa al D.lgs. n. 219/2023 fa salva l'operatività di disposizioni relative a situazioni particolari chiarendo che sono esclusi dall'ambito applicativo dell'art. 6-*bis*: “... *in ossequio al principio di specialità, gli atti per i quali è già previsto a livello legislativo un modello procedimentale conchiuso che di per sé ricomprende una fase di interlocuzione preventiva tra amministrazione finanziaria e contribuente ...*”³.

Anche in questo caso, il termine suddetto è da intendersi riferito a tutti i diritti oggetto dell'obbligazione doganale discendente dalla dichiarazione controllata stante il carattere unitario della stessa.

*** **

³ Cfr. allegato 2.



AGENZIA

ADM

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

DIREZIONE DOGANE

Resta inteso che, in entrambi i casi (controlli in linea e controlli a posteriori), ai sensi dell'art.8, par. 2 del Regolamento di esecuzione (UE) 24 novembre 2015, n. 2447 (RE), qualora l'interessato fornisca le proprie osservazioni prima del termine di 30 giorni, le autorità doganali possono procedere all'adozione della decisione, salvo che l'interessato non manifesti simultaneamente l'intenzione di esprimere ulteriormente il suo punto di vista.

Le Direzioni territoriali vorranno vigilare sul corretto e uniforme adempimento, da parte dei dipendenti Uffici, dei chiarimenti qui esposti non mancando di segnalare alla Scrivente eventuali difficoltà concernenti la loro applicazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

Claudio Oliviero

Firmato digitalmente

ALLEGATI: 2