



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

DOTTORATO DI RICERCA IN ISTITUZIONI E POLITICHE AMBIENTALI,

FINANZIARIE, PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE

XXVII CICLO

TESI DI DOTTORATO

“DALLA UNIONE DOGANALE ALLA UNIONE FISCALE”

COORDINATORE

PROF. F. AMATUCCI

CANDIDATO:

DOTT. DANIELE IORIO

TUTOR

PROF.SSA R.ALFANO

A.A. 2014/2015

INDICE

INTRODUZIONE	4
CAPITOLO I- L'UNIONE DOGANALE.....	8
1.L'Unione doganale	8
2.Il G.A.T.T. e le teorie politiche economiche ispiratrici del mercato interno.....	143
3.Dal G.A.T.T. alla creazione di un'unione economica.....	19
4.Il processo di integrazione e la nascita dell'unione doganale	26
5.Il mercato interno e la libertà di circolazione delle merci	35
6.La politica doganale, il diritto doganale ed il CDU	41
CAPITOLO II- LA GOVERNANCE DELL'UNIONE DOGANALE: VERSO LA DOGANA UNICA EUROPEA	48
1.Governance e funzionamento dell'Unione Doganale	48
2.Il funzionamento dell'Unione Doganale: criticità e prospettive di riforma	63
3.La violazione della normativa doganale: il sistema sanzionatorio e la Proposta di Direttiva COM (2013) 884-final	71
Il contesto giuridico della proposta.....	75
Il contenuto della proposta.....	79
4.Un mercato unico dei DPI: il Reg. UE 608/2013 e il pacchetto di riforma del sistema del marchio europeo	83
CAPITOLO III-IL RAFFORZAMENTO DELLA COOPERAZIONE DOGANALE	95

1.La revisione del Reg. CE 515/97 sulla mutua assistenza fra le autorità amministrative dei Paesi membri	95
2.Il principio di leale cooperazione in materia tributaria	105
3.La cooperazione doganale	111
4.Lotta alle frodi e tutela degli interessi finanziari dell'UE	114
5.Il Programma Dogana 2020	120
6.La formazione di “uno spirito europeo” e lo sviluppo delle competenze umane: una scuola europea di alta formazione doganale	124
CAPITOLO IV- L'EVOLUZIONE DELLA POLITICA FISCALE EUROPEA	128
1.I tributi armonizzati: politica fiscale e risorse proprie	128
2.La applicazione del diritto tributario europeo	139
3.I tributi armonizzati	143
4.L'integrazione giuridica dei sistemi fiscali nazionali attraverso i principi della Corte di Giustizia	150
CONCLUSIONI	160
BIBLIOGRAFIA	163
LEGISLAZIONE E GIURISPRUDENZA.....	178

INTRODUZIONE

Il diritto doganale può essere considerato la forma più rappresentativa di diritto tributario armonizzato nel contesto internazionale e, a ben vedere, nel panorama mondiale, l'Unione doganale dell'Unione europea costituisce uno degli esempi di integrazione meglio riusciti.

Ispirata al modello di cooperazione fra i Paesi del Benelux, come evoluzione dell'area di libero scambio istituita in principio in ambito CECA, nel 1968 l'Unione doganale ha anzitutto introdotto un divieto fra gli Stati Membri dei dazi doganali all'importazione ed all'esportazione e di qualsiasi taxa di effetto equivalente.

Alla soppressione dei dazi alle frontiere nazionali, ha fatto seguito la creazione di un sistema di imposizione uniforme attraverso l'introduzione di una Tariffa Doganale Comune (1987), del Codice Doganale Comunitario (1992) e di norme comuni in materia di origine e valutazione in dogana, poi integrate da direttive e regolamenti (in materia di obbligazione doganale, procedure doganali, controlli, garanzie).

Ma il dato più significativo, al di là dell'abbattimento delle barriere fisiche, tecniche e fiscali, è stata la codificazione delle varie legislazioni in una base giuridica unica, generale e direttamente applicabile.

Il passaggio da una gestione nazionale degli adempimenti burocratici ad una completa armonizzazione su base comunitaria è segnato dalla introduzione del DAU (Documento amministrativo unico), formulario doganale valido per tutta la Comunità.

Nel tempo, alle basi giuridiche citate si sono aggiunti ulteriori strumenti giuridici specifici relativi alla applicazione dei diritti di proprietà intellettuale (DPI), ai precursori delle droghe, ai beni culturali e di atti vari volti alla tutela dei cittadini, dell'ambiente e del mercato in generale.

Dunque l'Unione nel corso della sua evoluzione, da precursore indispensabile del mercato interno, ha assunto il ruolo di autentica custode della sua integrità e *conditio sine qua non* del processo di integrazione europea.

L'Unione doganale, che da più di quarant'anni garantisce solide fondamenta al mercato interno ed in generale alla crescita ed alla integrazione della Unione Europea, ha, come detto, progressivamente allargato la sua estensione geografica, nonché le competenze e gli obiettivi pubblici perseguiti.

Cionondimeno, la Commissione sulla base di report interni ed esterni, ha inteso tracciare un bilancio dello stato dell'Unione, propedeutico alla elaborazione di un piano d'azione teso a riformare per il periodo 2014-2020 la *governance* dell'Unione.

Tale relazione ha infatti fatto emergere una serie di criticità niente affatto trascurabili.

Sebbene siano numerose le amministrazioni doganali dell'UE a rappresentare una avanguardia, grazie alla straordinaria campagna di modernizzazione del settore pubblico ed ai servizi di *e-government* garantiti a livello europeo, tuttavia non tutti gli anelli della catena funzionano adeguatamente.

L'unione doganale rientra fra le competenze esclusive dell'Unione (art. 3 TFUE), ma la responsabilità in merito alla applicazione della normativa pertinente resta affidata ai singoli Paesi membri e ciò determina gravi problemi di funzionamento, inefficienze, sprechi e, peggio ancora, disparità di trattamento.

Tale incongruenza espone il mercato interno a numerosi rischi, non solo perché l'Unione Doganale è il braccio operativo della politica commerciale dell'Unione Europea, ma anche in ragione dell'allargamento delle funzioni demandate alle amministrazioni doganali, sempre più

impegnate a garantire il rispetto di normative comunitarie a tutela della salute pubblica, dei consumatori, dell'ambiente e dell'agricoltura.

La possibilità di diverse interpretazioni nazionali della normativa doganale dell'Unione, come sottolineato anche dal Comitato economico e sociale europeo, può costituire non solo un forte gravame burocratico per le imprese con un sensibile impatto negativo sotto il profilo della competitività, ma anche comportare effetti distorsivi nel mercato interno, dando luogo a clamorose forme di disparità di trattamento.

I dati offerti dalla Commissione - una percentuale del 16% del commercio mondiale transita attraverso le dogane dell'Unione Europea, pari ad un valore annuo di 3500 miliardi di euro – testimoniano la notevole crescita dei flussi commerciali degli ultimi anni.

Se l'UE è il più grande blocco commerciale nel panorama mondiale, evidentemente oggi l'Unione Doganale, oltre a godere di un indiscusso potere negoziale, finisce con l'avere un peso specifico determinante nelle dinamiche del commercio internazionale.

Ebbene, la sensazione è che di fronte alla globalizzazione degli scambi, alla velocità frenetica con cui cambiano i modelli del commercio internazionale, i singoli Stati membri non siano più in condizione di affrontare da soli simili sfide.

La complessità del mutato contesto socio-economico richiede una risposta europea, ovvero il perseguimento di una politica doganale basata su procedure uniformi, aggiornate, trasparenti, efficaci e semplificate.

In altre parole la creazione nel tempo di una dogana unica europea.

La crisi economica e la globalizzazione degli scambi impongono di portare a termine il processo di modernizzazione della pubblica amministrazione, nonché di fare un ulteriore passo verso una compiuta integrazione, giacché mentre i vantaggi della Unione Doganale risultano condivisi, i costi ed i relativi rischi non vengono equamente ripartiti.

Le emergenze legate agli sbarchi dei clandestini sulle coste italiane, la dispendiosa operazione “Mare nostrum” sostenuta dal governo italiano, poi surrogata dalla missione europea di pattugliamento congiunto “Triton”, gestita da Frontex (Agenzia dell’Unione Europea per la gestione della cooperazione internazionale alle frontiere esterne degli Stati Membri), ne offrono una significativa testimonianza.

Per comprendere le conseguenze pratiche di un differente approccio e della mancanza di uniformità nella applicazione della legislazione doganale, può essere utile richiamare uno degli aspetti più dibattuti e controversi, ovvero quello relativo al trattamento delle violazioni ed alla applicazione delle relative sanzioni nei diversi Stati membri.

La questione si profila assai delicata in virtù dei diversi ordinamenti, sistemi sanzionatori nazionali e tradizioni giuridiche coinvolti.

Allo stato attuale, la violazione della medesima norma doganale comunitaria produce conseguenze differenti a seconda della latitudine.

Per ovviare a questa grave incongruenza, che giocoforza produce ulteriori effetti distorsivi del mercato e della concorrenza ed in ossequio ad un elementare principio di parità di trattamento, la Commissione ha proposto una direttiva tendente a stabilire quantomeno una convergenza fra i diversi tipi di violazione, sotto il profilo della rilevanza penale o amministrativa dell’illecito commesso.

CAPITOLO I

L'UNIONE DOGANALE

Sommario: 1.L'Unione doganale 2. Il GATT e le teorie politiche economiche ispiratrici del mercato interno 3. Dal GATT alla unione economica 4. Il processo di integrazione e la nascita dell'unione doganale 5.Il mercato interno e la libertà di circolazione delle merci 6.La politica doganale, il diritto doganale ed il CDU

1.L'Unione doganale

Per intendere l'importanza strategica dell'Unione Doganale nella integrazione e nella crescita economica della Comunità Europea, ora della Unione, è sufficiente leggere l'art.7 del Trattato di Roma, che recita testualmente "La Comunità Europea è fondata su una Unione Doganale".

L'articolo 110 del suddetto Trattato conferma la sua natura strumentale allo sviluppo armonioso del commercio mondiale, alla soppressione progressiva delle restrizioni agli scambi internazionali e alla riduzione delle barriere doganali.

Le norme dei Trattati che regolano il funzionamento della Unione Doganale sono chiaramente ispirate agli obiettivi fissati dal GATT (OMC/WTO ¹) e dettate in conformità con le norme doganali internazionali (nel quadro del GATT e del CCD).

A parte l'impronta internazionale impressa dalle principali organizzazioni del commercio internazionale, l'Unione doganale è stata concepita, sotto un profilo economico, per rappresentare la cerniera in

grado di avvolgere il mercato interno dell'Unione Europea e regolarne il corretto funzionamento, consentendo la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali.

Di fatto la politica doganale è stata la prima e più importante politica europea, costituendo uno degli esempi più significativi e, alla luce dei successi ottenuti negli oltre quarant'anni di esistenza, una delle forme più apprezzabili di integrazione e di politica a livello europeo, se non mondiale.

Da un punto di vista strettamente tecnico- giuridico, secondo la definizione del CCD¹, una Unione Doganale comporta anzitutto la formazione di una entità costituita da un territorio doganale che si sostituisce a due o più territori doganali e l'abolizione di tutti i dazi doganali nonché di ogni altro tipo di restrizione agli scambi interni (c.d. aspetto interno), ivi incluse forme di contingentamento, divieti, ed ogni altra tassa o misura di effetto equivalente.

L'adozione di una tariffa doganale comune applicabile agli scambi con i Paesi terzi e di una legislazione doganale comune o armonizzata per l'applicazione della tariffa (c.d. aspetto esterno) ne costituiscono il necessario complemento per distinguerne l'istituto da quello della c.d. area di libero scambio.

Il mero accordo di libero scambio, infatti, si sostanzia unicamente in una abolizione dei dazi doganali ed altre forme di imposizione fra i Paesi partecipanti, senza contemplare ulteriori effetti riguardo alle relazioni commerciali con i Paesi terzi.

A livello europeo, l'obiettivo è stato gradualmente raggiunto già a partire dal 1968 (peraltro con un anno e mezzo di anticipo sulla terza tappa

¹ Nel suo Glossario il Consiglio di Cooperazione Doganale definiva in questi termini l'unione doganale. Dopo la seconda guerra mondiale fu istituito a Bruxelles un gruppo di studio incaricato di studiare le soluzioni più efficaci per liberalizzare il commercio internazionale. All'esito di questi incontri, furono siglate tre Convenzioni a Bruxelles nel 1950, di cui una prevedeva la creazione del CCD. Più tardi il CCD avrebbe cambiato nome per diventare l' Organizzazione Mondiale delle Dogane (OMD, in inglese *WCO World Customs Organization*).

pronosticata) con la adozione della Tariffa doganale comune, ma in tale fase i dazi doganali sono rimasti risorsa finanziaria ad esclusivo appannaggio di ogni singolo Stato membro.

In altre parole, pur applicando tariffe comuni, stabilite a livello comunitario, i singoli Stati nel primo periodo hanno proceduto alla riscossione dei dazi e degli altri diritti di frontiera (e all'applicazione delle misure di politica commerciale) per proprio conto, essendo all'epoca il bilancio comunitario ancora retto dal principio delle contribuzioni dirette degli Stati membri.

Soltanto successivamente, ovvero fra il 1970 e il 1975, il sistema di finanziamento diretto del bilancio comunitario è stato progressivamente avvicinato dal sistema di finanziamento di risorse proprie comunitarie, costituite poi in gran parte proprio dai dazi doganali.

A partire, pertanto, dal 1975, gli Stati membri hanno iniziato a riscuotere i dazi doganali sulle importazioni di merci provenienti da Paesi terzi per conto dell'allora Comunità Economica Europea, come espressione di una autonoma potestà impositiva di quest'ultima, di cui i dazi avrebbero rappresentato la principale fonte.

L'acquisizione di risorse proprie unitamente alla produzione autonoma di norme giuridiche da parte delle Istituzioni comunitarie e soprattutto la giurisdizione di un organo *ad hoc*, la Corte di Giustizia², chiamato a garantirne la corretta ed uniforme applicazione, hanno fatto dell'Unione Doganale dell'UE una esperienza di integrazione giuridica ben più sofisticata ed evoluta rispetto all'originario progetto di integrazione, concepito in termini essenzialmente economici.

²Autorevole dottrina sostiene ,tuttavia, che gli interventi conformativi della Corte di Giustizia hanno il limite intrinseco di un effetto parziale e diseguale, pur concorrendo innegabilmente alla formazione graduale dell'*acquis communautaire*. A. FANTOZZI, Presentazione, in Boria, *L'antisovrano*, cit., XII.

La creazione della CECA con la firma del Trattato istitutivo della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio il 18 aprile 1951 a Parigi, con l'adesione dell'Italia, della Francia, della Repubblica Federale Tedesca, del Belgio, del Lussemburgo e dei Paesi Bassi, rappresenta il primo tentativo embrionale di una unione economica.

Sia pur prefigurando una cooperazione e perfino una produzione normativa centralizzata circoscritta a determinati settori (peraltro comunque di rilevanza strategica negli assetti economici dell'epoca), l'Accordo aveva lo straordinario ed innovativo pregio di sacrificare, in determinate materie, la sovranità nazionale dei Paesi contraenti a beneficio del nuovo organismo comunitario creato.

La previsione di un'area di libero scambio, ancorché limitata al carbone ed all'acciaio, con la funzionale messa in comune delle risorse necessarie, prefigurava insomma la successiva creazione di una vera e propria unione doganale, poi formalmente propugnata dai Trattati CEE ed Euratom ³.

Il varo dell'Unione Doganale sarebbe avvenuto nel 1968, prendendo a modello di riferimento la felice esperienza del Benelux, unione doganale creata nel 1948 ad opera di Belgio, Lussemburgo e Paesi Bassi.

Come detto il processo di integrazione è stato graduale: in principio l'Unione Doganale ha abolito i dazi doganali alle frontiere nazionali fra i Paesi aderenti (e naturalmente qualsiasi misura di effetto equivalente), approntando un sistema uniforme di imposizione sulle importazioni provenienti dai Paesi terzi.

Successivamente ha introdotto una tariffa doganale comune e norme condivise in materia di origine e valutazione in dogana, affinando l'integrazione giuridica attraverso l'emanazione di direttive e regolamenti

³ Nel 1955 il presidente della Comunità, il primo ministro belga Paul-Henri Spaak, inizia a lavorare all'idea di un'unione doganale allargata. La sua relazione è una delle basi del Trattato di Roma del 1957, che istituisce la Comunità europea e crea un'unione doganale fra i suoi membri alla fine degli anni sessanta.

tesi a disciplinare nel dettaglio settori nevralgici della normativa doganale: le procedure doganali, i regimi, le formalità in dogana, l'articolazione dei controlli, ma anche l'obbligazione doganale e le garanzie.

L'adozione del Reg. CEE 2913/92 da parte del Consiglio il 12 ottobre 1992 segna il passaggio più significativo: la codificazione organica delle varie legislazioni in una base giuridica unica, il Codice doganale comunitario (CDC) come tale direttamente applicabile in tutto il territorio dell'Unione.

Esso compendia la disciplina sostanziale ai fini della applicazione dei tributi e delle relative misure previste nell'ambito degli scambi con i Paesi terzi, vale a dire i presupposti oggettivi e soggettivi della imposizione, gli elementi costitutivi della obbligazione doganale (classificazione tariffaria, origine e valore delle merci), le procedure ed i regimi tecnici⁴.

Le Disposizioni di attuazione del Codice Doganale (DAC) emanate con Reg. CEE 2454/93 della Commissione del 2 luglio 1993, si sarebbero poi incaricate di definire negli aspetti di dettaglio il concreto funzionamento degli istituti anzidetti.

Se dunque l'Unione Doganale entra in vigore il 1° luglio 1993 (con diciotto mesi di anticipo rispetto al calendario) con l'eliminazione dei dazi doganali negli scambi intracomunitari e la tariffa doganale comune che prende il posto dei dazi nazionali nel commercio con il resto del mondo, il 1993 imprime innegabilmente una grande svolta nella storia del mercato interno, con l'abolizione dei controlli doganali alle frontiere interne.

Il passaggio epocale è segnato da una immagine paradigmatica ai valichi di frontiera: le chilometriche file di veicoli commerciali sono solo un lontano ricordo del passato.

⁴ Cfr. ARMELLA S., ORSI G., *“Prescrizione dell'obbligazione doganale e necessario coordinamento della norma comunitaria con la disciplina nazionale”*, in Rivista giuridica tributaria, n.813, 2009.

Dunque l'Unione Doganale, nel corso della sua evoluzione, da precursore indispensabile del mercato interno, ha assunto il ruolo di autentica custode della sua integrità e fondamento della stessa Unione Europea, facendosi carico progressivamente di realizzare una serie di obiettivi ambiziosi, non più soltanto limitati al campo strettamente economico.

Negli anni, infatti, le competenze dell'Unione Doganale si sono allargate ben oltre la definizione classica data in apertura, contemplando una serie di strumenti giuridici specifici relativi alla applicazione dei diritti di proprietà intellettuale (DPI), ai precursori delle droghe, ai beni culturali e di atti vari volti alla tutela dei cittadini, dell'ambiente e del mercato in generale.

La Commissione Europea, organo che ne stabilisce l'indirizzo politico ed è supervisore della efficacia ed efficienza della Unione doganale, ha infatti fissato nelle sue strategie ⁵ come obiettivi prioritari la protezione dell'UE ed il sostegno della sua crescita e competitività.

In altre parole il presidio delle frontiere esterne comuni impone alle autorità doganali degli Stati membri una vasta gamma di ulteriori obiettivi operativi, al fine di tutelare numerosi altri interessi pubblici dell'UE.

In primo luogo l'Unione, attraverso le sue dogane, è chiamata a garantire una serie di servizi alle imprese ed ai cittadini, che l'evolversi del mercato globale e l'allargamento dei traffici commerciali impongono, in termini di sicurezza, ma anche di protezione e di promozione della competitività.

L'Unione Doganale è ,in secondo luogo, “il braccio operativo” dell'UE, come tale responsabile della attuazione delle misure di politica commerciale e degli accordi commerciali sottoscritti dall'UE, per cui di

⁵ Si rimanda alla Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo sullo stato dell'unione doganale COM(2012) 791 final del 21.12.2012.

fatto assume funzioni di vigilanza sul mercato e sull'intera catena di approvvigionamento delle merci, garantendo il rispetto anche di disposizioni giuridiche extratributarie.⁶

In terzo luogo è affidato alla unione doganale, dunque concretamente alle singole dogane dei Paesi membri dell'UE, il conseguimento di obiettivi in tema di sicurezza interna⁷ e soprattutto l'attuazione di norme connesse a nuovi valori fondanti del TFUE, quali l'ambiente, la salute pubblica, la tutela dei consumatori e l'agricoltura.

2. Il G.A.T.T. e le teorie politiche economiche ispiratrici del mercato interno

Alla fine del secondo conflitto mondiale, fra le maggiori potenze partecipanti all'ONU, prese corpo la convinzione che la premessa per creare finalmente una pace duratura fosse un rilancio del commercio internazionale.

⁶ Cresce in modo significativo il numero di enti pubblici e agenzie governative che affidano alle dogane l'applicazione delle proprie politiche, preferendo prevenire rischi connessi alla successiva immissione in consumo di beni a rischio.

⁷ Si veda in particolare il punto 1.2.2 della COM(2012) 791 final del 21.12.2012: "Nel 2008, la Strategia per l'evoluzione dell'unione doganale ha fissato come obiettivi strategici dell'unione doganale 1) la protezione dell'UE e 2) il sostegno della sua competitività. Questi obiettivi, che restano validi oggi e per il futuro, andrebbero realizzati in modo uniforme ed efficiente, tramite controlli efficaci e una stretta collaborazione tra le amministrazioni doganali e con le altre autorità, con le imprese e con i partner internazionali. La cooperazione internazionale costituisce un elemento strategico essenziale della politica doganale dell'UE. A livello multilaterale, ad esempio nell'ambito dell'Organizzazione mondiale delle dogane e dell'Organizzazione mondiale del commercio, l'UE promuove lo sviluppo e l'attuazione di norme internazionali, in particolare nel settore della sicurezza, dell'agevolazione degli scambi e della semplificazione doganale. A livello bilaterale, l'UE si è proposta di collaborare attivamente con i principali partner commerciali per far fronte ai problemi di natura doganale, ad esempio in materia di agevolazione degli scambi, norme d'origine, rispetto dei diritti di proprietà intellettuale, sicurezza della catena di approvvigionamento e lotta contro la frode."

Così cominciarono ad aprirsi una serie di tavoli internazionali per promuovere le condizioni più favorevoli ad una ripresa del commercio mondiale, allo sviluppo e alla crescita della occupazione dei Paesi sconfitti e dei c.d. Paesi in via di sviluppo.

Il Consiglio Economico e Sociale dell'ONU⁸ promosse la “Conferenza sul commercio e l'occupazione” in quattro sessioni, rispettivamente a Londra, Lake Success (New York), Ginevra e L'Avana.

E fu proprio nel corso dei lavori di Ginevra – il 30 ottobre 1947 - che ventitré Stati firmarono un accordo relativo al commercio internazionale denominato G.A.T.T., acronimo di “*General Agreement on Tariffs and Trade*”, ovvero “accordo generale sui dazi doganali e sul commercio”⁹.

Tale accordo, malgrado inizialmente fosse stato ratificato soltanto da due Paesi (Liberia e Haiti) entrò in vigore dal 1° gennaio 1948 sulla base di un protocollo allegato, che ne prevedeva l'esecutorietà provvisoria pur in mancanza di formale ratifica da parte degli Stati aderenti¹⁰.

Ancorché privo di valore giuridico vincolante per gli Stati contraenti, a ben vedere il G.A.T.T. è assurto da subito a “codice deontologico” del commercio internazionale, contenendo le prescrizioni minime di “buona condotta” cui automaticamente tutti gli Stati avrebbero dovuto conformarsi nel concludere negoziati o nell'instaurare rapporti commerciali.

Una sorta insomma di limite necessario e opportuno all'esplicarsi della libera politica commerciale dei Paesi, al fine di evitare prevaricazioni o abusi nei traffici commerciali ed in generale qualsiasi forma di concorrenza sleale.

Pare interessante volgere un rapido sguardo alle teorie politiche ed economiche che hanno ispirato l'impianto tecnico-giuridico dell'accordo GATT, giacché in fondo vi si ritrovano *in nuce* una serie di elementi che

⁸ Risoluzione n.2 del 18 febbraio 1946

⁹ Cfr. F. CARUSO, E.VARESE “*Commercio internazionale e dogane*”, Torino, 2011.

¹⁰ Cfr. M.FABIO. “*Manuale di diritto e pratica doganale*”, Ipsoa, 2011.

sarebbero stati recuperati ed affinati per la costruzione del mercato interno di matrice comunitaria.

A cavallo fra il diciassettesimo ed il diciottesimo secolo le teorie economiche che andavano per la maggiore erano fondamentalmente due:

il cosiddetto “mercantilismo”, filone di pensiero tendente a privilegiare come obiettivo economico degli Stati l’accumulo di oro e di valute pregiate attraverso l’incremento delle esportazioni sulle importazioni (c.d. saldo attivo della bilancia commerciale); ed il “protezionismo”, tendente ,di contro, ad affermare la c.d. autarchia economica (ovvero l’obiettivo di raggiungere l’autosufficienza in termini di soddisfacimento dei bisogni economici nazionali, per poi esportare il surplus) e soprattutto la protezione della produzione nazionale dalla importazione di prodotti esteri simili o concorrenziali.

Tali dottrine economiche furono tuttavia confutate già nel diciottesimo secolo da Hume e soprattutto da Adam Smith, autore del saggio “La ricchezza delle nazioni”, unanimemente considerato il fondamento della teoria economica moderna.

L’opera elabora una teoria globale sul funzionamento dei sistemi economici, ipotizzando un sistema basato sul libero commercio, in cui la forza competitiva prodotta dagli individui nel perseguimento del loro interesse personale induce ciascuno a fare il meglio per la società.

È la nascita del liberismo economico, del capitalismo e del libero mercato: l’individuo nel perseguire egoisticamente il suo interesse personale “è guidato da una mano invisibile” che lo induce a promuovere il bene pubblico¹¹.

Facendo tesoro della esperienza spagnola (la Spagna infatti dopo la conquista del continente americano era precipitata in una grossa crisi

¹¹ È un principio per certi versi rivoluzionario: affermare il fatto di agire nel proprio interesse e dunque tentare di accumulare quanta più ricchezza possibile, non venga censurato come deplorabile o, addirittura, illegale, ma sia bensì considerato strumentale al miglioramento collettivo di una nazione.

proprio a causa della straordinaria importazione di oro e ciò aveva determinato una forte inflazione compromettendo la sua competitività nel mercato mondiale), Adam Smith nella elaborazione delle sue teorie economiche opera una sorta di rivoluzione copernicana: l'analisi parte dal benessere dei cittadini e non dalle strategie nazionali o dai governi e dalle loro potenze economico-militari.

L'apertura dei mercati e la liberalizzazione del commercio su scala mondiale, l'incremento degli scambi internazionali in libera concorrenza sono le condizioni ideali per promuovere il benessere delle nazioni.

Il paradigma del mercato libero proposto da Smith è l'assioma: in una situazione di libero commercio internazionale, ciascuno Stato si specializza nella produzione e nella esportazione dei beni che presentano i maggiori vantaggi in termini di costi generali (c.d. teoria "dei vantaggi o costi assoluti").

La tesi rivoluzionaria del funzionamento della concorrenza e della stabilità e forza intrinseca del libero mercato, segna il primo e più autorevole intervento di una serie di economisti politici che rientrano nella c.d. scuola classica.

A riprenderla, verso la metà del secolo diciannovesimo, furono David Ricardo ¹² e Stuart Mill, i quali la riproposero con un piccolo correttivo: la massima convenienza risiede nello specializzarsi nella produzione del bene prodotto con il maggior vantaggio relativo (e non assoluto) in termini di costi produttivi.

Secondo la scuola classica, la specializzazione, incoraggiata da una situazione di concorrenza perfetta negli scambi internazionali, avrebbe condotto *naturaliter* ad una allocazione razionale ed efficiente delle risorse economiche mondiali e alla elevazione del benessere generale.

¹² L'opera più famosa di DAVID RICARDO, *I principi dell'economia politica e dell'imposta*, data alle stampe nel 1817, propone una analisi meno ottimista ma assai rigorosa della struttura di un sistema completamente ispirato al libero commercio.

Ed è esattamente nella prima metà del ventesimo secolo, in un contesto di spinte neo-liberiste favorevoli alla liberalizzazione degli scambi internazionali, alla rimozione del protezionismo economico e più in generale ad ogni intervento di restrizione al libero commercio, che nascono le premesse per la sottoscrizione del trattato G.A.T.T.

Nella profonda convinzione che il libero mercato avrebbe portato progresso, aumento della ricchezza, elevamento dello standard di vita e del livello di civiltà, i principi sanciti dal G.A.T.T. si curano di porre le condizioni minime per un commercio internazionale all'insegna della concorrenza leale:

- la progressiva diminuzione dei dazi doganali negli scambi internazionali;
- la abolizione di ogni forma di restrizione agli scambi (contingenti, misure di effetto equivalente, licenze amministrative, divieti etc.)
- la condanna di ogni pratica di dumping;
- il divieto di tassazione scriminante sui prodotti similari;
- la estensione generalizzata della clausola della nazione più favorita .

Il GATT teorizza per certi versi la forma più minimale, più elementare di cooperazione commerciale fra i Paesi.

In una ipotetica piramide della integrazione commerciale potremmo collocare ,in ordine crescente, ad uno stadio superiore l'area di libero scambio (totale apertura dei mercati fra i Paesi aderenti) e al vertice la più avanzata unione doganale (sostituzione con un unico territorio dell'unione ed applicazione di una tariffa unica per gli scambi con i Paesi terzi).

3. Dal G.A.T.T. alla creazione di un'unione economica

Il GATT firmato a Ginevra il 30 ottobre 1947 rappresenta il primo passo della ricostruzione della economia mondiale fondata sul principio della collaborazione e del libero scambio, all'insegna della cooperazione multilaterale e non più sulla base di accordi bilaterali fra gli Stati.

Ma il rafforzamento della politica di cooperazione fra gli Stati in materia di commercio internazionale, si sarebbe intensificata attraverso una serie di negoziati commerciali multilaterali su scala universale, tendenti ad eliminare o progressivamente ridurre gli ostacoli alla circolazione internazionale di beni e servizi.

Il 1° gennaio 1995 segna una data di sicuro impatto con la entrata in vigore dell'Accordo istitutivo dell'Organizzazione mondiale del Commercio (WTO *World Trade Organization*), a perfezionare l'Uruguay Round, il negoziato che prevedeva l'allargamento delle previsioni del GATT del 1947.

L'accordo OMC guadagna ulteriore terreno rispetto al GATT sul fronte della liberalizzazione economica, attraverso accordi multilaterali che comportano non solo maggiore apertura dei mercati nazionali relativamente agli scambi di beni, ma anche sul piano dei servizi e soprattutto dei diritti di proprietà intellettuale.

In seno a questa organizzazione il ruolo della UE si sovrappone a quella dei singoli Paesi aderenti, essendo solo alcune le materie riservate alla esclusiva competenza comunitaria.

L'OMC, che ha personalità giuridica di diritto internazionale ed è retto da organi di governo e di risoluzione delle controversie, può essere

considerato a tutti gli effetti “l’ordinamento del commercio internazionale”¹³.

Le disposizioni ivi contenute sullo scambio di merci vanno ben oltre le tariffe doganali o le concessioni tariffarie (Allegato 1), abbracciando (attraverso 12 separati accordi multilaterali) una serie di aspetti ulteriori riguardanti l’agricoltura, le misure sanitarie e fitosanitarie, le barriere tecniche agli scambi, i dazi antidumping, la valutazione della merce in dogana le regole sull’origine, le misure compensative, le misure commerciali attinenti agli investimenti, le ispezioni pre-imbarco, le sovvenzioni, le licenze di importazione, i prodotti tessili.

Si tratta di tutta una serie di disposizioni destinate a formare il c.d. ordinamento doganale, ovvero una congerie di norme di fonte sovranazionale, convenute in consessi internazionali attraverso accordi di cooperazione su scala mondiale o promananti direttamente da organismi sovranazionali (come la stessa Unione Europea) e recepiti dai Paesi aderenti.

Il preambolo dell’accordo OMC in effetti si premura, a mo di commentario, di chiarire che la disciplina internazionale degli scambi di merci si ispira ai principi generali della “non discriminazione” e della “reciprocità”.

Sempre in omaggio alle teorie economiche liberiste, brevemente passate in rassegna nel paragrafo precedente, il “principio di non discriminazione” postula la eliminazione di ogni trattamento discriminatorio nei rapporti commerciali fra gli Stati membri e si sostanzia nella estensione generalizzata del trattamento della nazione più favorita (già art. 1 dell’Accordo GATT) e del trattamento nazionale (già art. 3 Accordo GATT).

¹³ La efficace formula si deve a VENTURINI, l’Organizzazione mondiale del commercio e la disciplina degli scambi internazionali di merci in AA.VV. L’organizzazione mondiale del Commercio p. 142 IPSOA 2009.

Si tratta di estendere immediatamente e senza condizioni tutti i vantaggi, benefici, privilegi e immunità riservati ai prodotti che hanno origine o sono destinati al territorio di un altro Paese firmatario dell'accordo multilaterale anche a tutti i prodotti simili originari o da destinarsi al territorio di ogni altro Stato partecipante dell'accordo.

I vantaggi in questione sono di ogni specie: non solo misure economiche di carattere tariffario e non tariffario, ma anche procedure amministrative ed ogni altra condizione accessoria di vantaggio, privilegio o immunità ricollegabile alla importazione/esportazione delle merci.

La garanzia del trattamento nazionale si traduce in termini concreti nella sottoposizione dei prodotti importati alle medesime condizioni previste per i prodotti nazionali, sotto il profilo della imposizione fiscale, vendita, messa in vendita, acquisto, trasporto, distribuzione ed utilizzazione sul mercato interno.

È la realizzazione della c.d. parità esterna, che estende il trattamento commerciale accordato al Paese terzo maggiormente favorito anche agli altri Paesi aderenti all'OMC, per l'importazione di prodotti simili.¹⁴

L'altro canone che informa il sistema degli scambi internazionali è quello della "reciprocità": tale principio opera invece su un piano più squisitamente tariffario, segnatamente delle c.d. concessioni tariffarie.

Se l'art. XXVIII-bis del GATT prevede la progressiva riduzione dei dazi doganali su una base di reciprocità e di mutui vantaggi¹⁵, ciò significa che gli Stati membri assumono un preciso impegno a diminuire progressivamente le rispettive tariffe doganali rispetto ad un determinato prodotto o ad una determinata categoria di prodotti, mantenendo nel tempo inalterato l'equilibrio fra le reciproche concessioni accordate, anche in caso di successive modifiche delle stesse.

¹⁴ In questi termini F.CERIONI in *Ordinamento doganale e commercio internazionale da Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali IPSOA 2014*, pagg.142-144.

¹⁵ Testualmente "*on a reciprocal and mutually advantageous basis*"

Le liste di concessioni, che si collocano come allegati nel quadro dell'Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio (costituendone parte integrante), vanno a specificare nel dettaglio l'entità di dette concessioni o misure tariffarie preferenziali e importano, di conseguenza, la impossibilità da parte degli Stati membri di derogarvi, applicando misure daziarie più elevate di quelle indicate.

Analogamente è fatto divieto di assoggettare i prodotti importati ivi indicati ad imposizioni di qualsiasi genere riconducibili all'atto della importazione; si tratta, come è evidente, di quelle misure che i Trattati comunitari definiscono tasse di effetto equivalente (art.28 TFUE) ¹⁶.

Incorre altresì nella violazione di tale divieto uno Stato aderente all'Accordo che istituisca nei confronti di altri Paesi membri altre restrizioni qualitative o quantitative agli scambi che vanificherebbero ogni logica di liberalizzazione: si tratta dei contingenti, delle licenze di importazione o di esportazione, o di ogni altra misura di effetto equivalente.

Le uniche deroghe ammesse in materia riguardano rispettivamente: il settore agricolo (restrizioni quantitative di cui all'art. XI.2), la bilancia dei pagamenti (misure di riequilibrio ex art. XII e XVIII.b), lo sviluppo economico (artt. XII e XVIII.b) e quelle consentite a titolo di salvaguardia (art.XIX).

La ratio dei suddetti Trattati commerciali è di favorire il libero scambio e la concorrenza internazionale rimuovendo qualsivoglia intralcio di ordine economico o amministrativo, pertanto le misure sopra elencate sono poste come clausole di salvaguardia, per scongiurare in ogni caso il

¹⁶Sul tema si veda G.BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione in I Principi europei del diritto tributario* a cura di A.DI PIETRO e T.TASSANI, Padova 2014, p.198: "Il divieto di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali comprende quelle misure tributarie che assumono quale presupposto il passaggio della frontiera della merce, con l'eccezione delle prestazioni pecuniarie aventi carattere corrispettivo. Decisamente più incisivo appare il divieto di restrizioni quantitative che, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, si estende alle norme tributarie indistintamente applicabili (ai prodotti nazionali e stranieri) che impediscano (o compromettano), in fatto o in diritto, ma la circolazione dei prodotti da uno Stato membro all'altro".

pericolo che un anomalo aumento delle importazioni sia tale da pregiudicare sensibilmente i produttori nazionali e di riflesso l'intera economia domestica.

L'allegato dell'Accordo OMC disciplina minutamente questo tipo di misure, consistenti in dazi antidumping o compensativi o in restrizioni quantitative, tuttavia è la stessa Convenzione ad autorizzare gli Stati membri ad assumerle con precisi limiti: solo temporaneamente (entro otto anni dalla loro adozione vi è l'obbligo di porvi fine) e sul presupposto che gli Stati "inadempienti" provino l'ingente danno alla economia o alla industria interna che ne giustifichi l'adozione ¹⁷.

Costituiscono ostacoli al libero commercio ed alla concorrenza internazionale pure le sovvenzioni erogate dagli Stati alle imprese nazionali e i dazi antidumping.

Le sovvenzioni consistono nella erogazione di fondi pubblici a sostegno di imprese nazionali o di determinati settori produttivi, sotto forma di sussidi, prestiti, contributi in conto capitale, ma anche di agevolazioni o esenzioni fiscali, nonché la fornitura di servizi specifici o l'acquisto di merci da parte di enti o società pubbliche.

A compromettere la libera concorrenza in questo caso sarebbero le "sovvenzioni specifiche" ovvero condizionate alla esportazione delle merci o all'uso preferenziale delle merci nazionali rispetto a quelle importate.

In sostanza la pratica anticoncorrenziale censurata sarebbe quella di consentire alla impresa nazionale esportatrice di immettere sul mercato

¹⁷ Le misure in parola devono in ogni caso essere proporzionali al danno subito e, comunque, non possono avere una durata superiore ai quattro anni (prorogabili al massimo a otto) e le misure urgenti non possono avere durata superiore a duecento giorni. Le restrizioni quantitative pure rappresentano una ipotesi eccezionale a cui gli Stati possono ricorrere concordandole con i Paesi esportatori interessati oppure rispettando facendolo in maniera proporzionale alla quota di mercato precedentemente detenuta.

mondiale prodotti con un vantaggio concorrenziale consistente nel praticare un prezzo più basso, condizionato dall'incentivo statale ¹⁸.

Un esempio a noi vicino rende bene l'idea dell'istituto: il FEOGA (Fondo europeo agricolo di orientamento e garanzia) regge l'intera politica agricola comune dell'UE proprio attraverso un sistema di finanziamento delle esportazioni, che attinge le risorse da un fondo comune di sovvenzioni su base comunitaria.

Per dumping deve invece intendersi la pratica commerciale di una impresa estera che immette sul mercato dei prodotti ad un prezzo inferiore al loro valore normale.

Ebbene, l'Accordo sul dumping (contenuto nel citato primo allegato), così come l'art. VI del GATT che lo aveva preceduto, non pone un divieto esplicito a questo tipo di pratiche dal momento che esse sono riferibili alle imprese e non agli Stati aderenti (quindi la disciplina pattizia non può avere come oggetto diretto il divieto di dumping), ma in compenso predispone le contromisure che gli Stati sono tenuti ad adottare al fine di riequilibrare il mercato nazionale e proteggere le produzioni nazionali.

Così concepiti i dazi antidumping¹⁹ o compensativi determinano dei dazi addizionali all'atto della importazione di prodotti ceduti sottocosto, che sotto forma di imposizione tributaria (che dunque garantisce una entrata erariale allo Stato esattore) compensano appunto la anomala differenza fra il prezzo del prodotto ed il valore normale del bene, finanziando nel contempo il potenziale danno procurato alla economia nazionale.

¹⁸ Avverso politiche di questo tipo adottate da Stati aderenti all'Accordo OMC, sono previsti anche rimedi legali come l'azione che si può promuovere nei confronti degli Stati inadempienti dinanzi all'organo di soluzione delle controversie, in presenza di un danno alla industria nazionale o di un pregiudizio alla economia nazionale di un Paese contraente.

¹⁹ In materia di dumping vige il Regolamento della comunità Europea 30 novembre 2009 n. 1225/2009, riguardo alle pratiche di dumping, al concetto di valore normale del prodotti, ai tre tipi di «antidumping», elusione, rilevanza della buona fede, si veda S.ARMELLA, *Gli strumenti di tutela contro le pratiche di «dumping»* in L'IVA, n. 7 / 2012, p. 51

“Le norme comunitarie prevedono che il «dumping» si verifichi quando uno o più produttori dei Paesi terzi vendono beni nell'UE ad un prezzo inferiore a quello applicato nel proprio mercato domestico, ovvero al loro costo di produzione”.

Oltre alla barriere tariffarie ed alle restrizioni quantitative, possono rappresentare un importante ostacolo agli scambi internazionali le c.d. barriere non tariffarie.

Si tratta di tutti quei gravami di natura tecnico – amministrativa legati comunque al passaggio dei beni alla frontiera e che, invero, oggi alla luce della notevole graduale riduzione dei dazi doganali che ha caratterizzato la politica doganale-commerciale degli Stati in questi ultimi cinquant'anni, sono in grado di produrre notevoli effetti restrittivi e distorsivi del commercio internazionale.

Ci riferiamo alle procedure doganali ed amministrative (espletamento dei controlli, rilascio di autorizzazioni, licenze, regole sulla determinazione dell'origine, determinazione del valore delle merci in dogana, ispezioni preimbarco, controlli sanitari e fitosanitari) legate alla esportazione ed alla importazione delle merci e che pure trovano un puntuale disciplina nell'Allegato 1 dell'Accordo OMC.

Sotto questo profilo, l'evoluzione dei negoziati lascia intravedere la prospettiva di una cooperazione improntata alla trasparenza ed alla armonizzazione del quadro giuridico ed addirittura si è già al lavoro per assumere l'impegno futuro a predisporre appositi strumenti amministrativi e giurisdizionali di risoluzione delle controversie, a tutela degli operatori economici²⁰.

Sono considerate barriere tecniche anche le normative introdotte dagli Stati in materia di sicurezza dei prodotti (norme sulla introduzione e commercializzazione nel mercato interno), nonché quelle in favore dei consumatori ed a salvaguardia della salute.

Anche su questo versante malgrado l'Accordo TBT²¹ dia ampi margini di discrezionalità in ordine alla regolamentazione di materie

²⁰ S.CIPOLLINA, *Armonizzazione vs. competizione fiscale: il trade-off Europa/Italia* in Riv. dir. fin., fasc.1, 2004, pag. 93e ss.

²¹ Technical barriers to trade

delicate quali la definizione dei requisiti e dei controlli di qualità, la protezione della salute e dell'ambiente, ci si sta adoperando per costruire degli standard internazionali di qualità elaborati dall'OMC, secondo principi condivisi che possano essere prontamente recepite nelle normative di riferimento, conferendo una maggiore fluidità ai traffici internazionali²².

4. Il processo di integrazione e la nascita dell'unione doganale

Si è detto che nell'immediato secondo dopoguerra la situazione di dilagante crisi economica ed anche gli impegni presi per il rilancio dell'economia mondiale nell'ambito del c.d. Piano Marshall del 1947²³ (che prevedeva anche un utilizzo congiunto delle risorse ai fini della ricostruzione di un continente devastato dalla guerra), avevano portato alla firma del GATT²⁴.

Ma la volontà di rialzare la testa e soprattutto di scongiurare il ripetersi di situazioni politico-economiche conflittuali, avevano favorito il proliferare di movimenti europeisti in varie parti del "vecchio continente", sostenuti da autorevoli esponenti del calibro di Altiero Spinelli²⁵ in Italia,

²² Si rimanda a S.CASSESE, *Chi governa il mondo?*, Bologna 2013, p.43 e ss., in cui l'Autore nel chiedersi quale sia il ruolo del diritto nello spazio giuridico globale dominato dalla *global polity*, concentra la sua analisi anche sulle procedure amministrative interne degli Stati e sul rapporto con le norme stabilite dall'Organizzazione mondiale del Commercio (OMC), la c.d. *rule of law*: Nella *global polity*, l'apparato di norme che si è venuto formando non è un nuovo diritto naturale, perché è creato sia tramite accordi internazionali e norme prodotte da istituzioni ultrastatali, sia da corti globali. Né si tratta di un nuovo diritto pubblico in quanto distinto dagli ordinamenti giuridici nazionali, che invece agiscono come *drivers* e catalizzatori per lo sviluppo del diritto globale, in modo simile a quanto avvenuto per le tradizioni costituzionali comuni nel diritto europeo."

²³ La celebre frase pronunciata dal primo ministro inglese Winston Churchill all'Università di Zurigo nel settembre 1946: "Noi dobbiamo costruire gli Stati Uniti d'Europa", rappresenta una latente volontà di ricostruire la famiglia europea dilaniata dalle macerie della grande guerra.

²⁴ Accordo Generale sulle Tariffe Doganali e sul Commercio Internazionale

²⁵ Vale la pena di ricordare il famoso "manifesto di Ventotene" firmato appunto da Altiero Spinelli ed altri noti intellettuali europeisti.

Winston Churchill in Inghilterra, Jean Monnet in Francia, Adenauer in Germania, che insieme ai De Gasperi e Schuman si sarebbero presto meritati l'appellativo di "padri dell'Europa comunitaria".

Proprio Robert Schuman, all'epoca ministro degli Esteri francese, auspicò in un discorso pubblico dinanzi alla Assemblea Nazionale la creazione di una Alta autorità comune che controllasse la produzione franco-tedesca del carbone e dell'acciaio, lanciando contestualmente un appello agli altri Paesi dell'Europa occidentale a riunirsi in una organizzazione a carattere eminentemente economico, ma che avrebbe creato nel tempo le premesse per un'integrazione politica.

Questo clima spiccatamente europeista avrebbe così portato alla istituzione della CECA (Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio) nel 1952, con la adesione di Germania, Francia, Italia, Belgio, Olanda e Lussemburgo e del CED (Comunità europea di difesa) in vista di una sempre più spiccata integrazione economica e politica.

In vista di un obiettivo di lungo termine, quale la creazione di un modello federativo, quello principale ed immediato sarebbe stato l'instaurazione di un mercato unico (una unica piattaforma economica) fra i Paesi aderenti, con l'intento di mettere in comune le risorse naturali e avviare una cooperazione per uno sviluppo comune, senza ostacoli e barriere agli scambi interni²⁶.

Tecnicamente la abolizione dei dazi doganali sugli scambi interni avrebbe sollevato problemi di compatibilità con gli accordi GATT, cui pure avevano aderito gli stessi Paesi fondatori della nuova comunità economica.

In modo particolare le maggiori perplessità sarebbero sorti in ordine alla applicazione della clausola della nazione più favorita, principio cardine

²⁶ Cfr. F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in V.Uckmar (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 781 ss

del suddetto Trattato (ma in generale di tutti gli accordi commerciali multilaterali), che impone a ciascuno Stato che abbia accordato una riduzione tariffaria alla merce di un altro Paese, di estendere tale privilegio a tutti gli altri Stati aderenti all'Accordo.

In sostanza, gli Stati membri fondatori delle nascenti comunità europee non avrebbero potuto optare per una abolizione dei dazi doganali nei loro scambi interni comunitari, senza dover estendere automaticamente tale beneficio anche a tutti gli altri Paesi sottoscrittori del GATT.

La soluzione risiedeva nell'art. 24 dello stesso GATT che ammetteva espressamente la possibilità di creare una unione doganale per derogare alla clausola della nazione più favorita.

L'unione doganale fra gli Stati della Comunità europea sarebbe stata poi raggiunta all'esito di un percorso a tre tappe, ciascuna della durata di quattro anni, con la previsione di una progressiva eliminazione di tutti i dazi doganali ed di ogni altro tipo di restrizione agli scambi interni, ivi incluse forme di contingentamenti, barriere e divieti, ossia di ogni altra misura e tassa di effetto equivalente.²⁷

L'obiettivo, peraltro, sarebbe poi stato raggiunto perfino con un anno e mezzo di anticipo sulla tabella di marcia preventivata, giacché già nel 1968 la Comunità Europea istituita col Trattato di Roma del 1957 avrebbe adottato l'attesa Tariffa doganale comune, suscettibile di essere applicata uniformemente da tutti i Paesi aderenti sugli scambi con l'estero.

²⁷ Deve segnalarsi che esiste una parte della dottrina che sostiene che il divieto di tasse di effetto equivalente e le restrizioni quantitative abbiano un fondamento anti-discriminatorio – cfr. J.H.H. WEILER, *The constitution of the Common Market Place: Text and context in the evolution of the free Movement of Goods*, p.394 in P.Graig e G.de Burca, *The evolution of EU Law*, Oxford 1999; J.SNELL *Non discriminatory Tax Obstacles in Community Law*, p.324;

Attualmente l'Unione doganale dell'UE presenta un livello di integrazione commerciale assai avanzato, tale da andare ben oltre la previsione di cui all'art. XVI par.8 dell'Accordo GATT 1994.

Ciò in ragione della sofisticata struttura che essa presenta e che la rende tecnicamente una “unione doganale perfetta”, essendo retta come è dai seguenti presupposti :

- La applicazione di dazi unici previsti dalla Tariffa Doganale Comune negli scambi con i Paesi terzi (Reg. CEE 27 luglio 1987, n.2658 che ha sostituito il Reg CEE 28 giugno n.950 istitutivo della TDC);
- La estensione del beneficio della libera circolazione (oltre che ai prodotti comunitari) anche ai prodotti originari dei Paesi terzi ma “immessi in libera pratica” in uno degli Stati membri;
 - Il regime di preferenza per i Paesi dell'Unione;
 - La introduzione di una unica base giuridica (normativa doganale) uniformemente applicata ed interpretata nei singoli Stati membri, anche grazie ad un organo giurisdizionale sovranazionale appositamente istituito, la Corte di Giustizia, adito attraverso il meccanismo del rinvio pregiudiziale (di cui all'art. 267 TFUE);
- La devoluzione al bilancio dell'Unione delle entrate garantite dai dazi doganali uniformi (Decisione CECA/CEE/Euratom del Consiglio n. 243 del 21 aprile 1970) che ne rappresentano risorse proprie (all'atto della immissione in libera pratica)

Come visto, quindi, l'Unione doganale dell'UE si caratterizza per queste peculiarità, tra cui l'elemento caratterizzante della libera circolazione dei prodotti “immessi in libera pratica”, prodotti cioè non originari dei Paesi

dell'Unione, che però acquistano lo status di merce comunitaria²⁸, a condizione che siano poi applicati i tributi interni gravanti su tali merci nel Paese di importazione definitiva delle merci.

Infatti, mentre la immissione in libera pratica importa l'assolvimento delle formalità di importazione, con la riscossione dei dazi doganali e delle altre tasse di effetto equivalenti esigibili e che non abbiano ricevuto un rimborso totale o parziale di dette tasse, la immissione in consumo condiziona l'applicazione dei tributi interni all'importazione definitiva.

A tal proposito giova sottolineare che la regola generale della restituzione delle imposte alla esportazione e la corresponsione delle imposte indirette nel Paese di destinazione finale (e quindi di immissione in consumo) è un altro retaggio dell'Accordo GATT.

Nella stessa ottica è stato concepito tutto il sistema dell'IVA, introdotta a livello comunitario con il precipuo scopo di rendere neutrale tale imposizione rispetto al numero di transazioni e di non pregiudicare il funzionamento del mercato interno e della libera concorrenza.²⁹

Essendo gli Stati membri (della allora Comunità Europea) tenuti a detassare le merci in uscita dal territorio nazionale e a tassarle nel Paese di destinazione, diventava compito degli Organismi comunitari assicurare che ciò non si concretizzasse in una pratica di “*dumping*” più o meno occulto.

A tal fine era necessario che tutti gli Stati membri adottassero un sistema di tassazione indiretta che consentisse la piena trasparenza del

²⁸Ai sensi dell'art. 79 del Codice Doganale Comunitario (Reg CEE 2913/92) l'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria a merce non comunitaria.

²⁹ La disciplina dell'IVA infatti rispetto alle importazioni e dunque alla “immissione in libera pratica” ed alla “immissione in consumo” prevede che l'importatore versi una garanzia quando le merci immesse in libera pratica in uno Stato membro siano poi destinate a essere immesse in consumo altrove (art.67, co.2- bis e 2-ter D.P.R. 26 ottobre 1972 n.633) o destinate ad un deposito IVA (art.50-bis co.4 lett.b D.L. 331/93, convertito con Legge 29 ottobre 1993 n.427).

carico fiscale effettivamente sopportato ad ogni stadio della produzione e del commercio³⁰.

In Italia, ad esempio, vigeva fino agli inizi degli anni settanta, un'imposta indiretta denominata "IGE" ossia "imposta generale sull'entrata".

L'IGE era definita un'imposta "a cascata" in quanto colpiva la produzione ed il commercio dei beni ad ogni transazione commerciale secondo una specifica aliquota, e senza possibilità di detrazione a monte.

Ne conseguiva che la quota-parte di imposta incorporata nel prezzo finale del bene, variasse a seconda del numero degli "scambi" (dal fornitore della materia prima al produttore; dal produttore al grossista, dal grossista al dettagliante, etc.); in tale maniera non vi era "trasparenza" circa la quota-parte di imposta incorporata nel prodotto per cui, in caso di esportazione di

³⁰ Vale la pena di richiamare la pregevole analisi di A.MONDINI, *Il principio di neutralità nell'Iva tra "mito" e (perfettibile) realtà*, in *I Principi europei del diritto tributario* a cura di A.DI PIETRO e T.TASSANI, Padova 2014, p.269 e ss. "Nell'ambito dell'ordinamento europeo, dunque, la neutralità viene riferita non a qualsiasi effetto economico dell'imposizione, ma essenzialmente a quello della distorsione della concorrenza. La libertà concorrenziale è l'assioma fondamentale su cui è fondato il modello economico di mercato propugnato dai Trattati istitutivi della CE e poi dell'UE. La neutralità fiscale, quindi, identifica un fine/mezzo, un obiettivo strumentale, meritevole di essere perseguito se e nella misura in cui contribuisce a rendere il fattore fiscale ininfluenza sulle posizioni e sulle scelte delle imprese che operano dentro il mercato, o vogliono entrarvi. L'imperativo di armonizzazione fiscale, sancito prima dall'art.93 del TCE ed oggi dall'art. 113 del TFUE, risponde appunto all'esigenza che l'applicazione delle imposte indirette sugli affari da parte degli Stati membri non generi effetti discriminatori e restrittivi all'esercizio della libertà di circolazione di merci e servizi. È in questa prospettiva che l'armonizzazione fiscale dell'IVA viene considerata nel Trattato come necessaria (e limitata a quanto necessario) per l'instaurazione ed il funzionamento del mercato europeo come mercato unico ed interno. Il Trattato non pone, invece, alcuna condizione in merito alla neutralità dell'Iva rispetto ai rapporti commerciali con le imprese ed i mercati di Paesi terzi. Ciò nonostante, i fini perseguiti nell'ambito della politica commerciale comune (si veda l'art. 206 del TFUE: lo sviluppo armonioso del commercio mondiale, la graduale soppressione delle restrizioni agli scambi internazionali e agli investimenti esteri diretti, e la riduzione delle barriere doganali e di altro tipo) hanno giustificato l'adozione del principio di tassazione nel Paese di destinazione, la detassazione delle esportazioni verso i Paesi extra UE ed il rimborso dell'IVA sopportata sugli acquisti dalle imprese non stabilite nell'UE (sebbene sotto la condizione facoltativa della reciprocità) come criteri definitivi dei sistemi tributari da armonizzare. Si tratta dei principali criteri di neutralità, riconosciuti a livello OCSE, per la tassazione sul valore aggiunto di fattispecie in contesti internazionali e transfrontalieri."

quest'ultimo, poteva essere richiesto un rimborso, a titolo di restituzione d'imposta, per un ammontare superiore al carico reale di imposta.

L'introduzione dell'IVA non è nient'altro che il rimedio a tale inconveniente: tale imposta colpisce, ad ogni passaggio, soltanto la quota-parte di valore aggiunto, ossia la differenza tra ricavo e costo, attraverso il sistema della deduzione dell'imposta pagata a monte ³¹.

Il sistema dell'IVA, caratterizzato anche dalla presenza di aliquote in misura percentuale, garantisce la piena trasparenza dei prezzi e del relativo carico fiscale (per cui se, per esempio, un prodotto è soggetto a tassazione con aliquota pari al 20 %, la restituzione ovvero la detrazione all'esportazione non può in alcun caso superare tale soglia) ³².

Come detto, dunque, il GATT ammette possibilità che fra alcuni Paesi aderenti nascano delle unioni doganali nel quadro di accordi c.d. "regionali". L'unione doganale della UE è altresì pienamente compatibile con le disposizioni degli Allegati all'Accordo OMC, che non esclude in alcuna disposizione la facoltà che alcuni Stati diano luogo a zone di integrazione regionale.

Va detto poi che l'UE è succeduta per quanto concerne gli accordi commerciali nella sottoscrizione di tali accordi alla CEE nel 2009, tuttavia

³¹ Sulla struttura dell'imposta e la configurazione giuridica R.LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. giur. 1989, vol. XVIII, 159; A.AMATUCCI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, IV, p. 223; G.FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario*, vol. II-Parte speciale, VIII Ed. Padova, 2012 p. 759 e ss.

³² Sugli effetti distorsivi delle esenzioni, ammissibili solo in un regime transitorio dell'Iva, e sulle numerose ed estese ipotesi di esenzioni si consiglia R.PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto, Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, Napoli 1977. Rispetto al regime transitorio ed alla tassazione nel Paese di destinazione, l'autore sostiene: "La costruzione dell'IVA come un'imposta sui consumi interni rappresenta una deviazione dallo schema teorico dell'imposta, dovuta proprio all'adozione del principio di destinazione in via transitoria, quello dell'imposizione all'origine, che restituirebbe allo schema dell'imposta sul valore aggiunto comunitaria la sua vera funzione di imposta sulla produzione al netto degli investimenti"

resta ferma l'adesione dei singoli Stati membri ad altri accordi multilaterali, quali il GATS (Accordo sui servizi) ed il TRIPS (proprietà intellettuale), giacché questi ultimi interessavano materie non rientranti nelle competenze devolute alla UE.

In questi casi si parla tecnicamente di una sottoscrizione in forma "mista", in cui alla stipula di accordi da parte dell'UE come soggetto dotato di autonoma personalità giuridica si affianca la sottoscrizione di altri accordi o protocolli specifici da parte dei singoli Stati membri UE relativamente a quelle materie in cui la sovranità statale è rimasta intatta.

Esistono altre unioni doganali nel contesto internazionale, sia pure ad un livello meno avanzato rispetto alla UE: il MERCOSUR, il Mercato comune dell'America meridionale (Brasile, Argentina, Uruguay e Paraguay) unione doganale imperfetta dal momento che la sua tariffa doganale comune non è ancora estesa a tutti i prodotti importati ³³; la EAC (*Eastern African Community*) e la *Southern African Customs Union*; il Patto andino (tra i Paesi della regione delle Ande).

Ben più invalsa invece è la pratica di istituire zone o aree di libero scambio, che si connotano, si ribadisce, per la loro rilevanza meramente interna, non contemplando la adozione di una tariffa doganale comune per gli scambi con i Paesi esteri.

³³ Il MERCOSUR, Mercado comun del Sur, è stato creato il 26 marzo 1991 in Paraguay ad Asunción, con la sottoscrizione dell'omonimo Trattato, come evoluzione del precedente ALALAC (Associazione del libero commercio in America Latina). Nel corso degli anni si è proceduto ad una graduale riduzione dei dazi doganali, delle tasse di effetto equivalente e delle restrizioni quantitative all'importazione, fino a giungere al risultato ---di una esenzione sugli scambi commerciali interni alla zona di integrazione regionale pari al 95%. L'obiettivo all'orizzonte ora è quello di intraprendere una politica commerciale comune a tutti gli effetti, con il completamento della Tariffa Doganale Comune (al momento resistono troppe eccezioni alla sua integrale applicazione), la creazione di un mercato comune di beni, servizi e fattori produttivi privo di qualsivoglia barriera commerciale. Si può dire che il livello di integrazione attuale è paragonabile a quello primordiale del mercato comune europeo.

Fra le più importanti si menzionano: l'EFTA (*European Free Trade Association*) istituita a Stoccolma nel 1960 inizialmente come zona regionale di libero scambio alternativa alla CEE, pensata per quei Paesi europei che non volevano o non erano ancora in grado di aderirvi.

In ragione dell'ingresso di buona parte dei Paesi aderenti nella CE, essa raggruppa solamente quattro Stati (Islanda, Liechtenstein, Norvegia e Svizzera), di cui tre sono comunque parte del Mercato Interno dell'UE attraverso l'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (*European Economic Area- SEE*) del 1994³⁴

Il NAFTA (*North American Free Trade Association*) costituita da Stati Uniti, Canada e Messico, firmato il 17 dicembre 1992 ed entrato in vigore il primo gennaio 1994, ha creato una zona di libero scambio di merci, servizi, capitali, ma non della forza lavoro, con progressiva diminuzione delle imposizioni doganali e di altre restrizioni quantitative al commercio³⁵.

Altri accordi di libero scambio di una certa rilevanza sono il CEFTA (*European Free Trade Agreement*), nato fra le repubbliche della ex Jugoslavia (Croazia, Macedonia, Serbia, Montenegro, Bosnia ed Erzegovina) ma anche di Albania e Moldavia, non in contrapposizione all'UE, anzi piuttosto proprio con il fine di accelerare l'integrazione di questi Paesi all'UE e di prepararli sotto il profilo politico, economico e del consolidamento dei valori delle moderne democrazie e di un sistema di libero mercato³⁶; la BAFTA (*Baltic Free Trade Area*) area di libero

³⁴ La Confederazione elvetica invece ha concluso autonomamente un Accordo bilaterale con l'UE, a Bruxelles il 22 luglio 1972 (Reg CEE 19 dicembre 1972 n.2840).

³⁵ Anche qui gli obiettivi di lungo periodo prevedono una eliminazione dei dazi, delle tasse di effetto equivalente e di ogni altra restrizione ai traffici interni, per il momento ad esempio sono state abolite tutte le barriere non tariffarie al commercio di prodotti agricoli fra Stati Uniti e Messico.

³⁶ Non a caso tutti i Paesi CEFTA hanno inoltrato domanda per l'ingresso nell'UE e gran parte dei Paesi inizialmente aderenti (Polonia, Repubblica Ceca, Slovenia, Bulgaria, Romania, Croazia) ne

scambio sottoscritta nel 1993 ed estesa ai prodotti agroalimentari nel 1997, ha cessato di esistere nel 2004 quando l'Estonia, la Lituania e la Lettonia hanno aderito all'Unione Europea; l'AFTA (*Asean Free Trade Area*) istituita nel 1992 fra diversi Paesi del sud est asiatico ³⁷contempla la graduale diminuzione fino alla eliminazione delle tariffe doganali, nonché degli ostacoli non tariffari ³⁸.

Quanto all'Africa, è in corso di elaborazione la creazione di una vasta unione doganale in grado di riunire la maggior parte degli Stati africani, mentre da tempo sono attive unioni doganali e aree di libero scambio (con obiettivo di creare mercati interni o unioni valutarie) e destinate a confluire nel progetto della *African Economic Community*, che ha l'ambizione di rappresentare un giorno una integrazione paragonabile a quella dell'UE ³⁹.

5. Il mercato interno e la libertà di circolazione delle merci

La creazione di un mercato comune delle merci e dei fattori della produzione è funzionale all'intero processo di integrazione europea.

fanno già parte, altri invece sono candidati e stanno completando il processo di stabilizzazione per ottenerne i requisiti di ingresso.

³⁷ Indonesia, Malesia, Filippine, Singapore, Tailandia, Brunei, Vietnam, Laos e Birmania, Cambogia.

³⁸ La peculiarità di questa zona di libero scambio risiede nell'aver riunito Paesi che non confinano territorialmente (via terra), ma che sono soltanto in una certa prossimità geografica; non avendo grande tradizione di commercio intraregionale (si tratta fondamentalmente di ex colonie di potenze europee che avevano in queste ultime i principali partners commerciali), hanno avviato un percorso di apertura dei mercati e di cooperazione commerciale, confidando in un aumento del benessere economico e sociale.

³⁹ Vale la pena menzionare anche il Mercato Comune dell'Africa Orientale e Meridionale, la Eastern African Community (EAC) la Southern African Customs Union (SACU), la più antica unione doganale istituita nel continente africano. Si tratta però di zone di integrazione regionali in cui ancora prevalgono fortemente gli interessi particolari dei singoli Paesi aderenti in cui è ancora di là da venire la formazione di un vero e proprio spirito comunitario.

La necessità di fondere i mercati nazionali in un “mercato unico il più possibile simile ad un vero e proprio mercato interno”⁴⁰ e di eliminare, a tal fine, ogni possibile intralcio alla libera circolazione ed agli scambi intracomunitari è, in altre parole, alla base dell’intero progetto comunitario.

Al di là delle espressioni sostanzialmente equivalenti (mercato comune- mercato unico- mercato interno) nel tempo adoperate per indicare la instaurazione di uno spazio senza frontiere interne, la sua costruzione tecnica si è affinata nel corso degli anni a partire dal mercato comune prefigurato dal Trattato di Roma del 1957 (art.2)⁴¹ passando per il “Libro Bianco del Mercato interno” pubblicato dalla Commissione nel 1985 fino all’Atto unico europeo del 1987, che ne fissa i presupposti per la piena operatività dal 1 gennaio 1993.

Il Trattato di Maastricht del 1992 ha poi segnato una ulteriore evoluzione trasformando il mercato interno da spazio di mobilità dei fattori produttivi in quadro giuridico europeo di svolgimento dei rapporti economici e non solo, garantendo la tutela di una vasta gamma di diritti, interessi e valori democratici fondamentali (ambiente, salute, sicurezza, occupazione etc.), attraverso le politiche c.d. di accompagnamento.

I successivi Trattati (Amsterdam 1997 Nizza 2001 e Lisbona 2007⁴²) hanno rilanciato e completato l’opera di realizzazione del mercato comune,

⁴⁰ La definizione è rinvenibile già nella giurisprudenza della Corte di Giustizia causa Schul 15/81, sent. 5 maggio 1982, Racc. p. 1409, punto 33; in precedenza già Polido, causa 270/80 sent. 9 febbraio 1982, Racc. p. 329 punto 16

⁴¹ Nell’art. 2 del Trattato di Roma il mercato comune viene individuato come strumento essenziale, insieme e al ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, per promuovere lo sviluppo armonioso delle attività economiche.

⁴² Il Trattato di Lisbona sul Funzionamento dell’Unione Europea (TFUE), sottoscritto il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il primo gennaio 2009, modifica il Trattato sulla Unione Europea (TUE) di Maastricht e il Trattato di Roma (TCE), conferendo ulteriore forza e stabilità al processo di integrazione intrapreso..

Esso allarga notevolmente il raggio d’azione dell’Unione, rafforzando la efficienza e la efficacia delle istituzioni comunitarie e dei meccanismi decisionali. Ciò si rende necessario alla luce delle

segnando il passaggio da una “prima generazione” del mercato comune, caratterizzato sostanzialmente da una integrazione negativa tesa a garantire un regime di libertà degli scambi e di libera concorrenza, ad una integrazione positiva, tendente oltre che ad abolire ogni frontiera fisica tecnica e fiscale fra gli Stati membri, ad armonizzare giuridicamente la fiscalità indiretta.

L’obiettivo della instaurazione e del corretto funzionamento del mercato comune ha, in altre parole, implicato la creazione di una base giuridica non solo per la libera circolazione delle merci, delle persone dei servizi , dei capitali e per la libertà di stabilimento, ma anche per la promozione della libera concorrenza e delle politiche orizzontali (dei trasporti e ambientali) di sostegno.

Il mercato comune, come è stato sostenuto da autorevole dottrina ⁴³, diviene non più il fine ma il mezzo per la realizzazione di tutti gli obiettivi enunciati nei Trattati e progressivamente moltiplicatisi nel sempre più ambizioso processo di integrazione europea.

nuove sfide globali in materia di ambiente e cambiamento climatico, terrorismo e criminalità organizzata transfrontaliera, sicurezza energetica, asilo ed immigrazione.

Anche sotto il profilo della legittimazione democratica passi in avanti sono compiuti attraverso l’accrescimento dei poteri del Parlamento nel meccanismo decisionale e legislativo, con il richiamo formale alla vincolatività della Carta dei Diritti fondamentali ed al consolidamento dei principi e dei valori democratici dello Stato di diritto. Il Trattato fornisce inoltre una nuova base giuridica per l’adesione dell’Unione alla Convenzione europea dei diritti dell’uomo, ribadisce ed estende la nozione di cittadinanza europea, amplia il diritto dei cittadini di rivolgersi alla Corte di Giustizia Europea, delimita in maniera più dettagliata il riparto delle competenze conferite all’Unione da parte degli Stati membri (competenze esclusive, concorrenti o complementari), stabilendo che il loro esercizio è regolato dai principi di sussidiarietà e proporzionalità, introduce la cooperazione rafforzata, la personalità giuridica dell’Unione.

Anche nel settore dei diritti di proprietà intellettuale, della cooperazione amministrativa, dell’ambiente, della sicurezza e della energia sono state gettate nuove basi giuridiche, rafforzando il ruolo della Commissione, malgrado il ruolo della concorrenza non sia più un obiettivo prioritario rispetto a questi pocanzi menzionati. Maggiore autonomia di azione è stata poi concessa all’eurogruppo, anche nell’ambito delle istituzioni finanziarie internazionali, rafforzando la *governance* economica dell’Unione.

⁴³Cfr. G. TESAURO, *Diritto dell’Unione Europea*, Padova 2012, pagg. 391 e 393.

Le norme che regolano il mercato comune, ancorché dirette agli Stati membri (e naturalmente alle Istituzioni comunitarie) sono provviste di effetto diretto.

Ciò significa che sono idonee a creare diritti ed obblighi direttamente in capo ai singoli (cittadini ed imprese), i quali dunque possono farne valere gli effetti dinanzi ai giudici nazionali, senza che occorran ulteriori atti normativi o amministrativi adottati dai singoli Stati membri in attuazione.

L'art. 28 TFUE dispone che «L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi».

Nell'Unione, inoltre, non vi sono e non possono esservi dogane e dazi doganali (art. 30 TFUE); in sostanza il regime di libera circolazione delle merci si fonda su tre istituti:

a) l'unione doganale e la applicazione di una tariffa doganale comune (art. 31 TFUE: “alle merci provenienti da paesi terzi si applica una tariffa doganale comune”)

b) il divieto di imposizioni interne (art. 110 TFUE: “gli Stati non possono colpire i prodotti provenienti dagli altri Stati membri con imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili o intese a proteggere indirettamente altre produzioni”)⁴⁴

⁴⁴ L'art. 111 TFUE completa la enunciazione del principio prevedendo che i prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati membri non possano beneficiare di alcun ristorno di imposizioni interne che sia superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente.

c) la abolizione delle restrizioni quantitative (art.34 TFUE: “sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all’importazione nonché qualsiasi misura di effetto equivalente”).

Sono i principi classici di liberalizzazione degli scambi internazionali già presenti con modulazioni diverse nel GATT e negli accordi OMC, ma nell’impianto comunitario detti principi acquistano valore inderogabile, non essendo minimamente modificabili ad opera dei singoli Stati membri, come chiarito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

D’altronde i Trattati stessi hanno predisposto un efficace sistema di controllo contro eventuali infrazioni da parte della Commissione (procedura di infrazione e potere di irrogare sanzioni), custode della corretta applicazione del diritto dell’UE, e della Corte di Giustizia dell’UE che ne esercita il controllo giurisdizionale.

Per la verità quest’ultima ha fornito anche un contributo decisivo ai fini della corretta interpretazione delle suddette norme in materia di unione doganale e sulla libertà di circolazione all’interno dell’UE.

È stata ad esempio opportunamente chiarita la corretta nozione di merce, nella quale rientrano solo quei prodotti suscettibili di una valutazione in denaro nell’ambito di una transazione commerciale ⁴⁵.

⁴⁵ Sono da ricomprendere nella nozione di merce rilevante ai fini della applicazione delle norme del Trattato sulla libera circolazione delle merci i prodotti che incorporano opere dell’ingegno o artistiche (es. dischi, video) o quei prodotti che rivestano particolare rilievo per la economia di uno Stato membro (si pensi al petrolio o all’energia elettrica). Sul tema anche Corte di giustizia, 28 marzo 1995, C-324/93, Evans Medical, punto 20, in cui i giudici lussemburghesi hanno ricompreso nella nozione comunitaria di merce anche gli stupefacenti.

Si vedano in argomento le sentt. Corte di giustizia, 20 gennaio 1981, C-55 e 57/80, Gema punto 8 e Corte di giustizia 10 luglio 1984, c-72/83, Campus Oil punto 41; Corte di giustizia 15 luglio 1964, C-6/64 Costa c. Enel; Corte di giustizia, 27 aprile 1994, C-393/92, Comune di Almelo , punti 27 29.

Analogamente la Corte ha supplito alla mancanza di una definizione di “tassa ad effetto equivalente ad un dazio” fra le norme dei Trattati sopra richiamate.

Devono così intendersi come tasse di effetto equivalente ad un dazio tutti quegli oneri pecuniari, seppur di minima entità, imposti unilateralmente da una pubblica autorità, a nulla rilevando la loro formale denominazione o struttura, purché di fatto ricollegabili al passaggio della frontiera.

Così pure è inconferente la destinazione del gettito e lo scopo per i quali tali forme di imposizione vengono istituite.

Gli oneri che siano remunerativi di un servizio doganale reso all’operatore economico (anche in ragione evidentemente della natura commutativa o corrispettiva dell’onere imposto) ⁴⁶sono invece ammessi, giacché non costituiscono una tassa di effetto equivalente ad un dazio.

Tantomeno è influente il momento in cui l’onere viene preteso (all’atto dell’attraversamento della frontiera o successivamente) o il suo scopo: merita in proposito essere citato rapidamente il caso della c.d. “tassa sul tubo” istituita dalla Regione Sicilia con L. 26 marzo 2002 n. 2 (art. 6).

Il tributo ,previsto dal legislatore siciliano a carico dei titolari di gasdotti esercenti attività di trasporto, distribuzione, vendita o acquisto del gas metano, sebbene volto a prevenire un potenziale danno ambientale ed a finanziare col suo gettito investimenti a tutela dell’ambiente, è stato

⁴⁶ In questo senso ad esempio va richiamata la pronuncia della Corte di Giustizia europea sui marmi estratti nel territorio di un comune: sent. 9 settembre 2004, C- 72/03, in cui testualmente si statuiva: “un tributo commisurato al peso di una merce, riscosso solo in un comune di uno Stato membro e gravante su una categoria di merci a causa del loro trasporto oltre i confini comunali, costituisce tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all’exportazione, malgrado la tassa gravi anche sulle merci la cui destinazione finale si trova all’interno dello Stato membro interessato.”

giudicato dalla Corte di Giustizia incompatibile con il diritto comunitario, in quanto riconducibile ad una fattispecie di tassa di effetto equivalente .

A ben vedere in realtà, al di là di ogni valutazione in ordine alla sua natura, allo scopo ed agli effetti, detto prelievo si configurava illegittimo semplicemente perché in violazione dell'art. 3 TFUE che assegna competenza esclusiva all'UE in materia di unione doganale, la unica in grado di introdurre unilateralmente prelievi all'importazione ed all'esportazione con i Paesi terzi⁴⁷ .

6.La politica doganale, il diritto doganale ed il CDU

La politica doganale è stata la prima e più importante politica europea e resta uno dei pochi settori di competenza esclusiva dell'UE.

Già in origine il Trattato di Roma istitutivo della Comunità, disponendo che “La Comunità europea è fondata su un'unione doganale”, delineava l'obiettivo principale della realizzazione del mercato comune sotto il duplice profilo della unione economica (attraverso le fondamentali libertà di circolazione di beni, persone, servizi e capitali) e della unione doganale (con la abolizione di dazi, tasse di effetto equivalente ed ogni restrizione agli scambi interni).

Ancora oggi tutta la disciplina del commercio estero è devoluta interamente al Consiglio dell'Unione europea che decide quali dazi imporre, la misura delle restrizioni quantitative, dei contingenti tariffari, delle misure antidumping, dei divieti di importazione ed è responsabile,

⁴⁷ Peraltro l'istituzione di un simile dazio avrebbe comportato perfino la violazione dell'art.9 dell'accordo di origine preferenziale siglato dalla Comunità economica europea con la Repubblica di Algeria, laddove espressamente si prevede: “i prodotti originari dell'Algeria... sono ammessi all'importazione nella Comunità senza restrizioni quantitative né misure di effetto equivalente ed in esenzione da dazi doganali e da tasse di effetto equivalente”.

insieme al Parlamento europeo, di controllare la cooperazione doganale fra gli Stati membri e fra questi ultimi e la Commissione europea.

Quest'ultima propone l'applicazione di dazi per promuovere gli scambi con i Paesi terzi, tenendo conto al tempo stesso delle esigenze delle economie degli Stati membri.

Un organo in particolare, il Gruppo per la politica doganale, composto dai direttori generali delle 28 amministrazioni doganali nazionali e presieduto dalla Commissione, svolge funzioni di coordinamento delle politiche doganali e di controllo dell'attuazione degli obiettivi e delle strategie stabilite dai programmi d'azione dell'Unione circa il miglioramento del funzionamento dell'Unione doganale (il Programma Dogana 2013 di cui alla Decisione 624/2007 CE del Parlamento e del Consiglio del 23 maggio 2007 abrogato dal più recente "Dogana 2020" COM(2012) 464 final del 29 agosto 2012 su cui ci si soffermerà dettagliatamente nel corso della trattazione).

I principi base della Unione Doganale e della politica commerciale comune, se si vuole due facce della stessa medaglia, implicano che ciascuno Stato membro non possa stipulare o aderire ad accordi commerciali internazionali, essendo tale prerogativa riservata esclusivamente alla Unione.

L'Unione negozia accordi internazionali per regolare commerci preferenziali, istituire zone di libero scambio, facilitare scambi commerciali sulla base di comuni regole tariffarie ed amministrative (si pensi all'Accordo di Mutua Assistenza Doganale firmato con gli Stati Uniti nel 1985), promuove accordi di cooperazione con l'ONU o con altri organismi internazionali per aprire nuovi mercati o per creare le condizioni per lo sviluppo sociale, economico e culturale di Paesi in via di sviluppo.

Analogamente conclude accordi con partners commerciali su aspetti tecnici quali l'espletamento del controllo allo sdoganamento, la determinazione delle regole sull'origine, sul trattamento daziario preferenziale, sui metodi di cooperazione amministrativa.

Peraltro le clausole di tali accordi possono avere anche efficacia diretta nei confronti degli Stati Membri dell'UE qualora siano già sufficientemente precise e dettagliate.

La codificazione di norme giuridiche e principi comuni a regolare gli scambi commerciali internazionali all'interno dei confini doganali europei trova gradualmente riscontro prima nell'adozione della Tariffa Doganale Comune (Reg. CEE n. 950/1968, in vigore dal 1 luglio 1968), successivamente della Nomenclatura Combinata (Reg. CEE 23 luglio 1987 n. 2658) e della Tariffa integrata della Comunità Europea TARIC (prevista nell'art. 20 par. 3 Reg. 2913/92 e regolata dal succitato Reg. CEE 23 luglio 1987 n. 2658) ed infine con la stesura del Codice Doganale Comunitario (Reg. CEE n.2913/92 applicato a partire dal 1 gennaio 1994) e delle sue Disposizioni di Applicazione DAC (Reg CEE 2454/1993), poi modificato e sostituito dal Codice doganale aggiornato ((Reg. CE n.450/2008) poi rifuso nel Codice Doganale dell'Unione CDU (Reg. UE del Parlamento europeo e del Consiglio n.952 del 9 ottobre 2013).⁴⁸

Le suddette fonti non esauriscono tuttavia il diritto doganale dell'UE che è integrato da altri fonti comunitarie che regolamentano specifici settori, nonché da accordi internazionali regolanti i traffici commerciali internazionali.

⁴⁸ Cfr. DESIDERIO D., GIFFONI M., *“Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale”*, Torino, 2009, p.54 e ss..

Tali trattati, informati ai principi generali del diritto internazionale (quello del *Pacta sunt servanda*⁴⁹ e della buona fede nei rapporti fra i soggetti che sottoscrivono una convenzione), giocano un ruolo fondamentale nelle dinamiche del commercio internazionale e fanno sì che il diritto doganale sia in assoluto il diritto tributario armonizzato per antonomasia.

In altre parole, lo sforzo compiuto a livello internazionale per promuovere le condizioni più favorevoli per un libero commercio, hanno contribuito a creare un quadro giuridico tendenzialmente unitario sotto il profilo della disciplina sostanziale dell'imposizione doganale, inteso come classificazione (qualità e quantità), origine delle merci e valore della transazione, (elementi che fondano il presupposto impositivo o l'accertamento doganale)⁵⁰.

L'evoluzione della economia di mercato globale ha sostanzialmente "globalizzato" anche gli istituti giuridici⁵¹, i c.d. regimi doganali, in una prospettiva tendenzialmente improntata alla cooperazione fra gli Stati ed alla trasparenza.

⁴⁹ Sul punto vale la pena citare S.CASSESE, *Chi governa il mondo?*, Bologna 2013, p.27: "L'affermazione che gli Stati hanno tutti uguale sovranità è un principio giuridico che non corrisponde alla realtà dei fatti."

⁵⁰ Cfr. F.CERIONI, "L'accertamento doganale tra garanzia del contribuente e atti di accertamento esecutivi", *Corriere tributario*, vol.22, 2012.

⁵¹ Sulla *governance* globale o transnazionale e sui problemi che è in grado di creare al diritto amministrativo si rinvia alla autorevole analisi di S.CASSESE, *Chi governa il mondo?*, Bologna 2013, p.65 e ss.: "La dimensione regolatoria del diritto internazionale ha comportato l'emersione di una *global governance* che tra le sue caratteristiche, annovera una procedimentalizzazione a livello internazionale che, a sua volta, influisce sulla procedimentalizzazione interna." Sempre sulla molteplicità delle regole globali e sulla destrutturazione del sistema lo stesso Autore: "Mentre le norme nazionali sono imposte alla società civile, perché sono il frutto di decisioni assunte da autorità che esercitano un potere legittimo (i cittadini accettano tali decisioni perché prodotti da organi legittimati mediante elezioni democratiche), le norme globali sono attuate mediante meccanismi capaci di rompere l'unità dello Stato, il che favorisce la globalizzazione."

Fra le convenzioni internazionali più importanti in materia, vale la pena citare la Convenzione internazionale sulla semplificazione e armonizzazione dei regimi doganali di Kyoto, concordata all'OMD il 18 maggio del 1973, poi modificata e riveduta col Protocollo aggiuntivo del 26 giugno 1999 (entrato in vigore il 3 febbraio 2006) la quale contiene principi generali applicabili da parte di tutte le amministrazioni doganali in materia di controlli, dazi, procedure di sdoganamento, garanzie, scambio di informazioni.

La straordinaria importanza di detta Convenzione si apprezza se si ha riguardo al fatto che lo stesso Codice doganale aggiornato ne richiama espressamente le linee guida rispetto alla necessità di modernizzare le procedure doganali (“chiare trasparenti ed aggiornate”) e di applicare le tecnologie informatiche (le dichiarazioni in dogana mediante “procedimento telematico”), per accrescere la competitività economica dei Paesi⁵².

Ancora in seno all'OMD è stato elaborato nel 2005 un altro significativo atto internazionale, il *Framework of standard to secure and facilitate the global trade-SAFE*, che disciplina le procedure di arrivo e partenza delle merci in condizioni di sicurezza e speditezza, attraverso un rafforzamento della cooperazione e dello scambio di informazioni⁵³ fra le autorità doganali⁵⁴.

⁵² F.CERIONI, “*La revisione dell'accertamento doganale*”, Corriere tributario, vol.17, 2010.

⁵³ Cfr. P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in Dir. prat. trib., 2008, 705.

⁵⁴ Si rimanda a S.CASSESE, *Chi governa il mondo?*, Bologna 2013, p.43 e ss., in cui l'Autore nel chiedersi quale sia il ruolo del diritto nello spazio giuridico globale dominato dalla *global polity*, concentra la sua analisi anche sulle procedure amministrative interne degli Stati e sul rapporto con le norme stabilite dall'Organizzazione mondiale del Commercio (OMC), la c.d. *rule of law*: Nella *global polity*, l'apparato di norme che si è venuto formando non è un nuovo diritto naturale, perché è creato sia tramite accordi internazionali e norme prodotte da istituzioni ultrastatali, sia da corti globali. Né si tratta di un nuovo diritto pubblico in quanto distinto dagli ordinamenti giuridici

Il documento è importante perché individua come prioritaria la necessità di sviluppare l'ambiente telematico, al fine di creare nel tempo una analisi di rischi che sia basata su parametri comuni, che sappia coniugare l'esigenza di velocizzare e semplificare gli scambi internazionali con l'espletamento degli opportuni controlli, tendenzialmente ridotti ma ,al contempo, sempre più mirati.

Vi è un altro aspetto determinante nella vicenda del commercio internazionale che emerge con forza nell'accordo internazionale: la necessità di “premiare” gli Operatori Economici Autorizzati (infatti l'Accordo è stato aggiornato nel 2007 con specifico riferimento alla creazione della figura dell'AEO), ovverosia quegli operatori virtuosi di comprovato affidamento, che hanno titolo ad accedere ad un canale preferenziale, relativamente all'espletamento delle procedure per lo svincolo delle merci⁵⁵.

Non è un caso che le disposizioni in parola siano state riprese dal Codice Doganale Aggiornato (2008) prima e dal CDU (2013) poi, con la predisposizione di una serie di istituti e strumenti amministrativi d'avanguardia quali le dichiarazioni di pre-arrivo e pre-partenza (artt. 87 e 175 CDA 2008 e artt. 127 e 263 CDU 2013), lo sportello unico doganale (art.26 CDA e art.47 CDU), il riconoscimento dello status AEO (artt. 13 e 15 CDA e artt. 38 e 39 CDU).

Si tratta dei temi più attuali ed avvertiti, nel contesto del mercato globalizzato che si evolve alla velocità della luce, che muta di continuo i suoi modelli industriali e commerciali (si pensi alla logica del *just in time*⁵⁶)

nazionali, che invece agiscono come *drivers* e catalizzatori per lo sviluppo del diritto globale, in modo simile a quanto avvenuto per le tradizioni costituzionali comuni nel diritto europeo.”

⁵⁵ Cfr. M.FABIO, “*Status europeo di operatore economico autorizzato , AEO*”, in *Fiscalità e commercio internazionale*, Fasc.3, n. 39, 2012.

⁵⁶ Il *just in time* è una metodologia industriale che ha sostituito la vecchia logica della produzione di prodotti finiti destinati ad essere immagazzinati per poi essere successivamente venduti (o anche

e che pretende che il diritto doganale si adegui “in tempo reale” al mutevole scenario socio-economico.

In questa direzione vanno del resto tutti i più recenti strumenti giuridico-amministrativi approntati dall'UE per governare lo scenario globale del “*free trade*” : ci riferiamo alla procedura di “*preclearing*” , che consente di comunicare anticipatamente alla Dogana i dati sulle merci ben prima che la nave varchi fisicamente il porto di arrivo, riducendo straordinariamente i tempi di sdoganamento; al “*single window*”, che consente all'operatore economico di interfacciarsi con un unico interlocutore mediante l'invio in forma telematica di dati e documenti inerenti alla operazione di commercio internazionale che si intende porre in essere; al “*one stop shop*” , il meccanismo di esecuzione congiunta dei controlli in un unico luogo e nello stesso momento⁵⁷.

Ci sono stati significativi progressi anche sul fronte dei programmi di riconoscimento di affidabilità degli operatori economici autorizzati (AEO) in ambito europeo e soprattutto sui processi di mutuo riconoscimento in ambito internazionale di tale status, attraverso intensi negoziati con Stati Uniti, Canada, Russia, Cina India già conclusi o in corso di adozione.

logica push) in favore di una visione più pragmatica che ottimizza il processo produttivo ed induce a produrre soltanto quanto è stato già venduto o si prevede di vendere, ma assolutamente a brevissimo termine (logica pull). Tale politica in sostanza tende a ridurre al minimo la gestione delle scorte, azzerando il segmento fra il ciclo produttivo e il momento della utilizzazione finale. Questo consente di alleggerire notevolmente i costi (di immagazzinaggio, gestione, carico e scarico merci, transito) e di dare notevoli vantaggi competitivi perché adegua costantemente la produzione alla effettiva domanda o quantomeno alle stime di assorbimento del mercato.

⁵⁷ Cfr. P.BELLANTE, M.BIANCHI, M.CONSERVA, G.DALLA VERITÀ., A.DI MEO., M.FAVARO, G.GARIONI, V.KURKDJIAN, D.SALUZZO, E.STAITI, E. VASCO “*Manuale di commercio internazionale*”, Ipsoa, 2011.

CAPITOLO II

LA GOVERNANCE DELL'UNIONE DOGANALE: VERSO LA DOGANA UNICA EUROPEA

Sommario: 1. *Governance* e funzionamento dell'Unione Doganale 2. Il funzionamento dell'Unione Doganale: criticità e prospettive di riforma 3. Violazione della normativa doganale: Sanzioni e Proposta di Direttiva 4. Un mercato unico dei DPI: il Reg. UE 608/2013 e il pacchetto di riforma del sistema del marchio europeo.

1. Governance e funzionamento dell'Unione Doganale

Nel precedente capitolo abbiamo dato conto della straordinaria evoluzione della Unione doganale, che negli anni si è dotata di una struttura sempre più sofisticata, basata su una politica commerciale comune aperta verso il mondo esterno, sulla adozione di una tariffa comune, su un suo corpus legislativo, su un organo giurisdizionale competente a giudicarne la corretta applicazione e su di un sistema che assicura i dazi e le altre imposizioni doganali percepite al bilancio dell'UE come risorse proprie. Il complesso di questi elementi ne fanno una unione doganale “perfetta”

Ebbene, malgrado l'Unione doganale sia di competenza esclusiva dell'UE e rappresenti la controparte del mercato interno o se si preferisce il braccio operativo della politica commerciale dell'UE, il complesso solido di disposizioni comunitarie su cui adesso può contare, non è ancora in grado di assicurarne una applicazione uniforme in tutto il territorio dell'Unione e di

evitare deviazioni dei traffici commerciali e, conseguentemente, distorsioni della concorrenza.

Anche il pregevole lavoro di codificazione, che ha portato gradualmente alla unificazione in un unico corpus legislativo della legislazione doganale (prima la storica adozione del Codice Doganale Comunitario (CDC) con Reg. CEE 2913/92 e le sue Disposizioni di Applicazione (DAC) emanate con Reg. CEE 2454/93, poi il Codice Doganale aggiornato (CDA) con Reg. CE 450/2008 fino al Codice Doganale dell'Unione (Rifusione) adottato con Reg. UE del Parlamento e del Consiglio n.952/2013) si è rivelato nei fatti insufficiente.

Esso dipende in parte dalla persistente complessità del quadro normativo di riferimento: una legislazione, sebbene comune e quindi armonizzata, necessita di essere poi raccordata con gli organi legislativi, amministrativi e giudiziari degli Stati membri.

In secondo luogo, la competenza esclusiva dell'UE nel campo doganale, sancita dall'art.3 TFUE, non esclude una normazione di secondo livello da parte degli Stati membri, a completamento, attuazione ed esecuzione della regolamentazione comunitaria.

Come è noto, infatti l'esercizio della potestà legislativa dell'Unione è, in base agli artt. 5 e 6 del TFUE, retto dai principi di attribuzione, flessibilità, sussidiarietà e proporzionalità⁵⁸.

Orbene, nel settore doganale, essendo già la potestà normativa primaria attribuita all'Unione Europea, può parlarsi di una necessità di una azione di ravvicinamento fra le legislazioni nazionali (artt. 114-118 TFUE)

⁵⁸ Sul principio di proporzionalità nel diritto tributario europeo A.MONDINI, *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione un principio generale del procedimento tributario*, in T.Tassani (a cura di) *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Roma 2009, p.173

solo per quanto concerne l'esercizio della potestà normativa secondaria, riconosciuta agli Stati nazionali per le c.d disposizioni di dettaglio.

Va detto che sotto questo profilo, passi importanti sono stati fatti soprattutto se si ha riguardo alle discipline di armonizzazione dettate in alcune materie, recanti disposizioni assai dettagliate in grado di ridurre al minimo (se non ad annullare) il margine di intervento discrezionale di cui godono i singoli Governi nazionali nell'emanare le normative secondarie di attuazione ed esecuzione.

Ci si riferisce ad esempio alle norme comunitarie dettate in materia di diritti di proprietà intellettuale (DPI) per quanto concerne la circolazione dei prodotti che violano i suddetti diritti.

Oppure, volendo allargare il discorso ad altri tributi armonizzati, segnatamente alle Accise, si può ricordare quanto minuziosa sia stata la disciplina comunitaria relativa non solo al regime generale ma anche alla circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa all'interno dell'Unione in sospensione di imposta e con imposizione al momento della immissione in consumo (Prodotti energetici, alcool, bevande alcoliche, elettricità)⁵⁹.

Tuttavia, il funzionamento operativo dell'Unione Doganale, sebbene migliorato sensibilmente grazie ad una serie di processi, attività e piani intesi a intervenire sul piano funzionale per garantire una efficace difesa della comune frontiera esterna, ancora "sconta il dazio" della applicazione demandata a 28 amministrazioni differenti.

⁵⁹ In argomento C. VERRIGNI, *Le accise nel mercato unico europeo*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2007, I, 294. L'Autrice evidenzia il reciproco condizionamento fra disciplina comunitaria e discipline domestiche, consentendo in un quadro di riferimento comune espressioni di politica fiscale autonome nei singoli Stati membri.

Il fatto che la legislazione doganale sia intervenuta in maniera massiccia e, per certi aspetti, anche piuttosto dettagliata è senz'altro innegabile.

La gestione dello sdoganamento delle merci, inteso come supervisione all'entrata ed all'uscita delle merci, il trattamento delle dichiarazioni in dogana e la gestione delle procedure doganali, l'applicazione di misure e restrizioni commerciali, la riscossione dei dazi e degli altri prelievi, la gestione delle garanzie sono tutti aspetti che sotto un profilo strettamente giuridico, attualmente trovano infatti puntuale regolamentazione nelle fonti comunitarie.

Così pure il momento del controllo, per definizione essenziale (e se vogliamo paradigmatico) nell'espletamento delle funzioni istituzionali di competenza dell'autorità doganale, risulta minuziosamente analizzato nelle varie fasi di: definizione dei profili di rischio per una applicazione di controlli selettivi, controlli documentali e fisici, controlli a posteriori; realizzazione di indagini amministrative; controlli degli operatori in relazione al rilascio di autorizzazioni.

Anche la *governance* dell'Unione Doganale, come del resto è avvenuto in generale per l'UE, ha conosciuto una evoluzione organica durante questi quarant'anni.

Attualmente la struttura legislativa formale è formata dal Consiglio, dal Parlamento europeo (che nel disegno futuro deve restituire una maggiore legittimazione democratica alla UE) e da una serie di comitati che poi sono diretta espressione della Commissione.

In particolare l'attuazione della unione doganale è affidata ad una struttura di coordinamento delle politiche, in cui ha un ruolo chiave il "Gruppo per la politica doganale", organismo presieduto dalla

Commissione e formato dai direttori generali delle 28 amministrazioni doganali.

Esso infatti svolge un ruolo propulsivo e naturalmente tecnico, ponendo ed esaminando questioni sottoposte alla sua attenzione, propone nuove orientamenti sui temi più avvertiti ed in vista di un progressivo ed ulteriore sviluppo delle politiche dell'unione doganale.

Già col Trattato di Roma (entrato in vigore nel 1968) il Gruppo per la politica doganale ha rappresentato una piattaforma congiunta per le amministrazioni, per promuovere un approccio comune alle dinamiche del commercio internazionale ed in particolare una armonizzazione anche dell'attività amministrativa doganale, la formazione in seno alle singole autorità nazionali di uno "spirito comunitario".

Il Gruppo ora provvede anche al coordinamento politico generale di tutta una serie di altri comitati, gruppi direttivi, gruppi di progetto, formati da esperti della materia, sempre sotto l'egida della Commissione e nel quadro dei programmi di cooperazione (Dogana 2013, Dogana 2020) finanziati dall'UE.

In proposito va osservato quanto segue: il diritto doganale presenta già di per sé un alto grado di tecnicismo ed una notevole complessità, legata al fatto che le disposizioni da applicare non si rinvengono soltanto nel Codice Doganale, nelle Disposizioni di applicazione o nelle norme nazionali di attuazione ed esecuzione, ma anche in Convenzioni internazionali, Protocolli o altre misure comunitarie autonome che disciplinano aspetti specifici.

A ciò va aggiunto che le autorità doganali hanno l'onere di applicare anche altre normative non strettamente doganali, dal momento che esse perseguono ulteriori finalità, e segnatamente: di difesa commerciale (contraffazione), di protezione della salute (lotta contro la droga, controllo

dei precursori della droga), di protezione dell'ambiente (materiale nucleare), ma anche della flora e della fauna (specie in via di estinzione), del patrimonio artistico (esportazioni di opere d'arte).

Tali disposizioni devono essere inoltre applicate in modo logico, ossia secondo la loro autentica *ratio*, adottando il comportamento necessario per realizzare gli obiettivi per il raggiungimento dei quali esse sono state concepite.

Il compito dei funzionari doganali ,in altre parole, è tutt'altro che semplice!

Se dunque caliamo questo ragionamento nella realtà ben più articolata e sofisticata dell'Unione Doganale dell'UE, non ci risulterà difficile comprendere quanto alto sia il rischio che emergano disarmonie, incongruenze, inefficienze, criticità in un contesto nel quale ad operare sono ben 28 amministrazioni doganali differenti.

Con l'abbattimento delle barriere doganali all'interno della Comunità dal primo gennaio del 1993, ciascuna amministrazione doganale di ogni Stato membro ha dovuto necessariamente rinunciare alla possibilità di controllare gli scambi intracomunitari e le merci comunitarie possono viaggiare all'interno del territorio dell'unione doganale senza formalità o documenti doganali.

Vieppiù lo stesso beneficio è riconosciuto alle merci terze (cioè non interamente prodotte nell'Unione europea e provenienti da Paesi extra UE) che siano state immesse in libera pratica in uno degli Stati membri.

Ciò implica un livello notevole di responsabilizzazione di ciascuna amministrazione nei confronti della omologa di altro Stato membro e, in un certo senso, di fiducia nella qualità professionale e nel corretto operato della amministrazione doganale che ha provveduto ad immettere i prodotti in

libera pratica nel “proprio” territorio, ma aprendo di fatto la comune frontiera dell’UE.

Ecco soltanto una applicazione effettivamente uniforme delle disposizioni doganali in vigore può garantire che non si verificano fenomeni di “dogana colabrodo”, espressione adoperata nel gergo degli addetti ai lavori, suscettibili di alterare profondamente i traffici commerciali internazionali, minando le fondamenta del mercato interno, la libera concorrenza e la competitività delle imprese dell’Unione Europea⁶⁰.

Garantire che la soppressione delle frontiere interne in un mercato unico di circa 500 milioni di consumatori non produca distorsioni di concorrenza o sviamenti di traffico o rischi di manovre fraudolente, non è affare semplice ed è lapalissiano che l'armonizzazione dell'attività doganale sia certamente più difficile da inculcare nello spirito di tutti i funzionari di ventotto amministrazioni degli Stati membri, depositari di tradizioni giuridiche profondamente diverse, talvolta addirittura divergenti⁶¹.

Una applicazione non uniforme della legislazione potrebbe dipendere quindi anche da un'attitudine diversa nei confronti di una stessa disposizione o di una stessa situazione legata, non solo o non sempre alle norme nazionali di carattere amministrativo-procedurale, ma anche ad una interpretazione che normalmente viene data da parte degli interpreti

⁶⁰ S.MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir.Prat.Trib.* 2012, I, p.241 ess. Interessante il passaggio in cui l'autore sostiene che l'attuazione del diritto dell'Unione si riferisce non solo alle norme interne adottate in applicazione delle fonti europee, ma ad ogni collegamento tra la disciplina sovranazionale ed interna, anche allorquando si tratti di competenze statali, ma esista un contrasto con le libertà sancite dal Trattato.

⁶¹ C.CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente* in *Riv. Dir.Trib.* 2004, I, p.993 ess.

comunque secondo i principi fondamentali che ispirano l'ordinamento domestico nel suo complesso (c.d. interpretazione sistematica).⁶²

Ma tutto questo, è inutile negarlo, può generare sensibili differenze e soprattutto generare inefficienze, perdite di tempo, costi amministrativi aggiuntivi per gli operatori economici, che si riverberano inevitabilmente sul mercato interno producendo effetti distorsivi.

In altre parole, in un quadro di consolidata ed elevata armonizzazione delle norme giuridiche che disciplinano il commercio internazionale, anche attraverso legislazioni piuttosto specifiche che concernono, come detto, le procedure, le destinazioni doganali, i regimi economici, le franchigie, le garanzie, le informazioni vincolanti sulla tariffa e sull'origine, la prassi amministrativa non riveste affatto un ruolo marginale.

Ed allora è opportuno trattare il delicato tema della applicazione della normativa doganale comunitaria, da diverse prospettive.

Il primo aspetto che occorre approfondire è relativo al principio di sussidiarietà.

In generale il principio della sussidiarietà (di cui all'articolo 5, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione Europea) è stato concepito per porre un limite alla potestà legislativa europea ed alla sua capacità di espansione "salvaguardando le aree di intervento normativo nazionale"⁶³.

⁶² Normalmente infatti "è necessario trarre dalla fonte la norma, mediante una operazione intellettuale che valga a cogliere la portata, il significato della norma stessa nel contesto dell'ordinamento giuridico"; quanto poi alla interpretazione sistematica, si osserva che "non essendo la norma isolata, ma inserita in un sistema unitario e concluso, essa va colta nelle sue connessioni con le altre norme ed, in particolare, deve armonizzarsi con i principi fondamentali che assicurano l'intima coerenza dell'ordinamento complessivamente considerato" in questi termini T.MARTINES, *Diritto Costituzionale* Giuffrè Milano 2000 pagg. 89-90.

⁶³ Così A.DI PIETRO, *Introduzione in I Principi europei del diritto tributario* a cura di A.DI PIETRO e T.TASSANI, Padova 2014, p.XXIX. Assai interessante la disamina dell'Autore sulla evoluzione giurisprudenziale del principio di sussidiarietà: "La sussidiarietà, nata per definire i limiti di espansione dell'ordinamento europeo rispetto a quelli nazionali, avrebbe dovuto salvaguardare le aree d'intervento normativo nazionale. Una garanzia forte, perché operante secondo quella logica di attribuzione di sovranità su cui si era fondata la relazione tra gli ordinamenti nazionali e quello europeo e che trovava una piena affermazione nel campo tributario nella previsione di armonizzazione delle imposte indirette e nella procedura di approvazione delle

Esso si inquadra nell'ambito di quella ripartizione di attribuzione di sovranità fra gli ordinamenti nazionali e quello europeo operata dai Trattati ed in particolare , nel settore tributario, nel quadro della armonizzazione delle imposte indirette, nella procedura di approvazione delle fonti, che si fonda sul consenso unanime dei Paesi membri.

Il principio di sussidiarietà ha significato nella misura in cui si pone come limite alle scelte legislative europee, anche ,se vogliamo, avuto riguardo del deficit democratico che caratterizza l'attuale architettura dell'UE, suscettibili di censura in presenza di atti normativi o amministrativi che eccedessero i limiti di attribuzione della sovranità.

Quindi tecnicamente la sussidiarietà è riconducibile fondamentalmente, in ambito tributario, alla imposizione indiretta (come si desume già a partire dal vincolo di armonizzazione del Trattato di Roma) e non dovrebbe riguardare direttamente l'unione doganale che è competenza esclusiva dell'Unione.

L'azione dell'Unione in questo settore non dovrebbe, di norma, essere valutata rispetto al principio di sussidiarietà .

Tuttavia, pur trattandosi nel caso specifico di un settore completamente unificato con norme pienamente armonizzate, la cui effettiva attuazione determina l'esistenza stessa dell'Unione Doganale, una forma di sussidiarietà è rintracciabile negli aspetti tecnici della organizzazione burocratica di ogni Stato membro⁶⁴ .

Ci si riferisce alle concrete modalità di gestione dei tributi, dei controlli di varia natura che si effettuano sulle merci (controlli che poi sono di varia natura: sanitari, fitosanitari, veterinari, fitopatologici, commerciali, di tutela della sicurezza e della proprietà intellettuale), a tutto ciò che in

fonti fondata sul consenso unanime degli Stati. Invece, la sussidiarietà è stata progressivamente erosa dal sempre più definito primato degli obiettivi dell'Unione europea, in nome di quell'integrazione economica che ha prodotto una progressiva integrazione giuridica degli ordinamenti nazionali: quella che si è posta oltre la parallela espansione come sistemi giuridici considerati autonomi e indipendenti dall'ordinamento europeo”.

⁶⁴ Cfr. P.BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano 2010, p.250 e ss

sostanza è ascrivibile al concreto funzionamento della macchina amministrativa nazionale.

Insomma, per intenderci, proprio nel settore armonizzato per eccellenza, si può apprezzare quanto il decentramento delle funzioni amministrative, che è strettamente correlato al principio di sussidiarietà, anziché mitigare gli effetti di una eccessiva espansione del diritto comunitario, al fine di preservare le prerogative nazionale, finisca col pregiudicarne l'uniforme applicazione, creando distonie ed effetti distorsivi nel mercato interno.

Il secondo aspetto, invero intimamente connesso al primo, riguarda il discorso della *governance* e segnatamente della messa a disposizione delle risorse economiche.

Il sistema attuale, al di là della funzione di vigilanza e coordinamento svolta dalla Commissione e dalle sue articolazioni, decentralizza a livello nazionale la concreta attuazione e gestione dell'unione doganale. Ciò significa che in linea di massima ciascuna amministrazione doganale investe nella sua organizzazione le risorse che ritiene più opportuno (ciò al di là del fatto che, come noto, il 25% dei dazi viene incamerato dallo Stato che cura la riscossione delle risorse proprie comunitarie proprio per finanziare l'attività e l'organizzazione apprestata per la riscossione) secondo valutazioni chiaramente anzitutto "di cassa", ma anche secondo l'interesse nazionale.

Così accade che alcuni Stati preferiscano investire fortemente nella logistica e nelle strutture per promuovere una maggiore fluidità dei traffici, e che altri concentrino le loro energie, anche economiche, su una intensificazione delle attività ispettive e di controllo e su una applicazione rigorosa delle normative a tutela della proprietà intellettuale.

Ma è evidente che un siffatto scenario non fa che acuire la divaricazione fra interessi nazionali ed interessi europei e sconfessa il

progetto della uniforme applicazione del diritto doganale, che poi è la linfa vitale per la esistenza della Unione europea.

Un approccio sistemico in termini di controllo, di estensione delle “best practices” amministrative, di semplificazione e standardizzazione delle procedure dunque può venire soltanto da una riforma della *governance* che inizi anzitutto dalla messa in comune delle risorse per il suo funzionamento.

Un accentramento assicurerebbe notevoli guadagni in termini di efficienza, immediatamente già economie di scala, una più efficace gestione delle analisi dei rischi, della selezione dei controlli e dello scambio delle informazioni, con un conseguente innalzamento del livello dei servizi e delle performances informatiche.

È opportuno rimarcare a tal proposito che, per la verità, su questo versante già importanti sforzi e passi in avanti sono stati compiuti: la Commissione, infatti, ha approntato specifici programmi di aiuti economici e messo in opera una comune rete di comunicazione IT dedicata ad elevata sicurezza, in grado di interconnettere contestualmente le amministrazioni doganali nazionali dei 28 Paesi membri.⁶⁵

Non solo, proprio nell’ambito dei suddetti programmi di cooperazione (Customs 2013 e adesso Customs 2014-2020) sono già stati stanziati dei fondi per dotare l’Unione di sistemi d’informazione europei (il nuovo sistema di transito informatizzato ((N)CTS); il sistema di controllo delle esportazioni (ECS) e il sistema di controllo delle importazioni (ICS); il sistema comunitario di gestione dei rischi (CRMS), che prevede formulari di informazione sul rischio (RIF); il sistema degli operatori economici (EOS), che comprende EORI, il numero di registrazione e identificazione degli operatori economici (*Economic Operators Registration and*

⁶⁵ Basti pensare che se tale infrastruttura non esistesse, gli Stati membri dovrebbero collegarsi 27 volte ai singoli sistemi nazionali di ciascuno degli altri Stati membri. Attualmente sono circa 5 000 i punti di connessione alla rete dedicata.

Identification), gli operatori economici autorizzati (AEO); il sistema di informazioni antifrode (AFIS-) e relative componenti unionali (risorse informatiche come l'hardware, i software e 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).

Il processo di digitalizzazione dell'unione doganale, avviata nel 2003, è già a buon punto e alcune amministrazioni doganali dell'UE figurano regolarmente fra le migliori al mondo.

Oltre il 98 % delle dichiarazioni doganali nell'UE viene presentato in formato elettronico: la globalizzazione sempre più marcata degli scambi, dei modelli commerciali e della logistica, oltre che della criminalità e del terrorismo, impone sforzi continui alle dogane per affrontare le sfide future con mezzi elettronici di ultima generazione.

Riformare la governance sotto il profilo dei ruoli e delle rispettive responsabilità di Commissione e Stati Membri in favore di una gestione operativa globale dell'unione doganale, potrebbe rappresentare una soluzione interessante per affrontare degnamente le sfide che la crescente globalizzazione continuamente lancia e rispetto alle quali le risposte "nazionali" dei singoli Stati membri si rivelano inadeguate.

Il processo di modernizzazione avviato da tempo e che ha trasformato alcune autorità doganali europee in strutture amministrative d'avanguardia (fra queste anche l'Agenzia delle Dogane, spesso premiata dall'OMD come espressione di eccellenza nel suo settore ed in generale in tutto il ramo delle amministrazioni pubbliche), tuttavia avrebbe scarsa incidenza sulle sorti del mercato interno, se fosse circoscritto solo ad un ristretto numero di Paesi membri virtuosi.

Del resto molte attività in campo doganale hanno natura transfrontaliera, ovvero coinvolgono e riguardano tutti e 28 i Paesi membri

e pertanto non possono essere gestite e attuate in modo efficace ed efficiente dai singoli Stati membri.

Ecco perché urge un'iniziativa da parte dell'Unione europea per rafforzare la "dimensione europea" del lavoro svolto dalle dogane, onde evitare distorsioni del mercato interno e assicurare un livello di protezione uniforme delle comuni frontiere esterne dell'UE.

Il terzo aspetto su cui è opportuno soffermarsi, forse persino più significativo, è il profilo sanzionatorio.

Malgrado la normativa doganale sia pienamente armonizzata, la disciplina sanzionatoria che si incarica di garantirne il puntuale rispetto attraverso la legittima irrogazione di sanzioni, rientra ancora nella sfera di competenza del diritto nazionale degli Stati membri.

Di conseguenza, l'applicazione della normativa doganale segue 28 regimi giuridici diversi, figli di tradizioni amministrative o giuridiche spesso lontani anni luce.

Gli Stati membri possono pertanto imporre le sanzioni che ritengono più appropriate come penalità per le violazioni di taluni obblighi derivanti dalla normativa doganale armonizzata dell'Unione.

E le suddette sanzioni attualmente differiscono anche sensibilmente quanto a natura e gravità, a seconda dello Stato membro competente ad irrogarle.

In particolare esse sono di diverso tipo (ammende, reclusione, confisca dei beni, interdizione temporanea o permanente di esercitare un'attività industriale o commerciale), a prescindere dalla loro natura, e anche nell'ipotesi in cui il tipo e la natura siano gli stessi, come ad esempio nel caso dell'ammenda, possono presentare livelli/portate differenti da uno Stato membro all'altro.

La concorrenza della legislazione nazionale oltretutto crea anche molteplici problemi interpretativi, mi spiego.

L'intervento organico di codificazione (il Codice Doganale Comunitario con le Disposizioni di Applicazione) hanno senz'altro avuto il pregio di armonizzare il quadro giuridico di riferimento, ma una delle operazioni ermeneutiche più complesse che gravano sull'interprete – nella fattispecie sull'autorità doganale nazionale – diventa valutare la compatibilità delle preesistenti norme nazionali con la normativa comunitaria sopravvenuta⁶⁶.

Prendiamo il caso dell'Italia: il TULD (Testo Unico delle Leggi Doganali 1973) resta ancora in vigore per quanto non espressamente previsto ed in quanto non contrastante con la intervenuta normativa doganale dell'UE, ovviamente prevalente.

Anche l'esercizio della potestà normativa concorrente ad opera degli Stati membri, a prima vista semplice visto che la normativa doganale comunitaria “primaria” ne individua dettagliatamente i profili doganali che possono essere integrati e/o regolamentati, può essere censurato sotto il profilo della compatibilità⁶⁷.

Spesso infatti le normative nazionali, anche attraverso procedimenti amministrativi particolarmente complessi o farraginosi o che prevedano oneri o adempimenti nuovi, possono essere oggetto di impugnazione dinanzi ai giudici nazionali e comunitari (col meccanismo del rinvio pregiudiziale).

In sintesi anche le prassi amministrative, intese sia come norme doganali nazionali di attuazione che come disposizioni amministrative

⁶⁶ Un'altra problematica relativamente alla interpretazione e nell'applicazione delle norme comunitarie, risiede nella difformità terminologica che spesso si associa a concetti e categorie giuridiche differenti dell'ordinamento interno rispetto a quello comunitario. Tale dinamica è stata segnalata da autorevole dottrina: M.MICCINESI, *Giurisdizione comunitaria e processo tributario*, p.443 e segg. in *Aa.Vv., Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, coordinato da G. Gaffuri, M.Scuffi, Milano 2009, p.443 e ss.

⁶⁷ Cfr. M.BASILAVECCHIA, *L'influenza delle interpretazioni della Corte di Giustizia*, in *GT*, 2008, n.1, p.46 e ss.

procedurali/procedimentali, assumono particolare rilevanza nel controllo circa la puntuale ed uniforme applicazione del diritto doganale armonizzato.

Un altro settore cruciale rimasto fondamentale appannaggio delle autorità doganali nazionali, poi intimamente connesso con la disciplina sanzionatoria, è quello dei controlli doganali.

L'esecuzione del "momento doganale" in quanto di competenza nazionale risponde ancora a logiche e modalità diverse e conserva gradi di sinergia assai variabili fra le autorità di controllo che sono investite delle responsabilità.

Anche sotto questo aspetto va detto che passi da gigante però si sono compiuti negli ultimi tempi e l'esempio italiano è abbastanza calzante sotto questo punto di vista.

La notevole complessità derivante dalla presenza di numerose normative di settore che affidano ad altrettanto numerose autorità l'espletamento di controlli di natura diversa (sanitario, fitosanitario, veterinario, sulla contraffazione etc.), comporta la concorrenza di più autorità dotate anche di un sostanziale grado di autonomia ed indipendenza nell'espletamento degli stessi.

Ma tale "ingorgo amministrativo" è stato brillantemente risolto attraverso l'introduzione in Italia del c.d. sportello unico doganale, esempio di sinergia istituzionale e di condivisione di buone pratiche amministrative, nella misura in cui esso consente all'operatore di interfacciarsi con unico interlocutore nella presentazione della documentazione (*Single window*) e di subire la esecuzione congiunta dei controlli obbligatori in un unico luogo e nello stesso momento (*one stop shop*)⁶⁸.

⁶⁸ I funzionari delle dogane nazionali collaborano con i colleghi di tutta l'UE, dal Portogallo a sudovest fino in Estonia a Nordest, per garantire il transito scorrevole delle merci dal confine fino alla destinazione finale. L'UE conta più di 250 aeroporti internazionali e il confine terrestre orientale è lungo quasi 10 000 km, con 133 valichi commerciali stradali e ferroviari. A livello dell'UE si compiono sforzi continui per migliorare le procedure doganali e assicurare che le merci in ingresso o in uscita dall'UE siano trattate allo stesso modo, indipendentemente da dove entrano o escono dall'Unione

2. Il funzionamento dell'Unione Doganale: criticità e prospettive di riforma

Nelle pagine precedenti si è cercato di rappresentare l'importanza strategica dell'unione doganale negli equilibri generali dell'architettura UE.

Nata come *conditio sine qua non* del processo di integrazione europea, per assicurare la libera circolazione delle merci ed il corretto funzionamento del mercato interno, essa gioca ancora un ruolo chiave per la competitività dell'UE, di sostegno indispensabile alla fluidità degli scambi commerciali dell'Unione, offrendo nel contempo un alto grado di tutela dei consumatori e dell'ambiente, garantendo una efficace lotta alle frodi ed alla contraffazione, un argine alle varie minacce che il commercio internazionale di merci porta con sé.

Anche se la riscossione dei dazi sulle importazioni non è più il compito principale delle dogane, questa attività costituisce ancora una fonte di riscossione di entrate considerevoli per l'UE⁶⁹.

Il fenomeno della globalizzazione che ha caratterizzato l'ultimo ventennio ha prodotto cambiamenti epocali anche nella realtà socio economica europea: i progressi della tecnologia, in particolare gli innesti della informatica e della telematica, hanno dato una grande accelerazione alle complesse dinamiche del commercio internazionale.

Se l'Unione Europea è il più grande blocco commerciale del mondo, l'unione doganale che ne rappresenta il braccio operativo, ha evidentemente

⁶⁹ Nel 2012 ad esempio i dazi hanno rappresentato quasi il 13 % del bilancio dell'UE, per un totale di 16,3 miliardi di euro.

un notevole peso specifico nel commercio internazionale e gode, nel gestire la politica commerciale comune, di un potere negoziale ben maggiore di quello che avrebbe qualsiasi singolo Stato membro dell'UE.

Le dogane dell'UE gestiscono mediamente circa il 16 % del commercio mondiale: ogni anno trattano importazioni ed esportazioni per un valore di oltre 3 500 miliardi di euro. Le cifre delle operazioni doganali sono impressionanti: in media ogni minuto vengono importate o esportate 4000 tonnellate di merci con quasi 500 dichiarazioni doganali, mentre vengono confiscati più di 200 prodotti contraffatti e piratati.

La espansione del commercio internazionale ha stravolto anche i modelli commerciali di riferimento, nonché la varietà delle merci oggetto degli scambi. Restare al passo con questa tendenza a mutare di continuo gli schemi contrattuali, le condizioni commerciali, alle crescenti necessità di velocizzare le operazioni che caratterizzano il commercio internazionale, è impresa assai ardua, che implica un crescente coordinamento (se non accentramento di tale funzione) a livello dell'UE tra le autorità doganali.

Nel nuovo scenario di un sistema economico globalizzato, la maggiore difficoltà risiede nel trovare il *trade off*, il giusto punto di equilibrio, fra l'esigenza di celerità dei commerci internazionali, che un mercato interno all'avanguardia pretende per garantire competitività alle sue imprese, e la necessità di assolvere correttamente alle molteplici funzioni che oggi giorno sono delegate alle autorità doganali.

La sfida più difficile per l'Unione Doganale resta quindi quella di realizzare una selezione dei controlli sempre più mirati, riuscendo ad individuare, all'esito di una corretta analisi dei rischi, tutto e solo quel commercio per così dire "patologico" , e naturalmente a quel punto bloccarlo, reprimerlo.

Sotto questo profilo, proprio attraverso l'impiego delle nuove tecnologie (di cui poc'anzi si diceva), la c.d. telematizzazione, ossia la acquisizione telematica delle dichiarazioni doganali nel Sistema AIDA ⁷⁰, già da tempo consente il trattamento elettronico di dati ed informazioni e la rapida diffusione fra gli Stati membri attraverso piattaforme digitali condivise.

L'analisi dei rischi effettuata sulla base di precisi parametri – è il caso di dire che in questo l'Italia è stata antesignana nell'anticipare e promuovere molto tempo questa soluzione attraverso un progetto pilota sperimentato al settore delle Accise e progressivamente esteso a tutti i Paesi membri anche in materia doganale- già assicura la massima celerità al commercio legale, attraverso il c.d. canale verde, con la possibilità che il sistema appronti selezioni di “canale blu”, per la effettuazione di controlli a posteriori che confermino la correttezza dell'operazione autorizzata in prima battuta.

Analogamente si procede per la espletazione dei controlli documentali e fisici, con la elaborazione di specifiche *black list* che si curino di individuare *ex ante* una serie di potenziali soggetti a rischio.

Per contro, in nome della tutela e promozione della competitività delle imprese “virtuose”, sono stati creati negli ultimi anni meccanismi premiali ovvero “corsie preferenziali”, consistenti nella concessione di specifiche agevolazioni (in questo caso parleremo invece di *white list*) a soggetti di riconosciuta affidabilità.

I programmi di riconoscimento dello *status* di operatore economico autorizzato (AEO) adottati in ambito europeo sono stati implementati ed, anzi, sono in atto processi di mutuo riconoscimento in ambito internazionale delle suddette figure (si è fatto cenno nel capitolo precedente

⁷⁰ AIDA è il nuovo sistema informativo integrato Dogane Accise

a negoziati tuttora in corso ed a buon punto con USA, Canada, Russia, India e Cina).

Per la verità, già da tempo la tendenza delle massime organizzazioni internazionali mondiali⁷¹ che promuovono il commercio e la cooperazione, ci riferiamo a WTO (Organizzazione mondiale del commercio) e WCO (Organizzazione mondiale delle dogane), è quella di promuovere un forte sostegno della famosa “filiera virtuosa”, facendo sì che le autorità pubbliche deputate alla supervisione ed al controllo accordino trattamenti privilegiati agli operatori meritevoli.

Un altro aspetto rilevante assai avvertito ultimamente da tali organizzazioni e di riflesso dagli operatori del settore, è la necessità di concepire forme di controllo più spedite e più avanzate, che non si concentrino necessariamente sul momento doganale dello sdoganamento, ma siano distribuite lungo tutta la catena di approvvigionamento dei beni (*supply chain*), sulla base dei rischi specifici rilevati.

Analogamente, così come già avviene ad esempio nel campo della fiscalità internazionale o nel settore bancario, le strategie dell’UE vanno nella direzione di avere un occhio di riguardo nei confronti di quegli operatori con un elevato grado di *compliance*, che cioè dimostrano alta affidabilità, attraverso una spontanea adesione alle regole che disciplinano il commercio internazionale ed agli adempimenti che le autorità di controllo pongono a carico degli operatori.

⁷¹ Sulla *global polity* e sul dinamico intrecciarsi delle relazioni fra governi, amministrazioni nazionali, organizzazioni internazionali e imprese, si invita a leggere la pregevole analisi di S.CASSESE, *Chi governa il mondo?*, Bologna 2013, p.9: “Il mondo non è regolato solo dagli Stati, come molti ritengono, né solo dalle istituzioni internazionali, come altri temono, ma da un vero e proprio “reggimento” politico, in cui più livelli, governi, amministrazioni nazionali, istituzioni intergovernative, corti ultrastatali e domestiche, network e organismi ibridi pubblico-privati, imprese, organizzazioni non governative e persino singoli individui: è la *global polity*”.

Eppure resistono dei fattori distorsivi che incidono sensibilmente sulla fluidità dei traffici, facendo sì che la circolazione dei flussi commerciali avvenga a “più velocità” lungo i territori dell’unione doganale.

Ciò è ascrivibile in parte ad un fatto “culturale”, frutto delle diverse radici che caratterizzano i popoli dell’Unione europea; non è un mistero che i Paesi del nord Europa abbiano storicamente una visione più marcatamente “mercantilista” dei commerci, radicata in tradizioni volte alla attrazione dei traffici ed alla agevolazione degli scambi commerciali.

In tali contesti le dogane locali privilegiano il ruolo di fattore di promozione della produttività e competitività delle imprese rispetto quello più marcatamente ispettivo, di controllo e riscossione delle imposizioni doganali.

È una impostazione diversa, se si vuole un approccio differente al controllo doganale, figlio anche di un retaggio storico che Paesi come la Gran Bretagna, i Paesi Bassi, si portano dietro dalla loro storia; in questo contesto l’espletamento dei controlli non si traduce necessariamente in termini di minore rigidità della applicazione della normativa doganale, ma può significare anche una modalità alternativa di effettuazione dei controlli ispettivi e della tempistica, attraverso una redistribuzione dei controlli fisici lungo tutta la catena di approvvigionamento delle merci (dunque non solo nel punto di entrate ed uscita dell’UE) e fino alla fase della commercializzazione delle medesime.

Un approccio più collaborativo, aperto al contraddittorio, indubbiamente incide sul lavoro degli operatori economici che vengono agevolati dalla semplificazione e “sburocratizzazione” degli oneri amministrativi, che come è noto, per le aziende rappresentano un costo economico.

Già a partire dagli anni 90, i suddetti Paesi del nord Europa hanno adottato politiche espansive nel settore della logistica, investendo ingenti risorse nelle economie dei servizi e della conoscenza, riducendo progressivamente la produzione industriale e il manifatturiero, in nome di una strategia di internazionalizzazione dei servizi e della distribuzione.

Nel contempo, le economie dei Paesi del Sud Europa (*in primis* l'Italia) che hanno continuato a puntare sulla produzione manifatturiera, hanno adottato una politica di segno diverso, tesa a preservare la produzione interna (tutela dei diritti di proprietà intellettuale, lotta alla contraffazione ed alla pirateria) forse sottovalutando, a torto, le opportunità che strutture logistiche imponenti avrebbero potuto concedere.

Sono queste ed altre le ragioni che hanno generato un dirottamento dei traffici commerciali dell'unione doganale verso Paesi che, pur avendo un tessuto imprenditoriale relativamente modesto ed una base industriale ristretta, hanno una forte attrattiva.

E' un dato che trova puntuale riscontro nel numero delle dichiarazioni doganali: un Paese come l'Olanda, per esempio, che conta all'incirca un milione e duecentomila imprese, sdogana una quantità di merce nettamente superiore rispetto a quella che entra alle frontiere italiane, malgrado la posizione strategica straordinaria di cui gode il nostro Paese, che di imprese ne conta oltre sei milioni!

Il gap infrastrutturale che alcuni Paesi pagano rispetto ad altri, produce effetti distorsivi non trascurabili e nuoce al corretto funzionamento del mercato interno.

Accade così che merci destinate alla immissione in consumo in determinati Stati Membri possano percorrere delle rotte commerciali assai anomale, transitando attraverso i porti del Nord Europa, solo in ragione dei servizi doganali (in senso lato) offerti.

Quindi una posizione geografica favorevole, che di norma dovrebbe consigliare di instradare le merci verso i propri porti, abbattendo tempi e costi di navigazione, secondo le nuove logiche del commercio internazionale, può essere marginale rispetto ai servizi di assoluta efficienza che strutture logistiche d'avanguardia sono in grado di offrire: ambienti elettronici, svincoli rapidi, procedure burocratiche assai snelli, incidono sui tempi di sdoganamento delle merci e dunque di consegna ai destinatari.

Se volessimo rappresentare il fenomeno con una immagine allegorica: è come se le merci in alcune parti d'Europa potessero viaggiare su confortevoli reti ad alta velocità, mentre in altre zone si fosse fermi ancora alla monorotaia con le locomotive del far west.

È evidente che simili squilibri siano in grado di condizionare fortemente il corretto funzionamento del mercato interno, tuttavia se da un lato è vero che dovrebbe essere compito dell'Unione europea colmare nel tempo questo enorme gap logistico-infrastrutturale affinché vi sia una parità di condizioni, è d'altronde anche vero che una concorrenza fra i Paesi dell'UE fondata sulla qualità dei servizi offerti agli operatori economici, è da considerarsi comunque lecita con riguardo alle teorie liberiste che sottendono alla costruzione del mercato interno.

Appare, di contro, censurabile e suscettibile di qualche osservazione critica, quella forma di “concorrenza doganale” già invalsa da diversi anni e cresciuta oltremisura nel contesto attuale di forte crisi, che ha visto ridursi sensibilmente le entrate tributarie dei Paesi membri ⁷².

⁷² Si veda pure R.LUPI, *Concorrenza fra ordinamenti, comunità europee e prelievo tributario*, in Aa.Vv., *La concorrenza tra ordinamenti giuridici* a cura di A. Zoppini, Roma 2004, pag. 163 e ss.. Si sostiene che le indicazioni della Corte spesso possono stimolare una sana concorrenza fra gli ordinamenti, che investe anche gli aspetti amministrativi e giurisdizionali.

Ci si riferisce al fenomeno per cui l'Unione Doganale viene piegata da ciascuno Stato membro al proprio interesse nazionale e smarrisce quello "spirito comunitario" che ne dovrebbe guidare il governo e l'attuazione.

Così le autorità doganali nazionali dei Paesi a vocazione "mercantilista", dotati di grandi infrastrutture puntano, tutto sulla capacità di attrarre grandi volumi di traffici a tutto vantaggio della filiera della logistica locale, trascurando magari la qualità e l'oculatazza dei controlli.

Peraltro, non bisogna dimenticare che il 25% dei dazi percepiti all'atto della immissione in libera pratica viene incamerato dallo Stato membro che ne cura la riscossione e, si ribadisce, in tempi di crisi delle entrate tributarie nazionali, questo elemento non è da sottovalutare: può diventare fonte di concorrenza fra le autorità doganali che desiderano accaparrarsi entrate, e creare notevoli distorsioni del mercato interno.

I Paesi membri con tradizione manifatturiera tenderanno viceversa a sacrificare la fluidità dei traffici commerciali, che per le imprese significano competitività, per perseguire politiche di forte contrasto alla contraffazione inasprendo i controlli a protezione della proprietà intellettuale e del made in.

Quelle segnalate sono alcune fra le più avvertite criticità, emerse dai report degli organi comunitari che hanno analizzato il funzionamento dell'Unione Doganale.

Si è detto che l'obiettivo dell'Unione Doganale è contemperare gli obiettivi europei perseguiti dai Trattati, cercando il giusto punto di equilibrio fra la volontà di garantire scambi internazionali liberi e più celeri possibili e la necessità di garantire una puntuale applicazione della normativa doganale in senso stretto e delle altre normative europee applicate dalle autorità doganali nazionali, attraverso controlli mirati, frutto di una accurata analisi dei rischi.

Ebbene, questo implica necessariamente un alto grado di uniformità nella applicazione delle normative e soprattutto la formazione di uno “spirito europeo” che guidi l’azione amministrativa, che sappia andare oltre gli interessi particolari degli Stati nazionali.

Soltanto così si potranno creare dei meccanismi di responsabilità solidale e reciproca fiducia fra gli Stati membri, nella consapevolezza di guarnire una frontiera comune: in vista della auspicata dogana unica europea, ciascuna autorità doganale nazionale deve poter fare legittimamente affidamento sull’operato della sua omologa, sapendo che quest’ultima ha agito esattamente come avrebbe fatto essa stessa.

3.La violazione della normativa doganale: il sistema sanzionatorio e la Proposta di Direttiva COM (2013) 884-final

Si è visto come l’evoluzione della Unione Doganale abbia condotto a implementare progressivamente l’integrazione fra i Paesi membri fino ad approdare ad una completa armonizzazione del quadro giuridico, con la adozione di una normativa unica, il Codice doganale comunitario del 1992, affinato negli anni e con la ultima versione, il CDU⁷³, in procinto di entrare integralmente in vigore.

Orbene, il risultato straordinario conseguito, un solido nucleo di regole comuni, rischia tuttavia di essere vanificato se non è accompagnato da un approccio comune alla loro violazione.

Oltre che assicurare che le leggi doganali siano applicate in maniera conforme su tutto il territorio dell’Unione Doganale, è essenziale, affinché

⁷³ UCC Union Customs Code approvato con Regolamento n.952/2013, la cui è entrata in vigore integrale è prevista per 2016

siano rispettate nella stessa misura ad ogni latitudine, che siano previste le stesse risposte in caso di violazione delle stesse.

La creazione di una piattaforma giuridica comune, in fondo è questo il senso più profondo del mercato interno, dovrebbe porre le imprese ed i cittadini in un terreno comune che dia loro piena sicurezza e certezza di uniformità della gestione dell'Unione Doganale.

È proprio questa condizione di incertezza (o questa esigenza di certezza dei rapporti giuridici fortemente avvertita anzitutto dagli operatori economici, ma di riflesso anche dai cittadini/consumatori) a determinare un'alea potenzialmente idonea a creare delle distorsioni di mercato.

Per come è attualmente congegnata la *governance* dell'unione doganale, l'applicazione della normativa doganale ed anche la scelta del regime sanzionatorio per le infrazioni, sono rimesse interamente ai singoli Stati membri, che pertanto la "adeguano" ai rispettivi 28 regimi giuridici diversi, tradizioni amministrative o giuridiche differenti.

Il risultato è una varietà di sanzioni che differiscono in natura e gravità secondo lo Stato membro che è competente ad irrogarle.

Esse sono di diverso tipo (ammende, reclusione, confisca dei beni, interdizione temporanea o permanente di esercitare un'attività industriale o commerciale), a prescindere dalla loro natura, e anche nell'ipotesi in cui il tipo e la natura siano gli stessi, come ad esempio nel caso dell'ammenda, presentano livelli/portate differenti da uno Stato membro all'altro.

Muovendo da uno studio realizzato da un gruppo di progetto istituito dalla differenze sostanziali fra le infrazioni doganali e i sistemi sanzionatori previsti dai regimi nazionali, la Commissione ha elaborato la Proposta di Direttiva (COM(2013) 884-FINAL del 13/12/2013) di

armonizzazione del quadro giuridico relativo alle infrazioni e alle sanzioni doganali.

Attualmente la violazione della stessa disposizione doganale produce tipi e livelli di sanzioni profondamente diversi, sotto il profilo della rilevanza amministrativa o penale della condotta⁷⁴.

Basti pensare che la soglia finanziaria che demarca la differenza fra la infrazione che costituisce illecito meramente amministrativo e la infrazione penalmente rilevante, attraversa un *range* che varia dai 266 euro ai 50000 euro o che i limiti temporali per azionare il potere sanzionatorio variano in alcuni Stati membri da un anno a trenta anni, mentre in altri Stati membri non è previsto alcun termine decadenziale per l'esercizio di tale potere!

Simili disarmonie hanno subito censure in primo luogo dalle organizzazioni internazionali: l'OMC e l'OCSE non hanno mancato di manifestare notevoli preoccupazioni per i diversi sistemi sanzionatori esistenti negli Stati membri, con riguardo al rispetto da parte dell'Unione europea degli obblighi internazionali da essa assunti in questo settore;

⁷⁴ In materia di sanzioni, sulle responsabilità e sulle prospettive di riforma si consiglia A.GIOVANNINI, *Sanzione tributaria e persona giuridica: appunti per una riforma*, in Riv.Dir.trib.int. n. 1 2013 e anche A.GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, 1196 ss.; L.DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. Dir. trib.*, 1999, I, 107 ss., nonché, in particolare sul principio di personalità, ampiamente e per tutti, F.BATTISTONI FERRARA., *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1509 ss.; L. DEL FEDERICO, *Il principio di personalità*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di Tabet, G., Torino, 2000, 11 ss.; M.MICCINESI, *La responsabilità degli amministratori e del personale dipendente*, ivi, 37 ss.; R.CORDEIRO GUERRA, *Concorso di persone ed autore mediato nella nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, 395 ss. Per una analisi complessiva di questa normazione, cfr. AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di F. MOSCHETTI, e L.TOSI, Padova, 2000.

all'interno dell'Unione europea, gli operatori economici hanno d'altra parte messo in evidenza quanto le disparità di trattamento delle infrazioni della normativa doganale dell'Unione siano in grado di incidere sulle condizioni di concorrenza eque che dovrebbero essere intrinseche al mercato interno, avvantaggiando così coloro che violano il diritto di uno Stato membro in cui vige una normativa sanzionatoria più "clemente".

Questa situazione si ripercuote anche su altri istituti fondamentali nelle strategie di miglioramento e crescita dell'unione doganale: ci si riferisce all'accesso a tutte quelle semplificazioni ed agevolazioni doganali di cui si è detto nel precedente paragrafo a proposito della *compliance* ed in particolare al processo di ottenimento della qualifica di AEO.

Ciò è presto detto se si ha riguardo al fatto che il la condizione prioritaria per il rilascio della qualifica di AEO si rinviene nel puntuale rispetto della normativa doganale e nell'assenza di infrazioni gravi.

È evidente che allo stato attuale l'accertamento di tale requisito risponde ad interpretazioni assai diverse operate dalle autorità doganali sulla base delle rispettive normative nazionali.

Dall'indagine fatta è emerso un quadro contraddittorio in cui:

a) La natura delle sanzioni nazionali per le infrazioni doganali varia sensibilmente (una parte degli Stati membri prevede sanzioni penali e sanzioni amministrative, mentre un'altra parte prevede unicamente sanzioni penali);

b) Le Soglie finanziarie previste per distinguere tra infrazioni e sanzioni penali e non penali hanno valori che oscillano tra i 266 euro e i 50 000 euro;

c) Esistono vari livelli di responsabilità degli operatori economici per la violazione della normativa doganale, si va da ipotesi di responsabilità oggettiva prevista da alcuni Stati, (quindi

prescindendo completamente dall'elemento soggettivo del dolo o della colpa) alle sanzioni irrogabili solo in presenza di intenzione, negligenza o imprudenza in altri Paesi;

d) I termini per avviare un procedimento sanzionatorio o per la irrogazione della sanzione o per la esecuzione della sanzione irrogata sono compresi fra 1 e 30 anni;⁷⁵

e) Le persone giuridiche sono considerati responsabili delle infrazioni in alcuni Stati, in altri possono esserlo solo le persone fisiche;

f) Le procedure di transazione, con ciò dovendosi intendere qualsiasi procedura (conciliativa) contemplata dal sistema giuridico o amministrativo di uno Stato membro che consenta alle autorità di accordarsi con il trasgressore per risolvere un caso di infrazione doganale in alternativa all'avvio o alla conclusione di procedure sanzionatorie nel settore doganale, sono previste solo da una parte degli Stati membri.

Il contesto giuridico della proposta

La normativa doganale relativa agli scambi di merci tra il territorio doganale dell'Unione e i Paesi terzi è completamente armonizzata ed è riunita in un codice doganale comunitario (CDC)⁷⁶ dal 1992.

Un'approfondita revisione di tale codice è stata effettuata con il regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, che istituisce il codice doganale comunitario (Codice

⁷⁵ Ad onore del vero dallo studio realizzato dagli organi della Commissione è emerso che uno dei 24 Stati membri esaminati non si avvale di limiti temporali, ma può avviare la procedura sanzionatoria o irrogare una sanzione in qualsiasi momento.

⁷⁶ Il codice doganale comunitario, istituito dal regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, e applicato a partire dal 1° gennaio 1994 (GU L 302 del 19.10.1992, pag. 1):

doganale aggiornato o CDA)⁷⁷, ora rifiuto e abrogato dal regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il Codice Doganale dell'Unione⁷⁸, volto ad adeguare la normativa doganale all'ambiente elettronico delle dogane e del commercio, a promuovere ulteriormente l'armonizzazione e l'applicazione uniforme della normativa doganale e a fornire agli operatori economici dell'Unione gli strumenti idonei per sviluppare le loro attività in un contesto commerciale mondiale.

In ottemperanza al principio generale sancito dai Trattati istitutivi, per cui *“Gli Stati Membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione”*, gli organi comunitari hanno sottolineato la assoluta necessità che la normativa doganale armonizzata fosse rafforzata mediante norme comuni in materia di applicazione, fra cui rientrano anche le fattispecie sanzionatorie (senza distinguere tra quelle penali e non penali).

Cio è emerso già in due relazioni del Parlamento europeo⁷⁹, una del 2008 e un'altra del 2011, in cui si caldeggiava l'armonizzazione di questo settore.

Il Codice Doganale Aggiornato⁸⁰ poi ed il Codice Doganale dell'Unione hanno addirittura contemplato per la prima volta una specifica

⁷⁷ Regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, che istituisce il codice doganale comunitario (Codice doganale aggiornato) (GU L 145 del 4.6.2008, pag. 1):

⁷⁸ Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (rifusione) (GU L 287 del 29.10.2013, pag. 90):

⁷⁹ Relazione della commissione per il commercio internazionale sull'attuazione della politica commerciale attraverso norme e procedure efficaci in materia di importazione ed esportazione (2007/2256 (INI)). Relatore: Jean-Pierre Audy; relazione della commissione per il mercato interno e la protezione dei consumatori sulla modernizzazione delle dogane (2011/2083 (INI)). Relatore: Matteo Salvini.

disposizione⁸¹ sulle sanzioni doganali amministrative, laddove è previsto che, pur essendo ciascuno Stato competente a prevedere le sanzioni applicabili in ipotesi di violazione della normativa doganale comunitari, “tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive” .

La proposta si basa inoltre sull’articolo 33 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE) , il quale stabilisce che la cooperazione doganale tra gli Stati membri e tra questi ultimi e la Commissione, deve essere rafforzata nel quadro di una applicazione uniforme delle norme dei suoi Trattati.

Ebbene, l’esigenza di cooperazione e di armonizzazione è ancor più avvertita in relazione al fatto che il rilascio della certificazione AEO insieme alla concessione delle altre agevolazioni e semplificazioni nella normativa doganale introdotte dal nuovo CDU, rendono inevitabile un ravvicinamento dei sistemi sanzionatori.

Se così non fosse, essendo i requisiti di onorabilità richiesti per l’ottenimento di questi vantaggi amministrativi legati fondamentalmente alla “fedina penale” degli operatori, sarebbero chiaramente inique le condizioni di concorrenza fra gli operatori economici stessi.

Pertanto il ravvicinamento delle infrazioni doganali e delle relative sanzioni non solo presuppone la cooperazione doganale tra gli Stati membri, ma contribuisce anche alla corretta ed uniforme attuazione della legislazione doganale dell’Unione e al relativo controllo.

È interessante notare come ,nelle considerazioni che precedono la proposta, la Commissione precisi che nel suo ruolo di attuazione della normativa dell’Unione essa goda di piena libertà d’azione, trattandosi di un

⁸⁰ Cfr. M.FABIO, “*Tempi lunghi per l’entrata in vigore del nuovo codice doganale*”, in *Fiscalità e commercio internazionale*, Fasc.8, n. 43, 2012.

⁸¹ Articolo 21 del CDA, che diventa articolo 42 del CDU.

settore di sua competenza esclusiva ⁸², non dovendo pertanto operare secondo il parametro della sussidiarietà.

In ogni caso, attese le notevoli disparità esistenti fra le normative nazionali (i sistemi sanzionatori nazionali), un simile obiettivo non potrebbe comunque essere realizzato in misura sufficiente dagli Stati membri (che hanno diverse tradizioni giuridiche) ma, in ragione delle dimensioni e degli effetti dell'azione, l'iniziativa va adottata solo a livello dell'Unione.

Piuttosto l'intervento normativo soggiace ad altri limiti: quello di non andare oltre quanto strettamente necessario per il conseguimento dell'obiettivo anzidetto, in ossequio al principio di proporzionalità, nonché di essere in linea con la tutela dei diritti fondamentali, quali sanciti dalla Carta europea dei diritti fondamentali⁸³.

Così, in particolare, le norme procedurali relative alla irrogazione delle sanzioni, saranno ispirate ad alcuni capisaldi, il principio del diritto a una buona amministrazione⁸⁴ e a un processo equo, ma anche alla luce del principio del *ne bis in idem*.

⁸² “Il ravvicinamento delle infrazioni doganali e delle sanzioni non penali è considerato parte integrante del diritto derivato che l'Unione può adottare al fine di rafforzare la cooperazione tra le autorità doganali degli Stati membri e tra gli Stati membri e la Commissione nel suo ruolo di attuazione della normativa dell'unione doganale, che è un settore di competenza esclusiva dell'Unione. L'azione dell'Unione in questo settore non necessita pertanto di essere valutata rispetto al principio di sussidiarietà di cui all'articolo 5, paragrafo 3, del trattato sull'Unione europea. Tuttavia, anche prendendo in considerazione la sussidiarietà, sebbene nel caso specifico si tratti di un settore completamente armonizzato (unione doganale) con norme pienamente armonizzate, la cui effettiva attuazione determina l'esistenza stessa dell'unione doganale, solo l'Unione è in grado di conseguire gli obiettivi della presente direttiva, considerando in particolare le notevoli disparità esistenti tra le legislazioni nazionali.”

⁸³ A. MARCHESELLI, *Il riconoscimento dei “diritti fondamentali del contribuente” nella Cedu, nell'UE e nel diritto italiano: uno spunto da una sentenza del Consiglio di Stato francese*, in Giur.It., 2012, p.12ss.

⁸⁴ Cfr. A.SERIO, *Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria*, in Riv.it.dir.pubbl.com. 2008, p.237 e ss. Si veda giurisprudenza CGCE, 18 ottobre 2008, in causa C-464/06. Il Tribunale di I grado, 30 gennaio 2002, causa T-54/99, punto 48, ha affermato “la

Il contenuto della proposta

La comunicazione della Commissione propone la tipizzazione di una dettagliata serie di fattispecie sanzionabili in maniera uniforme in tutti gli Stati Membri, che si possono ricondurre a tre macro categorie: *la c.d. strict liability* o responsabilità oggettiva (secondo gli schemi cari alla nostra tradizione penalistica), la responsabilità a titolo di colpa o negligenza, la responsabilità a titolo di dolo (una graduatoria dell'elemento soggettivo in ordine crescente potremmo dire).

La prima categoria deve comprendere le infrazioni doganali basate sulla responsabilità oggettiva, quindi in assenza di elemento soggettivo o di qualsiasi addebito a titolo di colpa, considerando il carattere oggettivo degli obblighi in questione e il fatto che le persone che sono tenute a rispettarli non possono ignorare la loro esistenza e il loro carattere vincolante.

La seconda e la terza categoria di comportamento devono comprendere le infrazioni doganali commesse, rispettivamente, per negligenza o intenzionalmente, qualora tale elemento soggettivo debba essere stabilito perché sussista la responsabilità.

L'istigazione, il favoreggiamento e la complicità a un comportamento considerato un'infrazione doganale commessa intenzionalmente vanno considerate infrazioni doganali e il tentativo di commettere intenzionalmente determinate infrazioni doganali.

buona amministrazione rientra fra i principi generali dello Stato di diritto comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri". CGCE, 29 marzo 2012, causa C-505/09, "Al principio di buona amministrazione si ricollega l'obbligo per l'istituzione competente di esaminare con cura, diligenza ed imparzialità tutti gli elementi pertinenti della fattispecie".

La proposta inoltre si connette direttamente all'art. 21 del Codice Doganale Aggiornato mediante un costante richiamo alle “sanzioni effettive proporzionate e dissuasive” di cui al secondo comma, secondo i criteri in precedenza formulati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia ⁸⁵.

In merito all'ambito di applicazione, il quinto Considerando precisa che vi rientrano solo le infrazioni doganali che incidono su gli interessi finanziari, restando fuori del campo d'applicazione le violazioni tutelate mediante applicazione del diritto penale, nonché quelle che non abbiano alcuna incidenza sugli interessi finanziari dell'Unione.

In altre parole, la Commissione si propone di creare una soglia minima di punibilità sotto il profilo amministrativo, per una serie di comportamenti tassativamente previsti, lasciando impregiudicata la possibilità per i singoli Stati membri di perseguire penalmente le condotte che ritengano lesive di valori giuridici protetti.

Resta inteso ,però, che in caso di concorrenza fra illecito amministrativo ed illecito penale, non debbano verificarsi sovrapposizioni: è appositamente previsto un meccanismo di sospensione dei procedimenti amministrativi relativi a infrazioni doganali, qualora siano state avviate azioni penali nei confronti della stessa persona per gli stessi fatti. Ciò per ovviare alla possibile formazione di giudicati contrastanti ed in omaggio al fondamentale principio del *ne bis in idem*.

Analogamente, la Proposta suggerisce la opportunità di approntare norme per determinare quali Stati membri siano competenti ad esaminare il caso ed irrogare eventualmente la sanzione, per evitare potenziali conflitti

⁸⁵ Si vedano in particolare le sentenze cause C-382/92 e C-91/02 CGE

positivi di giurisdizione (evidentemente anche nel segno di una cooperazione rafforzata fra le autorità doganali interessate)⁸⁶.

Interessante pure il passaggio che individua nell'errore delle autorità doganali una causa di esclusione della punibilità: per garantire la certezza del diritto, è scritto, qualsiasi atto o omissione risultante da un errore delle autorità doganali non deve essere considerato un'infrazione doganale.

Rispetto alle responsabilità, è fatto obbligo agli Stati di predisporre forme di responsabilità solidali a fronte della stessa infrazione doganale, sia per le persone giuridiche che per le persone fisiche, qualora l'infrazione sia stata commessa per conto di una persona giuridica.

Per ravvicinare i sistemi nazionali sanzionatori degli Stati membri si pongono scale di sanzioni che corrispondano alle diverse categorie di infrazioni doganali e alla loro gravità, con un range variabile fra l'1 ed il 30% del valore delle merci, ma anche con la previsione di sanzioni in misura fissa se trattasi di violazioni che abbiano a che fare col rilascio di autorizzazioni o alla concessione di speciali *status*.

La comune scala di sanzioni "efficaci, proporzionate e dissuasive" suggerisce, inoltre, alle autorità doganali degli Stati membri, prima di decidere il tipo e il livello di sanzioni da irrogare, di tenere nella dovuta considerazione anche le circostanze pertinenti, cioè connesse alle infrazioni, adattare le sanzioni alle realtà specifiche, contemperando opportunamente le circostanze pertinenti in modo da attenuare o aggravare il livello di gravità della pena, garantisce un puntuale rispetto del canone della proporzionalità delle sanzioni.

⁸⁶In questa ottica va concepita pure la facoltà riconosciuta alle autorità doganali di sequestrare temporaneamente qualsiasi tipo di merce o mezzo di trasporto o qualsiasi altro strumento utilizzato per commettere l'infrazione, al fine di agevolare le indagini amministrative.

Per completare il quadro dei soggetti cui sono ascrivibili delle responsabilità, occorre fare altresì menzione al “ruolo rilevante nel commettere un’infrazione doganale intenzionale”: infatti anche alle persone responsabili di istigazione, concorso o tentativo è riservato un trattamento equivalente a quello di chi commette direttamente l’infrazione.

Per ovviare alle differenze di limiti temporali della potestà punitiva, si suggerisce la introduzione di un termine di prescrizione dei procedimenti concernenti un’infrazione doganale pari a quattro anni dal giorno in cui l’infrazione è stata commessa o, in caso di infrazioni continuate o ripetute, dal momento in cui cessa il comportamento che costituisce infrazione.

È prescritto in queste ipotesi agli Stati membri di provvedere affinché detto termine di prescrizione sia interrotto da un atto relativo alle indagini o ai procedimenti giudiziari riguardanti l’infrazione doganale. Similmente dovranno stabilire i casi in cui tale periodo è sospeso. L’avvio o la continuazione del procedimento devono essere preclusi alla scadenza di un periodo di otto anni, mentre il termine di prescrizione per l’applicazione di una sanzione deve essere di tre anni.

Dal punto di vista della consumazione della condotta l’idea della Commissione è considerare infrazione non solo la completa esecuzione dei comportamenti in essa elencati, ma anche il tentativo intenzionale di porli in atto.

La Proposta che qui è stata oggetto di disamina, ha il pregio di rappresentare uno dei tentativi più incisivi di recare norme di diritto amministrativo armonizzato, peraltro in un settore, quello sanzionatorio, di cui gli Stati membri custodiscono gelosamente le loro prerogative sovrane.

Quanto all’impatto che potrebbe avere sul funzionamento del mercato interno, non vi è dubbio che l’attuazione degli articoli della Proposta di Direttiva richiamata nella legislazione nazionale degli Stati

membri, potrebbe assicurare finalmente un trattamento uniforme degli operatori economici, a prescindere dallo Stato membro in cui essi adempiono alle formalità doganali e svolgono operazioni commerciali.

Ciò in conformità agli obblighi internazionali assunti dall'Unione Europea nei confronti dei suoi partners commerciali e derivanti dalla convenzione di Kyoto.

4.Un mercato unico dei DPI: il Reg. UE 608/2013 e il pacchetto di riforma del sistema del marchio europeo

Perseguire un'unica politica doganale, fondata su procedure uniformi, trasparenti e semplificate per garantire la crescita della competitività economica dell'Unione Europea nel panorama mondiale, vuole dire anche tutelare la proprietà intellettuale.

Il fenomeno della contraffazione ed in generale della appropriazione parassitaria di marchi e brevetti⁸⁷, in una economia di mercato globale in cui il commercio elettronico è in fase di crescente espansione, è in grado di produrre notevoli distorsioni della concorrenza e di pregiudicare il corretto funzionamento del mercato interno, creando un diffuso scetticismo da parte degli operatori economici comunitari.

La violazione dei diritti di proprietà industriale, in altri termini, alimenta un commercio illegale parallelo che spiega effetti devastanti sull'economia e sulla competitività delle imprese europee, determinando un calo degli investimenti, dei livelli occupazionali, delle entrate tributarie.

⁸⁷ L'espressione è di Giovanni Kessler, Alto Commissario per la lotta alla contraffazione in *Le frontiere della contraffazione ed i nuovi strumenti per combatterla: il ruolo dell'Alto Commissario*, da *Strumenti giuridici di contrasto alla contraffazione*, pubblicazione edita dalla Giappichelli editore 2008

Tutto ciò evidentemente si ripercuote sulla libera concorrenza che ha ispirato l'intero processo di integrazione europea e ,nel contempo, ci rende l'idea di quanto sia urgente la necessità di trattare questo tema ed individuare le opportune soluzioni a livello dell'Unione.

La realtà della contraffazione e della pirateria, in sensibile incremento in tutto il mondo dunque non solo nei territori dell'Unione Doganale, incide su una vasta gamma di interessi individuali e superindividuali, la cui tutela l'Unione europea ritiene prioritaria: da quello meramente patrimoniale del titolare del diritto di privativa industriale ed intellettuale violato, alla generale tutela della salute del consumatore, alla sicurezza dei prodotti ed in generale alla salvaguardia della economia pubblica.

Col termine “contraffazione” si intendono le più disparate forme di aggressione dei diritti di proprietà industriale ed intellettuale, fra cui la riproduzione abusiva dei marchi (*Counterfeit trademark goods*) e delle opere dell'ingegno protette dal diritto d'autore, le opere fonografiche e videografiche (*Pirated copyright goods*).

Oggi la criminalità organizzata la considera un appetibile business, avvalendosi di tecniche sempre più raffinate e ingannevoli ed i settori produttivi che ne sono interessati sono molteplici (prodotti farmaceutici, prodotti alimentari, cosmetici, componentistica e ricambi per auto, giocattoli, abbigliamento, prodotti elettronici e informatici).

La lotta alla contraffazione, che si giova anche dei canali ordinari del commercio lecito, non può quindi che rappresentare una assoluta priorità dell'Unione europea.

Sono tre le categorie di merci che le autorità doganali si trovano normalmente a dover fronteggiare:

merci contraffatte provenienti dai Paesi terzi (a tal proposito pare opportuno segnalare il significativo calo registrato negli ultimi anni per quanto concerne le merci all'ingresso nel territorio italiano, merito degli stringenti controlli operati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli negli scali portuali ed aeroportuali);

merci contraffatte sdoganate in altri Paesi europei, ovvero immesse in libera pratica in un Paese dell'Unione per poi essere destinate al consumo in un altro Stato membro (cd. regime 42);

merci contraffatte prodotte sul territorio nazionale: in questo caso parliamo di una contraffazione "made in Italy" potremmo dire con riguardo ai beni prodotti nel nostro Paese o comunque "di pregio", in quanto realizzata in attrezzati opifici con risultati di articoli di alta qualità immessi sul mercato.

La Proprietà Intellettuale ha ad oggetto le creazioni della mente, quali invenzioni, opere letterarie e artistiche, simboli, nomi, immagini e i disegni usati nel commercio connessi allo sfruttamento economico.

Essa può essere divisa in due macro categorie: la proprietà industriale, che include marchi e altri segni distintivi, indicazioni geografiche, denominazioni di origine, disegni e modelli, invenzioni, modelli di utilità, topografie dei prodotti a semiconduttori, informazioni aziendali riservate e nuove varietà vegetali; la proprietà letteraria o artistica (diritto d'autore), che comprende opere letterarie come romanzi, poemi, film, composizioni musicali; opere artistiche come disegni, pitture, fotografie e sculture, e schemi architettonici.

È evidente che, per le ragioni esposte in premessa, le dimensioni transnazionali del fenomeno sollecitano una strategia di prevenzione e repressione della contraffazione e della pirateria concordato a livello

mondiale ed in particolare, per quanto riguarda i Paesi dell'Unione europea, l'adozione di misure di contrasto al fenomeno a livello comunitario.

L'esigenza di effettività della tutela (doganale) dei diritti di proprietà intellettuale, ha indotto l'Unione ad un rafforzamento della cooperazione fra le autorità doganali anche in questo campo (nel 2004 è partito un progetto di cooperazione denominato FALSTAFF) , ma soprattutto mediante una opera di razionalizzazione e semplificazione della disciplina che ha armonizzato il quadro giuridico.

Ci si riferisce alla entrata in vigore, a partire dal 1° gennaio 2014, del Reg. UE n. 608/2013 che disciplina l'intervento delle Autorità doganali nel caso di merci sospettate di contraffazione e del Regolamento di esecuzione UE n. 1352/2013, il quale stabilisce i formulari da utilizzare per la richiesta di tutela di un DPI da parte delle Autorità doganali.

Il progetto FALSTAFF, nato per assicurare la libera concorrenza del mercato e la circolazione di merci originali, conformi per qualità e per sicurezza, si vale del sistema informativo condiviso AIDA (Automazione Integrata Dogane e Accise) dell'Agenzia delle Dogane per creare una sorta di vetrina multimediale di prodotti autentici.

Tale sistema si connette ad una corrispondente banca dati alimentata dalle informazioni rese disponibili dai titolari di diritti di proprietà intellettuale che mette a confronto i prodotti sospettati di contraffazione con i prodotti originali.

Ogni titolare che richieda un intervento di tutela di un proprio diritto di proprietà intellettuale, genera, nella banca dati, una scheda in cui possono inoltre essere registrate, per ogni prodotto, le informazioni di carattere tecnico che lo caratterizzano.

E' inoltre possibile corredare le informazioni testuali con immagini e la "mappa" degli itinerari doganali.

Le informazioni così registrate sono interrogabili dai funzionari doganali in tempo reale in modo tale da reperire i contatti con i tecnici delle associazioni di categoria e/o degli enti di certificazione della qualità dei prodotti posti sotto tutela per avvalersene in caso di necessità.

La banca dati si integra, inoltre, con il Circuito Doganale di Controllo e permette di definire ulteriori profili di rischio per intercettare già in fase di acquisizione della dichiarazione doganale le operazioni doganali che presentano rischi di contraffazione⁸⁸.

Con tale strumento telematico l'Agenzia ha in questi anni ottenuto risultati ragguardevoli, identificando i prodotti contraffatti, intercettando le strategie di frode e riducendo i tempi di intervento.

Non a caso nel 2005 il progetto FALSTAFF è stato insignito della menzione d'onore nel corso della manifestazione degli eEurope Awards 2005 (l'Oscar europeo dell'innovazione), in cui vengono premiate le migliori iniziative di *e-government*.

Con la entrata in vigore del Regolamento (UE) nr. 608/2013, detta applicazione è stata arricchita di ulteriori funzionalità, in particolare, per realizzare un dialogo applicativo (del tipo *system to system*) con la banca dati CO.P.I.S. (*anti-COunterfeit and anti PIracy information System*), sviluppata dalla Commissione Europea per lo scambio di dati tra gli Stati

⁸⁸ Ciò è possibile in quanto il Circuito Doganale di Controllo analizza, in tempo reale, tutte le dichiarazioni di importazione ed esportazione presentate in dogana e le indirizza automaticamente ai canali di controllo abbinati ai profili di rischio elaborati anche in base ai parametri indicati, nelle schede, dalle aziende.

membri e la Commissione sulle decisioni riguardanti le domande di tutela ed il blocco delle merci ⁸⁹.

Oltre ad introdurre la banca dati elettronica centrale (COPIS), il nuovo Regolamento si cura di rafforzare la tutela del mercato interno dell'UE, avuto riguardo del mutato contesto economico commerciale globale, rivedendo le norme procedurali, al fine di promuovere controlli doganali armonizzati ed evitare la circolazione all'interno dell'Unione europea delle merci contraffatte.

Anzitutto il regolamento estende l'ambito della tutela doganale ad altre tipologie di DPI quali la "topografia di prodotto a semiconduttori", il "modello di utilità" e la "denominazione commerciale purché protetta come diritto esclusivo di proprietà intellettuale ai sensi della normativa nazionale o dell'Unione."

L'intervento della dogana ai sensi del Regolamento UE n. 608/2013 è previsto per :

- le merci dichiarate per l'immissione in libera pratica per l'esportazione o la riesportazione;
- le merci in entrata o in uscita dal territorio doganale dell'Unione ;
- le merci vincolate a un regime sospensivo o poste in zona franca o in un deposito franco.

Sono escluse dall'ambito di applicazione del Regolamento UE n.608/2013:

89 Nel nostro Paese continuerà ad essere utilizzato il sistema Falstaff e a tal fine la Agenzia delle Dogane ha predisposto l'interfaccia system-to-system tra il sistema Falstaff e il COPIS, che consentirà il riversamento nel sistema unionale COPIS delle informazioni presenti nella banca dati italiana.

- le merci immesse in libera pratica nell'ambito del regime della destinazione particolare;
- le merci contenute nei bagagli personali dei viaggiatori, a condizione che siano prive di carattere commerciale;
- le merci fabbricate con il consenso del titolare del diritto e quelle la cui fabbricazione è effettuata da una persona debitamente autorizzata da un titolare del diritto a produrne un certo quantitativo, ma che sono prodotte in quantità superiore a quella convenuta tra tale persona e il titolare del diritto; siamo nel campo, rispettivamente, del c.d. “commercio parallelo illegale”⁹⁰, cioè di diritti di proprietà intellettuale, per i quali non si è verificato l'”esaurimento del diritto”, e delle c.d. over-produzioni o eccedenze.

L'art. 23 del Reg. UE n.608/2013, rende obbligatoria per gli Stati membri la “procedura semplificata” per la distruzione delle merci in violazione dei DPI (era solo facoltativa in base al previgente Reg. (CE) n. 1383/2003).

Le autorità doganali possono procedere alla distruzione di merci sospette di violare i diritti di proprietà intellettuale , senza necessariamente determinare se la violazione effettivamente sussista, qualora entro dieci giorni lavorativi dalla notifica del blocco delle merci (3 giorni se trattasi di merci deperibili) ricevano le seguenti comunicazioni scritte:

- a) Il soggetto che ha fatto domanda di monitoraggio doganale deve confermare di ritenere che un diritto di proprietà intellettuale sia stato violato e di concordare con la distruzione dei beni;
- b) Il detentore della merce in violazione (il dichiarante in dogana che è poi il soggetto obbligato) deve confermare il proprio assenso alla distruzione.

⁹⁰ Vedi Considerando n.6

Il silenzio di quest'ultimo potrà essere valutato come assenso da parte dell'autorità doganale ai fini della procedura di distruzione della merce sospettata di violazione⁹¹.

Nel caso invece in cui il titolare della domanda di monitoraggio non comunichi la propria posizione entro i termini di cui sopra, la autorità doganale procederà al rilascio delle merci, salvo che non venga informata che sia stato avviato un procedimento per l'accertamento della violazione⁹².

Probabilmente l'aspetto più innovativo del Regolamento in parola è però la regolamentazione delle c.d. piccole spedizioni (fino a due chilogrammi o a tre unità di prodotto), per le quali è prevista una procedura *ad hoc* di distruzione "automatica".

Dai report forniti dalle autorità doganali UE alla Commissione europea per gli anni 2012 e 2013, infatti, erano emersi dati sconcertanti

⁹¹ Se invece il detentore della merce non fa pervenire la comunicazione entro il termine sopra specificato e le autorità doganali non valutano tale silenzio come assenso alla distruzione, ne informano immediatamente il titolare della domanda di monitoraggio, che sempre nei termini anzidetti (10 o 3 giorni a seconda della merce) dovrà attivare un procedimento per l'accertamento della violazione informandone le autorità doganali interessate.; diversamente queste ultime provvederanno al rilascio delle merci medesime.

⁹² L'art. 23 del Reg. 608 prevede che, entro 10 giorni lavorativi dalla notifica del blocco delle merci, il destinatario della decisione, il dichiarante o il detentore delle merci debbano confermare per iscritto il loro consenso alla distruzione delle merci.

Un caso di mancata conferma da parte del dichiarante o del detentore delle merci, il destinatario della decisione ha l'obbligo di avviare un procedimento che accerti la violazione del DPI. 10 Questa procedura, già prevista dal vigente Reg. 1383/2003, non è stata mai applicata dall'autorità doganale italiana in quanto presenta elementi di incompatibilità con la normativa nazionale vigente dettata dal codice di procedura penale; un tale accordo risulterebbe essere, di fatto, di tipo privatistico tra le parti e si pone in contrasto con l'obbligo, in capo ai funzionari doganali nella loro veste di ufficiali di P.G., di riferire senza indugio all'A.G. ex articolo 347 c.p.p.; questo è quanto precisato dalla Circolare n. 24/D del 30 dicembre 2013 emanata dalla Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

relativamente alle violazioni commesse con piccoli pacchi spediti a mezzo posta e corrieri.⁹³

I vertici dell'Unione hanno preso atto della esplosione dell'e-commerce come veicolo di diffusione di falsi direttamente dal produttore al consumatore ed hanno inteso porre un argine a tali pratiche illecite, dando poteri più ampi alle autorità doganali, mediante procedure amministrative più snelle.

Le dogane infatti alla luce della nuova normativa in vigore, potranno procedere direttamente alla distruzione di quantitativi minimi di merci contraffatte o usurpative, previa notifica al dichiarante/detentore delle merci.

Quest'ultimo avrà dieci giorni di tempo per opporvisi, diversamente scatterà il silenzio assenso alla distruzione, senza che occorra informare e coinvolgere nella procedura di fermo l'azienda titolare del diritto di proprietà, con un notevole risparmio di costi, tempi ed oneri amministrativi.

L'introduzione di questi nuovi parametri, insomma, appare una soluzione ragionevole in considerazione delle tecniche fraudolente evidenziate dai report comunitari, restando naturalmente impregiudicata la possibilità per la Commissione di intervenire ulteriormente in futuro per aggiornare tali norme, laddove si rivelino ancora inadeguate.

Di certo le dimensioni transnazionali del fenomeno suggeriscono risposte efficaci che passano necessariamente attraverso un accentramento/coordinamento in capo alla Commissione, realizzato mediante una costante trasmissione da parte delle autorità doganali

⁹³ È emerso dai dati in possesso delle istituzioni dell'Unione europea che ad esempio nel 2012 su 90473 casi di blocco in dogana di beni tutelati dal DPI su circa 40 milioni di articoli commerciali, per un valore di quasi un miliardo di euro, circa il 70% era costituito da borse, scarpe, abiti, portafogli, apparecchiature elettroniche che viaggiavano con spedizioni di piccole dimensioni.

nazionali di tutte le informazioni e i dati relativi alle istanze, al mancato svincolo o blocco delle merci, tramite la banca dati centrale COPIS.

Considerato che la nuova banca dati unionale contiene anche i dati relativi alle violazioni, gli stessi dovranno essere inseriti con accuratezza e aggiornati in tempo reale.

Su richiesta del Parlamento europeo e allo scopo di creare sinergie e ottimizzare le informazioni contenute nelle diverse banche dati, è prevista in tempi rapidi la realizzazione di un'interfaccia tra il sistema COPIS e il sistema AFIS (MAB) tramite un link sulla piattaforma COPIS.

Parliamo di strumenti informatizzati gestiti infatti direttamente dall'OLAF (Ufficio Europeo per la Lotta Antifrode), cui i singoli Stati membri hanno accesso e che contribuiscono ad affinare le analisi dei rischi e a migliorare l'azione dell'OLAF stesso nel quadro generale della tutela delle risorse finanziarie dell'UE e della lotta alle frodi connesse alla movimentazione internazionale di merci.

Eppure anche l'adozione del Nuovo Regolamento DPI, con tutto l'apparato telematico integrato sopra descritto, rischierebbe di rivelarsi una soluzione di corto respiro, se non fosse opportunamente integrato da una strategia di rafforzamento della tutela a livello internazionale.

E non solo, una volta armonizzati i sistemi di controllo (sotto questo profilo la fonte comunitaria è ineccepibile, anche se per esprimere un giudizio compiuto occorrerà attendere i risultati operativi registrati in un congruo periodo di tempo) e rafforzata la cooperazione internazionale in questo settore, per arrivare alla creazione di un mercato integrato dei diritti di proprietà intellettuale, occorrerà avviare anche un processo di graduale ravvicinamento dei sistemi penali (almeno dei 28 Paesi membri UE).

Infine un'ultima questione assai delicata che il Regolamento lascia in sospenso: la facoltà di intervento delle autorità doganali dell'UE sulle merci contraffatte o usurpative che siano solo in transito nell'Unione Europea, per poi essere destinate ad altri mercati, ovvero a Stati extra UE ⁹⁴.

In effetti, ci si attendevano novità normative anche in tal senso, tenuto conto delle incisive pronunce della giurisprudenza della Corte di Giustizia (cause riunite C-446/09 e C-495/09).

Nei celebri casi Philips e Nokia, i giudici di Lussemburgo avevano legittimato l'intervento doganale sui beni in transito o in trasbordo in violazione dei diritti di proprietà intellettuale, allorché vi fosse stato un fondato sospetto di deviazione dei traffici e di distorsione del mercato interno, condizione di cui avrebbe dovuto fornire la prova il titolare del marchio registrato.

Tuttavia, per superare questa *probatio diabolica*, è già al lavoro il *Working Group on the Intellectual Property* (Gruppo di lavoro Proprietà intellettuale/Marchi d'impresa), che ha elaborato testi di compromesso in grado di dare una soluzione negoziale ad un ampio dibattito sull'argomento che vede da tempo contrapposti da una parte Paesi (come Francia e Italia) orientati a potenziare i controlli nel settore della DPI, e dall'altra Paesi "mercantilisti" (del nord Europa) decisi altresì a ridurre la soglia dell'attenzione per garantire maggiore fluidità al commercio internazionale.

Il testo convenuto dal Coreper, il Comitato dei Rappresentanti permanenti all'interno del Consiglio dell'Unione Europea (art. 9.5 della

⁹⁴ "Per l'Italia, poi, rimane prioritario, ai fini del proseguimento dell'iter di adozione del pacchetto – oltre ad una tutela rafforzata da riservare alle denominazioni d'origine – raggiungere un accordo definitivo sulla questione del controllo sulle merci in transito. Al riguardo, è necessario, onde poter colmare le lacune esistenti nella lotta alla contraffazione dei prodotti, permettere alle autorità doganali, anche su richiesta dei titolari dei diritti, di impedire a terzi l'introduzione nel territorio doganale dell'Unione di prodotti in provenienza da Paesi extra UE sui quali sia stato apposto, senza autorizzazione, un marchio sostanzialmente identico al marchio registrato per gli stessi prodotti, a prescindere dalla loro immissione in libera pratica." dalla *Relazione programmatica della Presidenza del Consiglio dei Ministri per il Semestre europeo*.

proposta di Regolamento e art. 10.5 della proposta di Direttiva), pone a carico del detentore della merce l'onere di fornire la prova che il titolare del diritto protetto non è legittimato a vietare l'immissione della merce sul mercato nel Paese di destinazione finale.

Sul fronte della revisione del pacchetto marchi, l'auspicio della Commissione è di trovare presto un accordo politico, in particolare, per i marchi di impresa, le proposte normative (un regolamento e una direttiva) prevedono la semplificazione del sistema di registrazione e l'armonizzazione delle procedure a livello nazionale sul modello della gestione del marchio comunitario, il rafforzamento della protezione nei 28 Stati membri.

Al fine di eliminare il commercio internazionale di merci che violano i diritti di proprietà intellettuale, l'accordo TRIPS prevede che i membri dell'OMC promuovano lo scambio di informazioni tra le autorità doganali sul commercio di tali merci⁹⁵. Pertanto, la Commissione e le autorità doganali degli Stati membri dovrebbero poter procedere allo scambio di informazioni su presunte violazioni dei diritti di proprietà intellettuale con le pertinenti autorità dei paesi terzi, anche riguardo a merci in transito nel territorio dell'Unione e provenienti da tali paesi terzi.

⁹⁵ "Lo scambio di informazioni previsto dalle Direttive configura un sistema parallelo concorrente rispetto a quello delle convenzioni, autonomo e indipendente dalla finalità di evitare le doppie imposizioni che permea il reticolo di disposizioni contenute nei trattati". Cfr. R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 170.

CAPITOLO III

IL RAFFORZAMENTO DELLA COOPERAZIONE DOGANALE

Sommario: 1.La revisione del Reg. CE 515/97 sulla mutua assistenza fra le autorità amministrative dei Paesi membri 2.Il principio di leale cooperazione in materia tributaria 3.La cooperazione doganale 4.Lotta alle frodi e tutela degli interessi finanziari dell'UE 5.Il Programma Dogana 2020 6.La formazione di “uno spirito europeo” e lo sviluppo delle competenze umane: una scuola europea di alta formazione doganale

1.La revisione del Reg. CE 515/97 sulla mutua assistenza fra le autorità amministrative dei Paesi membri

Il rafforzamento della cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale è centrale nelle strategie future dell'Unione Europea, tant'è che proprio il Governo italiano ha posto fra le priorità del Programma della Presidenza italiana del Consiglio dell'Unione Europea, un accordo di revisione concordata del Regolamento (CE) n. 515/97 relativo alla mutua assistenza amministrativa fra le autorità amministrative degli Stati membri, per la corretta applicazione della normativa doganale e di quella agricola.

Rispetto al settore dell'Unione Doganale, l'accordo politico raggiunto al COREPER 1, testimonia la consapevolezza dei vertici politici comunitari della importanza della implementazione della cooperazione

doganale per combattere la violazione della legislazione doganale ed ai fini di una più efficace tutela degli interessi finanziari dell'Unione⁹⁶.

Il testo concordato prevede infatti un utilizzo ancora più massiccio degli strumenti informatici di condivisione delle informazioni fra la Commissione e le autorità doganali, grazie allo sfruttamento di sistemi antifrode già esistenti (il sistema AFIS⁹⁷ già in uso da tempo) integrati con nuovi strumenti informatizzati ad hoc – il Containers Status Message Directory (CSM Directory) e l'Import, *Export Transit Directory* – gestiti a livello centrale dall'OLAF ed accessibili in tempo reale da parte delle amministrazioni doganali degli Stati membri.

In generale, la globalizzazione dell'economia e la integrazione dei mercati hanno senz'altro garantito benessere, opportunità, crescita della ricchezza, soprattutto per alcuni Paesi emergenti che ne hanno tratto massimo giovamento, in misura impensabile fino a qualche decennio fa⁹⁸.

Ma l'incremento degli scambi internazionali, la delocalizzazione delle attività produttive, la crescita esponenziale (forse incontrollata) del sistema finanziario, hanno d'altro canto reso i sistemi fiscali domestici più

⁹⁶ Cfr. S. CAPOLUPO, Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette, in *Corr. trib.*, 2011, 1310, il quale rileva anche come tra i possibili rimedi per arginare i fenomeni di elusione ed evasione fiscale internazionale "il rafforzamento della cooperazione costituisca il pilastro fondamentale per la costruzione di uno schema giuridico operativo di repressione davvero efficiente". Quanto detto trova conferma nella Direttiva 2011/16/UE, Considerando 10, ove si legge che "è assodato che lo scambio automatico obbligatorio di informazioni senza precondizioni è il mezzo più efficace per potenziare il corretto accertamento delle imposte nelle situazioni transfrontaliere e per lottare contro la frode".

⁹⁷ *Anti Fraud Information System*

⁹⁸ Sulla disciplina delle procedure di cooperazione fiscale nelle fonti internazionali e sovranazionali, si veda P. VALENTE, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Fisco*, 2010, 3160 ss.; Id., *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse*, in *Fisco*, 2010, 4829 ss.; Id., *Lo scambio di informazioni su richiesta nelle fonti comunitarie*, in *Fisco*, 2010, 4987 ss.; Id., *Lo scambio di informazioni spontaneo nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Fisco*, 2010, 5170 ss.

vulnerabili e le amministrazioni finanziarie incapaci di esercitare efficacemente la loro potestà impositiva.

Gli apparati amministrativi degli Stati nazionali si trovano troppo spesso nella condizione di non poter più gestire in autonomia la propria attività impositiva e non sono in grado di dare attuazione ai loro provvedimenti, contando sulle procedure strettamente domestiche⁹⁹.

Così pure, la dimensione transnazionale della ricchezza e delle attività economiche, ha messo in crisi la identificazione della stessa capacità contributiva, principio elementare su cui di norma si fonda ogni sistema tributario¹⁰⁰, giacché risulta difficile determinare la giusta imposizione fiscale¹⁰¹, senza ricorrere alla collaborazione di altri Stati per l'acquisizione delle necessarie informazioni.

Non è espressamente codificato nel Trattato sul funzionamento dell'UE un principio di cooperazione fiscale, però in realtà è strettamente legato alla creazione della Unione doganale.

⁹⁹ Vedi G. MELIS, *Spunti sul "metodo di coordinamento fiscale aperto" quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea e Stati terzi*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2008, 207 ss., sulla armonizzazione fiscale ed il coordinamento come strumenti per l'integrazione tra Stati membri dell'Unione europea e Stati terzi; e Id., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. dir., Annali*, I, Milano, 2007, 394 ss. Lo "scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie costituisce un modello rappresentativo dello sviluppo dinamico del processo giuridico di armonizzazione o ravvicinamento fiscale". Cfr. F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 453.

¹⁰⁰ Sui principi costituzionali tributari della capacità contributiva e della uguaglianza e della loro correlazione alle spese pubbliche, rispetto alla scala di valori economica dell'ordinamento comunitario F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, p. 130 e ss.: "A fronte dei principi costituzionali tributari –propri degli Stati nazionali- della capacità contributiva e della uguaglianza e della loro correlazione alle spese pubbliche, si pongono infatti nell'ordinamento comunitario altri specifici principi fiscali, aventi diversa *ratio*. I quali, anche quando sono in qualche modo assimilabili ai principi costituzionali nazionali, sono inseriti in un differente sistema assiologico, non rispondono per la maggior parte agli stessi valori e di detti principi non hanno, comunque, la stessa forza espansiva, la stessa intensità e la stessa valenza economica e sociale."

¹⁰¹ Si veda L.EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino 1959.

A ben vedere infatti la abolizione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente e la soppressione delle barriere fiscali, prevedono espressamente lo scambio di informazioni ed il rafforzamento della cooperazione amministrativa per dare effettività al diritto dell'Unione e per prevenire e reprimere le frodi fiscali (in argomento gli artt. 113, 115, 197 e 325 TFUE).

L'attenzione della Comunità internazionale (OECD e altre organizzazioni internazionali) e non solo dell'UE è oggi costantemente rivolta a promuovere forme di collaborazione ed assistenza, improntate alla trasparenza ed all'abolizione del segreto bancario, per contrastare efficacemente pratiche fiscali dannose e l'evasione fiscale internazionale, in vista di forme di maggiore equità anche nel riparto delle basi imponibili¹⁰².

La cooperazione tributaria, che sia realizzata a livello comunitario o a livello internazionale, si fonda sulla collaborazione e sullo scambio di informazioni, di norma in condizione di reciprocità, che uno Stato garantisce ad altro richiedente, per metterlo in condizione di realizzare la propria pretesa impositiva¹⁰³.

Tale collaborazione/assistenza si può realizzare nelle varie fasi del procedimento tributario, per consentire allo Stato titolare della pretesa impositiva, di dare corso ad attività amministrative che altrimenti gli sarebbero precluse o comunque risulterebbero inefficaci; nella fase istruttoria per l'acquisizione di dati ed elementi utili a costruire un impianto

¹⁰² Cfr. P.B. MUSGRAVE, *Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union*, in Cnossen S. (ed.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000; Musgrave R.A.-Musgrave P.B., *International Equity*, in Bird R.M.-Head J.G. (eds.), *Modern Fiscal Issues: Essays in Honor of Carl S. Shoup*, University of Toronto Press, 1972, p. 63 ss

¹⁰³ Cfr. G. PUOTI, *La cooperazione internazionale in materia fiscale. Situazione e prospettive negli Stati membri dell'Unione Europea*, in Riv. dir.trib. internaz., 2010, 199-200.

probatorio solido; nella fase del controllo per sottoporre a verifiche o ispezioni un soggetto difficilmente raggiungibile; nella fase dell'accertamento, della riscossione o della esecuzione, per garantire l'effettiva osservanza della normativa tributaria nazionale¹⁰⁴.

Negli ultimi anni si è assistito ad una forte intensificazione delle relazioni internazionali su questo tema, che ha indotto gli Stati a promuovere negoziati improntati ai principi della trasparenza, della collaborazione¹⁰⁵, dello scambio di informazioni, della abolizione del segreto bancario, in vista di una condivisa lotta contro la frode e l'evasione internazionale.

Sotto quest'aspetto è evidente che nel contesto interno dell'Unione europea, tale azione si è collocata ad un gradino superiore, involgendo una forma di integrazione economico-giuridica degli Stati membri dell'UE, attraverso l'adozione di specifiche Direttive comunitarie.

Il primo intervento normativo è rappresentato dalla Direttiva del Consiglio 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 sulla reciproca assistenza amministrativa fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette.

Successivamente la portata applicativa di detta Direttiva sarebbe stata estesa anche ad IVA, Accise ed alle imposte sui premi assicurativi.

¹⁰⁴ Per un inquadramento generale degli istituti richiamati si veda anche E.DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano 2011, p. 25

¹⁰⁵ Sulle posizioni della dottrina orientate alla logica della "non collaborazione", si veda fra gli altri F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, p. 29, il quale osserva che "l'esame dei principi internazionali universalmente riconosciuti non fa mai riferimento alla collaborazione internazionale in materia fiscale ed alla collaborazione in generale". Già in precedenza veniva affermato che "non esiste dunque un canone di diritto internazionale, o anche una semplice consuetudine, che deponga a favore di un obbligo di collaborazione tra le amministrazioni, tanto è vero che lì dove quest'obbligo sussiste, esso trova la sua fonte a livello convenzionale, o comunque negoziale".

Tra i più recenti interventi in materia, invece, è da segnalare la Direttiva del Consiglio 2011/16 UE del 15 febbraio 2011, sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale che abroga la precedente Direttiva 77/799 CEE e che vuole conferire portata generale alle disposizioni comunitarie in materia di cooperazione amministrativa, da valere per le imposte di qualsiasi genere ¹⁰⁶.

Oltre ad estendere l'ambito di applicazione, creando una sorta di regime generale, anche procedurale, della cooperazione amministrativa, l'obiettivo attuale è quello di consentire allo Stato membro richiedente di attivare lo scambio di informazioni non solo per le categorie tradizionali (persone fisiche o persone giuridiche), ma in generale nei confronti di tutti quei soggetti per i quali l'acquisizione di informazioni che abbiano rilevanza tributaria possa essere utile ai fini della applicazione della normativa tributaria nazionale.

Questa concezione consente di stare al passo con i nuovi istituti concepiti dal diritto civile e commerciale, quali trust, fondi di investimento, fondazioni o altri strumenti che abbiamo a formarsi in futuro, e di assumere dati e notizie utili, a prescindere dalla natura, forma o personalità giuridica adoperata.

¹⁰⁶ In materia si sono succeduti numerosi interventi normativi, con la approvazione di Direttive e Regolamenti che hanno modificato ed integrato la disciplina originaria contenuta nella Direttiva 77/799/Cee. Sull'evoluzione della disciplina comunitaria si rammenta che la citata Direttiva è stata modificata ed integrata dai seguenti atti: Direttiva 79/1070/Cee sulla reciproca assistenza nel settore dell'Iva; Direttiva 92/12/Ce sulla reciproca assistenza nel settore delle imposte dirette e indirette (comprendente oltre l'Iva, le accise e altre imposte indirette); Direttiva 2003/93/Ce che estende l'ambito di applicazione dell'assistenza reciproca alle imposte sui premi assicurativi; Direttiva 2004/106/Ce relativa alla reciproca assistenza in materia di imposte dirette, di talune accise e imposte sui premi assicurativi. La disciplina contenuta nella Direttiva 77/799/Cee è stata integrata dal Regolamento (Ce) n. 2073/2004 relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise, e dal Regolamento (Ue) n. 904/2010 del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (sostitutivo del Regolamento (Ce) n. 1798/2003 e del precedente Regolamento (Cee) n. 218/92), le cui modalità di applicazione sono previste dal Regolamento di esecuzione (Ue) n. 79/2012.

Naturalmente tale visione incontra comunque il limite di carattere generale della “*foreseeable relevance*” ovvero della prevedibile pertinenza dei dati richiesti: lo scambio di informazioni pur dovendo intendersi nella maniera più ampia possibile, nello spirito di trasparenza e collaborazione che ispira le normative comunitarie, non è ammissibile per richieste generiche di informazioni o di informazioni che non si riferiscano direttamente alle questioni fiscali del contribuente¹⁰⁷.

Si tratta del divieto delle c.d. *fishing expeditions*¹⁰⁸.

Peraltro giova rimarcare che la normativa europea di settore si è sempre curata di inserire una sorta di “clausola di salvaguardia” accordando pur sempre agli Stati membri la facoltà di promuovere o mantenere in essere (se già esistenti) forme di cooperazione più avanzata con altri Paesi membri nel quadro di accordi bilaterali o multilaterali.

In altre parole tali disposizioni si pongono come un corpo di norme minime regolanti la cooperazione amministrativa, con l’auspicio che prenda piede una “cooperazione amministrativa globale”¹⁰⁹, con la possibilità di

¹⁰⁷Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea, contributo allo studio della prospettiva italiana*, p.28 e ss, Milano 2010, p.20 e ss.

¹⁰⁸ Il Commentario OCSE sul punto è chiaro "the standard of foreseeable relevance is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent and, at the same time, to clarify that the Parties are not at liberty to engage in 'fishing expeditions' or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given taxpayer". Sull'espressione "fishing expeditions" adoperata dall'OECD, il Commentario al Modello di accordo sullo scambio di informazioni fiscali (articolo 1, par. 2) precisa che "the Agreement is limited to exchange of information that is foreseeably relevant to the administration and enforcement of the laws of the applicant Party concerning the taxes covered by the Agreement. The standard of foreseeable relevance is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent and, at the same time, to clarify that Contracting Parties are not at liberty to engage in fishing expeditions or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given taxpayer".

¹⁰⁹ Si veda sul punto A.BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv.dir.trib., fasc.7-8, 2012 pag.669: “L’obiettivo è evidentemente di quello che nell’era della globalizzazione economica e dei mercati si possa sviluppare una cooperazione amministrativa globale, anche attraverso il vincolo per ogni Stato membro che presti ad un Paese terzo una cooperazione più estesa di quella prevista dalla Direttiva 2011/16/UE di concedere tale

estendere a richiesta ad ogni Stato membro le forme più evolute di assistenza, sulla base del principio della estensione generalizzata della clausola della nazione più favorita.

Quanto all'oggetto della cooperazione, è evidente che anche il concetto di informazione è suscettibile di interpretazione tendenzialmente estensiva, includendo dati, documenti, attestazioni, esiti di indagini nella accezione più ampia possibile (ed indipendentemente dal supporto materiale), purché, si ribadisce, funzionalmente collegate all'esercizio della potestà tributaria dello Stato richiedente (c.d. rilevanza tributaria)¹¹⁰.

Per quanto concerne la modalità dello scambio di informazioni il legislatore comunitario ha sempre allineato le sue normative agli standard internazionali, adottati a livello internazionale in materia di trasparenza e scambio di informazioni per fini fiscali, dall'OECD (*Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes*), dal Consiglio d'Europa (Modello di Accordo sullo scambio di informazioni per fini fiscali)¹¹¹ che hanno individuato nelle "informazioni prevedibilmente rilevanti" l'unico limite allo scambio (in precedenza si faceva riferimento

cooperazione (più estesa) ad ogni Stato membro che la richieda (art.19) (c.d. most favoured nation clause). “

¹¹⁰ F.FERNANDEZ MARIN, *El intercambio de información tributaria como asistencia externa del Estado en la Unión Europea*, Valencia 2006, p. 145 e ss.

¹¹¹ Vedi P. SELICATO, *Il modello di convenzione Ocse in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in Riv. dir. trib. internaz., 2004, I, 11 ss., 16 ss. L'OECD (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) oltre a definire uno "Standard internazionale in materia di trasparenza e scambio di informazioni", ha impostato un programma di "peer review" (Meeting di Città del Messico del settembre 2009) per verificare, secondo procedure codificate, l'effettiva aderenza agli "standards" internazionali sia degli Stati e territori membri sia, eventualmente, di altri Stati e territori terzi ritenuti significativi. Il Global Forum ha definito i criteri per valutare l'effettiva adesione allo Standard (vedi il documento *Implementing the Tax transparency Standards, A handbook for Assessors and Jurisdictions*, OECD, 2011, contenente i Terms of reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes). Nel citato documento si legge che "Exchange of information for tax purposes is effective when reliable information, foreseeably relevant to the tax requirements of a requesting jurisdiction is available, or can be made available, in a timely manner" (pag. 23, punto 8),

ad un concetto più restrittivo di “informazioni necessarie” che giustificassero la richiesta o a suffragio della richiesta)¹¹².

Come noto, oggi le modalità di scambio riconosciute a livello internazionale sono tre: lo scambio di informazioni su richiesta, che impone alla autorità amministrativa interpellata di acquisire le informazioni e trasmetterle allo Stato richiedente come se agisse per proprio conto, dunque secondo le leggi e le procedure amministrative interne ed utilizzando i poteri istruttori di cui gode nelle attività ordinarie; lo scambio di informazioni automatico, che consiste nella messa a disposizione di una serie di dati ed informazioni preventivamente concordati e dunque liberamente attingibili dagli Stati partecipi dell'accordo di condivisione¹¹³. Tale forma di collaborazione più sofisticata, si fonda oggi, sostanzialmente sull'uso di tecnologie avanzate e quindi di banche dati centralizzate e piattaforme digitali condivise, su cui gli Stati sono in grado di intervenire anche in tempo reale inserendo o acquisendo questo tipo di informazioni (come si può notare questo livello di cooperazione si fonda sui un principio di reciprocità, tanto è vero che spesso nelle convenzioni internazionali si inseriscono delle clausole c.d. anti free riding) .

Infine è previsto lo scambio spontaneo, ovvero non subordinato ad una preventiva richiesta e dunque non sistematico, ma rimesso alla iniziativa dello Stato che detiene le informazioni utili all'accertamento tributario e che suggeriscono una spontanea comunicazione allo Stato interessato, cioè titolare della potestà impositiva. Tale comunicazione, peraltro, può da meramente facoltativa tramutarsi in obbligatoria, laddove

¹¹² Cfr. L. TOSI, *L'attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario (con particolare riferimento agli illeciti nel campo dell'Iva)*, in Riv. dir. trib., 1996, I, 634 ss.

¹¹³ Vedi anche R. LUPI, *Quali controlli fiscali al di fuori del territorio statale?*, in Corr. trib., 2009, 3596 ss. R. CASTIGLIONE, *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali*, cit., 1111.

sussistano fondati motivi per ritenere che i dati in possesso della amministrazione creino una allerta, facendo presumere una situazione fiscalmente anomala¹¹⁴.

¹¹⁴ Cfr. M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni nella Ue*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2001, 327; *Id.*, *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, II, 2006, Milano, 1525.

Sull'importanza della cooperazione amministrativa internazionale "nel facilitare la corretta determinazione degli obblighi tributari e nell'assistere il contribuente nella tutela dei propri diritti", vedi R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 654 ss.

2. Il principio di leale cooperazione in materia tributaria

La leale collaborazione o leale cooperazione è principio che informa tutti i rapporti fra Stati Membri ed Unione Europea e fra le istituzioni della stessa Unione, sulla base dell'art. 4 n.3 del TUE che testualmente dispone: “In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti devianti dai trattati.

Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione. Gli Stati Membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione”¹¹⁵.

Negli anni la Corte di Giustizia dell'UE¹¹⁶ ha elaborato un concetto di leale cooperazione tale da assurgere a principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea, che trascende il *pacta sunt servanda* di matrice internazionale, giacché “espressione di un principio più generale

¹¹⁵Sui fondamenti normativi del dovere di leale collaborazione, in particolare sulla formulazione di detto principio ad opera della Corte di Giustizia, si veda F.LAFARGE, Administrative Cooperation between Member States and implementation of EU Law, in *European Public Law*, vol. 16, n. 4, 2010, pagg.597 e ss.

¹¹⁶ La Corte di Giustizia si richiama al principio di lealtà e collaborazione come elemento, per sviluppare “un metodo interpretativo proprio, non formalistico, teso ad assicurare l'*effet utile* più che il rispetto rigoroso e formalistico delle norme comunitarie” in questi termini C. SACCHETTO, *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in Aa.Vv. *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, coordinamento di V.Uckmar, Padova 2000, p.801 e ss. In questa opera si evidenzia la doverosità di una interpretazione non stretta delle disposizioni nazionali alla luce dei principi comunitari, per valorizzare i doveri di diligenza e collaborazione delle autorità nazionali nei confronti degli operatori economici.

che impone agli Stati membri ed alle istituzioni comunitarie obblighi reciproci di leale collaborazione e assistenza”¹¹⁷ .

Esso dunque è da considerarsi come principio poliedrico¹¹⁸ che importa:

- a) il dovere degli Stati membri di predisporre tutte le misure volte ad adempiere le obbligazioni derivanti dal Trattato dal diritto comunitario derivato;
- b) il dovere degli Stati membri di astenersi dal compiere atti che alterino il corretto funzionamento del mercato interno;
- c) il dovere di agevolare le Istituzioni nell’adempimento delle loro funzioni.

Dunque il dovere di cooperazione importa il necessario adempimento da parte degli Stati membri del dovere di adottare non solo tutte le disposizioni normative nazionali di recepimento del diritto comunitario primario (Trattati) e secondario (Direttive), ma anche di darne concreta applicazione attraverso i necessari atti amministrativi.

È il c.d. obbligo di assicurare l’effetto utile del diritto comunitario, che si esplica attraverso un rigoroso controllo affinché le misure amministrative e normative predisposte dall’apparato burocratico di ciascun singolo Stato siano in grado di assicurare una corretta ed uniforme esecuzione, sanzionando anche penalmente le eventuali violazioni o omissioni, che costituiscono illeciti alla stessa stregua degli illeciti nazionali¹¹⁹ .

¹¹⁷ Sentenza della Corte di Giustizia 15 gennaio 1986, C-44/1984, p.38

¹¹⁸ DI PIETRO I principi europei del diritto tributario, Introduzione

¹¹⁹ Ciò secondo quanto statuito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, sentenze C-30/70 del 17 dicembre 1970, C-14/83 del 10 aprile 1984, C-108/89 del 13 novembre 1990, C-397/01 del 5 ottobre 2004 e C-212/04 del 4 luglio 2006.

E la stessa giurisprudenza ha pure chiarito che il dovere di leale cooperazione di cui all'art. 10 TCE è di generale applicazione e prescinde dal riparto di competenze fra Stati membri ed UE, nella misura in cui si estende anche agli ambiti di competenza che gli Stati membri non hanno trasferito all'Unione europea ¹²⁰.

Ora il principio di leale cooperazione, secondo l'interpretazione della Corte di giustizia UE, assorbe in sé altri due principi non espressamente disciplinati dai Trattati ma formulati dalla giurisprudenza: il primato del diritto comunitario sul diritto nazionale ed il principio dell'effetto diretto dell'ordinamento comunitario.

Così venendo alla materia tributaria, laddove esistano disposizioni giuridiche dell'Unione che abbiano armonizzato la materia (imposizione indiretta, dazi, accise¹²¹) è evidente che gli Stati membri non possano sottrarsi alle loro responsabilità e attivare, per dare concreta attuazione alla normativa primaria, le opportune misure normative (legislazione secondaria dove richiesta) ed amministrative per non incorrere nella violazione di detto divieto, suscettibile di essere sanzionato con le procedure sanzionatorie all'uopo previste (procedura d'infrazione in primis).

Nel caso invece della fiscalità diretta, il principio di leale collaborazione trova comunque attuazione, ma attraverso norme giuridiche non vincolanti (*soft law*), sfruttando il meccanismo alternativo alla armonizzazione, quello del coordinamento fiscale.

¹²⁰ Sentenza C-246/07 del 20 aprile 2010 p.71. Si leggano pure le conclusioni dell'Avvocato Generale Megozzi del 15 giugno 2010, causa C-132/07.

¹²¹ In argomento PACE, *Il mondo delle accise- Imposte di fabbricazione- Monopoli fiscali e dazi doganali*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A.AMATUCCI, vol.IV, Padova 2001, p.273 e ss. CERIONI, FORTE, POLACCHINO, *Il diritto tributario comunitario*, Milano 2006 p.747 e ss.

Un caso esemplare è rinvenibile nel c.d. Codice di Condotta, strumento giuridicamente non vincolante, dunque non adottato secondo il procedimento legislativo ordinario (che richiede la regola dell'unanimità degli Stati membri), ma frutto di un accordo politico fra gli Stati membri tendente a scongiurare la adozione o a consigliare la rimozione di misure di concorrenza fiscale dannosa.

Dunque se è vero che non esiste nei trattati dell'Unione europea uno specifico obbligo di prestare assistenza o collaborazione fra gli Stati membri, in particolare fra le loro amministrazioni finanziarie, si può dire che tale dovere sia comunque desumibile dal più ampio dovere di leale cooperazione, secondo la più ampia accezione fornita in sede ermeneutica dalla Corte di Giustizia¹²².

Ma vieppiù, anche al di là i quanto si possa trarre dalla “suppletiva” interpretazione giurisprudenziale del principio di leale cooperazione, esiste una norma che risolve qualsivoglia dubbio interpretativo in ordine al reale obbligo fra gli Stati membri di prestarsi reciproca assistenza. Si tratta dell'art. 325 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, il quale in nome di un superiore interesse, la tutela degli interessi finanziari dell'Unione, impone espressamente agli Stati membri di adottare “per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari”.

L'equiparazione degli interessi finanziari dell'Unione con la ragion di Stato, si legga degli interessi erariali nazionali, impongono, ai sensi del

¹²² Cfr. G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, 433 ss. "Nel concetto di assistenza amministrativa rientrano tutte quelle attività poste in essere attraverso lo scambio di informazioni fra le amministrazioni fiscali di due o più Stati che hanno quale finalità l'osservanza delle norme relative all'accertamento e al controllo, nonché l'assistenza in materia di recupero per perseguire l'effettiva riscossione delle imposte accertate".

comma successivo di medesimo articolo, che gli Stati Membri organizzino con la Commissione una stretta e regolare cooperazione.

Il carattere strumentale della cooperazione amministrativa alla tutela delle risorse finanziarie dell'Unione europea, assegna quindi in maniera definitiva, alla stessa quel carattere obbligatorio ed incondizionato, che già la giurisprudenza comunitaria aveva tenuto a rimarcare in numerose pronunce¹²³.

C'è però un limite al principio della leale cooperazione fra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri e risiede nella mancanza di armonizzazione delle norme procedurali che regolano la concreta attuazione della assistenza¹²⁴.

Il principio di autonomia procedimentale ed attuativa degli Stati membri, in mancanza di una regolamentazione dell'Unione sul procedimento, determina un rinvio agli ordinamenti nazionali, in base al principio di sussidiarietà di cui all'art. 5 TUE.

Resta inteso che ciascuno Stato, nell'esercizio delle proprie prerogative, nel momento in cui attua le norme comunitarie, resta vincolato al rispetto dei principi generali dell'UE ed all'adempimento dei diritti

¹²³ C. SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali, parte I*, in Boll. trib., 1990, 488, che osserva come storicamente la cooperazione in materia tributaria si sia realizzata attraverso lo strumento delle convenzioni, a causa della "inesistenza di un principio o di una consuetudine generale o particolare che crei in capo a ciascuno Stato una pretesa diretta ad ottenere la collaborazione di un altro Stato per la realizzazione degli atti necessari alla riscossione dei propri crediti tributari". Interessante anche la prospettiva dell'Autore che sostiene che sia superficiale ritenere che la cooperazione internazionale giovi solo alle amministrazioni fiscali, e che essa "giova anche agli interessi del contribuente 'internazionale' nella misura in cui consenta una sua più corretta imposizione".

¹²⁴ Cfr. A. MONTI - C. DE LEITO, *Mutua assistenza amministrativa e tutela delle posizioni soggettive del contribuente*, in *Fiscalità internaz.*, 2010, 308 ss.

fondamentali (si ricorda in proposito l'esplicito richiamo del TFUE alla Carta di Nizza)¹²⁵.

Sicché, ferma restando la facoltà degli Stati membri di attuare il diritto comunitario adoperando la forma, il procedimento e l'organo competente secondo il proprio diritto interno, la suddetta autonomia va comunque sempre "contemperata con l'esigenza di uniforme applicazione del diritto comunitario, onde evitare disparità di trattamento fra gli operatori economici"¹²⁶ e di conseguenza distorsioni del mercato interno.

In altre parole il principio di sussidiarietà, che autorizza gli Stati membri a godere di autonomia procedimentale nel dare attuazioni ai precetti comunitari, incontra i perentori limiti individuati dalla dottrina della Corte di Giustizia: la effettività, per cui le norme procedurali e di attuazione non possono rendere praticamente impossibile o eccessivamente oneroso l'attuazione della normativa unionale, altrimenti ne comprometterebbero l'effetto utile; l'equivalenza, secondo cui le norme nazionali procedurali ed attuative non possono essere discriminatorie o meno favorevoli rispetto a quelle che disciplinano i procedimenti interni

¹²⁷

¹²⁵ Lo stesso Autore (C. SACCHETTO, *Diritto tributario (Convenzioni internazionali)*, in Enc. dir., Annali, I, Milano, 2007, 537) ha sollevato "non pochi dubbi di costituzionalità, in relazione alla possibile compressione della sfera giuridica dei diritti dei privati, come tutelata dall'ordinamento cui è richiesta l'informazione. In altri termini il quesito è se le libertà individuali possano essere limitate per dare attuazione non solo all'interesse fiscale dello Stato cui l'individuo appartiene, ma anche l'interesse fiscale dello Stato richiedente l'informazione". Vedi anche M. NUSSI, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi e delle società, a cura di G. Marino, Milano, 2004, 100 ss., che distingue la cooperazione che ha fonte in una norma convenzionale, da quella in attuazione di direttive dell'Unione Europea.

¹²⁶ Sentenza CGUE C-205/82-C-215/82 del 21 settembre 1983; analogamente anche le sentenze C-290/91 del 27 maggio 1993, C-285/93 del 23 novembre 1995 e C-292/97 del 13 aprile 2000.

¹²⁷ Vedi Sentenza CGUE C-199/82 del 9 novembre 1983

3. La cooperazione doganale

Pare opportuno premettere che in materia doganale il concetto di cooperazione assume una valenza diversa da quella ordinaria e di cui si è dato conto brevemente nel paragrafo che precede.

Infatti, in ragione delle diverse funzioni affidate alle autorità doganali comunitarie, la cooperazione attivata dalle autorità doganali ha la peculiarità di perseguire molteplici obiettivi: garantire il corretto pagamento della fiscalità di confine; tutelare gli interessi finanziari dell'Unione europea; combattere le frodi comunitarie, il crimine organizzato, la droga ed il terrorismo, contrastare la contraffazione e la pirateria, migliorare il funzionamento del mercato interno rafforzando l'attività di controllo.

Ma l'autorità doganale ha altresì funzioni di supporto alle imprese negli scambi commerciali legittimi, attraverso la fornitura di servizi sempre più di eccellenza, deve essere in grado di contribuire ad innalzare la competitività delle imprese europee ed assicurare maggiore protezione ai cittadini.

Dunque, in un'accezione più ampia la cooperazione doganale si traduce anche in una ricerca di semplificazione, armonizzazione e modernizzazione delle autorità doganali, nella adozione di una metodologia di lavoro sincronizzata e armonizzata in tutti e ventotto i Paesi membri.

Una simile ambizione ha indotto la Commissione a proporre la *"paperless custom environment"*, cioè la progressiva smaterializzazione dei procedimenti (progressiva abolizione del cartaceo) con l'introduzione della dogana telematica, la applicazione degli standard internazionali utilizzati dall'OMD e lo sviluppo e la diffusione di *"best practices"* all'interno del circuito dell'unione doganale.

Insomma la dogana europea del 2015 per raffinare la sua natura e cogliere le sue complesse finalità, può realizzare una corretta ed uniforme applicazione delle norme doganali e di quelle connesse, solo attraverso uno strategico rafforzamento della mutua assistenza amministrativa.

La cooperazione doganale, rispetto a quella meramente tributaria, normalmente si fonda soltanto sullo scambio di informazioni, inoltre, stante la ampiezza delle funzioni delegate alle autorità di frontiera, può spesso verificarsi una concorrenza di interessi diversi, di cui alcuni rimasti di competenza degli Stati membri ed altri attribuiti all'Unione europea¹²⁸.

La cooperazione doganale all'interno della Comunità è stata per la prima volta regolata nel 1967 dalla Convenzione di Napoli, sottoscritta dagli Stati membri quando ancora resistevano le barriere doganali e la fiscalità di confine era appannaggio dei singoli Paesi¹²⁹.

Tale Convenzione, di origine internazionale, che non trovava nessun richiamo nei Trattati istitutivi, si proponeva essenzialmente di garantire agli Stati aderenti la corretta percezione dei dazi doganali e degli altri diritti di importazione ed esportazione e di perseguire più efficacemente le violazioni doganali.

La abolizione delle frontiere interne e dei controlli doganali con la creazione dell'unione doganale e l'Atto unico europeo, alla luce del mercato interno, aveva reso ovviamente anacronistica la Convenzione del 1967, suggerendo l'adozione della Convenzione SID (che introduceva l'uso della informatica nel campo della dogana con la istituzione del

¹²⁸ F.FERNANDEZ MARIN, *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I Principi europei del diritto tributario* a cura di A.DI PIETRO e T.TASSANI, Padova 2014, p.357 e ss.

¹²⁹ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2010, 225 ss.

Sistema d'Informazione Doganale) nel 1995 e la sottoscrizione della Convenzione di Napoli II, relativa alla cooperazione ed alla mutua assistenza, adottata con atto del Consiglio del 1997¹³⁰.

Nel frattempo il fatto che i dazi doganali costituissero la più rilevante voce del bilancio comunitario a titolo di risorse proprie, ha messo il legislatore comunitario nella condizione di dover sistemare tutta la materia della cooperazione e della mutua assistenza amministrativa con la adozione del Reg. CE n. 515/97 (come modificato dal Reg. CE n.766/08).

Tale strumento regola non solo la mutua assistenza fra gli Stati membri, ma anche la collaborazione delle autorità nazionali con la Commissione, la assistenza ai Paesi terzi ed il Sistema d'Informazione doganale.

Le modalità di cooperazione doganale contemplate sono lo scambio di informazioni preventivo, lo scambio su richiesta e quello spontaneo.

L'assistenza doganale prevede altresì la possibilità di collaborazione fra funzionari doganali di Paesi diversi, di ispezioni da eseguirsi congiuntamente e la possibilità di condurre le indagini amministrative o di assistervi.

¹³⁰ Vedi anche Report OECD (2007) Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field; OECD (2011) *Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions*, Second Edition, OECD Publishing. Sull'attività dell'OECD e del Global Forum, vedi S. RUCHELMAN - S. SHAPIRO, *Exchange of Information*, in *Intertax*, 2002, 30, 408 ss.; D. FUXA, *Lo scambio di informazioni e i regimi fiscali dannosi: recenti sviluppi in ambito Ocse*, in *Fiscalità internazionale*, 2008, 202 ss.; A. TURINA, *I recenti sviluppi internazionali in materia di scambio di informazioni*, in *Fiscalità internaz.*, 2010, 155 ss.; C. GARBARINO - A. TURINA, *Trasparenza e scambio di informazioni nell'ambito del Global Forum OCSE*, in *Fiscalità e commercio internaz.*, 2011, 32 ss.

4.Lotta alle frodi e tutela degli interessi finanziari dell'UE

La necessità di attuare una forma particolarmente intensa di cooperazione in campo doganale, è legata non solo al perseguimento di molteplici interessi, ma anche alla volontà di prevenire, possibilmente, e reprimere, eventualmente, frodi internazionali che procurino gravi perdite di gettito alle casse comunitarie (risorse proprie).

Pertanto l'impiego della mutua assistenza amministrativa è strumentale anche allo sviluppo di meccanismi di “*risk assesment*”¹³¹, vale a dire alla predisposizione di analisi dei rischi centralizzate, in grado di rafforzare il contrasto alle frodi, al crimine organizzato, alla circolazione di merci pericolose o contraffatte e più in generale alla elaborazione di ogni strumento utile a salvaguardare gli interessi finanziari dell'Unione europea.

Il concetto di frode comunitaria è descritto dettagliatamente nella risoluzione del Consiglio del 6 dicembre 1994 relativa alla tutela degli interessi finanziari dell'UE, che ricomprende “tutti gli atti o le omissioni intenzionali che causano un danno al bilancio delle Comunità”, con ciò intendendosi le azioni lesive riferibili sia alle mancate entrate che alle indebite uscite di bilancio¹³².

In materia di entrate le azioni o omissioni possono consistere: nella presentazione di documenti falsi o false attestazioni o dichiarazioni inesatte o incomplete; nella mancata comunicazione di dati o informazioni in violazione di un obbligo specifico sancito da una disposizione doganale; nella distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto; ed in generale in

¹³¹ Cfr. M.FABIO. “*Manuale di diritto e pratica doganale*”, Ipsoa, 2011.

¹³² P. CENTORE, *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi Iva*, in Corr. trib., 2010, 3944 ss

tutte quelle pratiche fraudolente che consentano di sottrarre illegittimamente risorse al bilancio dell'UE.

Per prevenire, accertare e reprimere tutte le violazioni che arrechino pregiudizio al bilancio generale dell'UE, le fonti comunitarie hanno predisposto un articolato sistema di controllo, che in prima istanza delega agli Stati Membri una serrata vigilanza, secondo scrupolose istruzioni, contenute in disposizioni vincolanti, riguardo alla pianificazione ed esecuzione dei controlli nel territorio di competenza; in seconda istanza ha previsto la messa in opera di un efficiente sistema di collaborazione/cooperazione doganale fra i singoli Stati Membri e fra ciascuna autorità doganale e la Commissione europea, che coordina e sovrintende azioni congiunte, anche con la possibilità che suoi agenti, a determinate condizioni, prendano parte alla esecuzione dei controlli, con una *task force* in funzione antifrode.¹³³

Al precipuo fine di tutelare al massimo grado gli interessi finanziari comunitari, nel 1999 è stato creato un servizio *ad hoc* della Commissione Europea, l'Ufficio Europeo per la Lotta Antifrode (OLAF).

Tale ufficio investigativo (ma nel tempo si è trasformato in qualcosa di molto più complesso, avendo assunto una serie di funzioni fondamentali) “apporta il contributo della Commissione agli Stati Membri per organizzare una collaborazione stretta e regolare tra le loro autorità competenti, al fine di coordinare la loro azione mirante a proteggere dalla frode gli interessi finanziari della Unione”.¹³⁴

¹³³ La Commissione infatti può chiedere la trasmissione di documenti e inviare agenti comunitari incaricati di verifiche di particolare complessità o ad alto rischio per gli interessi finanziari dell'UE, affinché procedano in ciascuno Stato membro ad accessi o ispezioni relativamente all'accertamento ed alla messa a disposizione delle risorse proprie.

¹³⁴ L'art.1 del Reg. n.883/2013 UE, già art.1 Reg. CE n.1073/99, disciplina l'attività di coordinamento dell'OLAF

Un organismo volto alla protezione degli interessi finanziari comunitari, non può che concentrarsi inevitabilmente sulla attività di riscossione svolta dalle amministrazioni doganali nazionali, atteso che i diritti doganali ed i prelievi agricoli costituiscono le voci principali del bilancio dell'Unione europea, che si fonda, come è noto, su un sistema di risorse proprie.

L'OLAF, che è ripartito in sezioni (alcune si occupano specificamente di *intelligence* e di analisi ed elaborazione dati in funzione antifrode), conduce indagini "esterne" ed "interne".

Le prime sono rivolte ad accertare fatti che riguardano gli operatori economici: il vantaggio di poter avviare indagini amministrative, ispezioni, accessi, senza limiti di territorialità, è aspetto tutt'altro che trascurabile, se si considera che le frodi comunitarie hanno sempre carattere transnazionale e anzi (si innescano, annidano) tendono ad insediarsi esattamente nelle scappatoie derivanti dal difetto di comunicazione o di concertazione fra le autorità doganali nazionali. Anche la ipotetica corruzione del funzionario doganale nazionale ad opera dell'importatore, che sottrarre risorse all'Unione applicando un dazio inferiore a quello dovuto, rappresenta una ipotesi di indagine esterna

Le seconde invece, c.d. interne, riguardano soggetti interni alle istituzioni comunitarie (fu proprio la clamorosa vicenda di un membro della Commissione che aveva abusato di risorse comunitarie per illegittime assunzioni di personale nel proprio staff, a convincere i vertici europei della necessità di istituire nel 1999 un organismo autonomo ed indipendente, a differenza del precedente UCLAF).

Di norma l'OLAF svolge indagini ad un livello superiore, appunto sopranazionale, e soprattutto su fatti nuovi che non siano già oggetto di

attenzione da parte delle autorità doganali nazionali, onde evitare inutili duplicazioni o sovrapposizioni ed in omaggio al principio di sussidiarietà.

I penetranti poteri ispettivi di cui gode, consentono di acquisire, all'esito degli accertamenti, elementi di prova spesso di grande rilievo, che possono confluire nei fascicoli giudiziari (in caso di violazioni penali), ma anche condurre ad azioni di recupero amministrativo.

Tali rapporti infatti, ai sensi del Reg. UE n.883/2013, hanno lo stesso valore giuridico degli atti redatti dalle autorità amministrative nazionali. Dunque sono dotati di fede privilegiata, come testimonia ad esempio nel caso italiano, una consolidata giurisprudenza della Cassazione, che sovente si è soffermata sul valore probatorio di tali documenti ¹³⁵.

Proprio il tema della circolazione della prova è di grande attualità: l'OLAF, nelle indagini sulle frodi doganali, riesce in virtù della sua valenza (di ente) sovranazionale, a compiere accertamenti presso i Paesi terzi, ad esempio circa l'origine della merce, che sarebbero inibite alle autorità nazionali dei Paesi membri.

Questo straordinario contributo in termini di accertamento e formazione della prova, va ben oltre i risultati anche più lusinghieri ottenibili dai singoli Stati membri in sede di cooperazione e mutua assistenza amministrativa¹³⁶.

Sotto il profilo poi penale-processuale, questo meccanismo garantisce azioni più incisive, in termini di benefici e di celerità dei tempi

¹³⁵ Sul punto si veda anche D. IORIO, *La buona fede dell'importatore non ha valore esimente in re ipsa*, in *Dir. prat. trib. int.* vol. X n.1 Cedam Padova 2013.

¹³⁶ Sulla contrapposizione di interessi diversi in tale materia, con particolare riferimento agli spazi di tutela riconoscibili al contribuente, e la difficoltà di raggiungere un punto di equilibrio, si veda Cfr. P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 328 ss.

tecnici, rispetto alle ordinarie procedure di cooperazione giudiziaria e di mutuo riconoscimento delle decisioni ¹³⁷.

Quanto alla circolazione della prova nello spazio giuridico europeo, va evidenziato che anche sotto questo aspetto, la varietà dei sistemi giuridici della Unione Europea, rende non uniforme la applicazione del Regolamento OLAF sulla utilizzabilità di dette prove. Così in alcuni Paesi UE la possibilità di circolazione della prova nel procedimento amministrativo e penale è incondizionatamente ammessa, mentre in altri ordinamenti nazionali non è affatto così.

Questa ennesima distonia si aggiunge alle disarmonie della unione doganale che questo lavoro si propone di analizzare, per dimostrare quanto nocumento possa arrecare al mercato interno ed alla libera concorrenza la non uniforme applicazione della normativa doganale nei vari Paesi membri.

Accanto alla attività investigativa vera e propria, vi è però in capo all'OLAF anche una rilevante attività di scambio di informazioni con i Paesi membri e di coordinamento delle indagini condotte su base nazionale dalle amministrazioni doganali.

Tale attività di raccordo, disciplinata dal Reg. CE n. 515/97 come modificato dal Reg. CE 766/08 sulla collaborazione e mutua assistenza amministrativa fra gli Stati membri, si avvale di un sistema informatico per lo scambio di informazioni su frodi o irregolarità doganali, direttamente gestito dall'OLAF e denominato AFIS, *Anti Fraud Information System*¹³⁸.

¹³⁷Sul punto si consiglia approfondimento su ALLEGREZZA, *Cooperazione giudiziaria, mutuo riconoscimento e circolazione della prova nello spazio giuridico europeo*, in Atti del convegno "L'area di libertà sicurezza e giustizia: alla ricerca di un equilibrio fra priorità repressive ed esigenze di garanzia" a cura di RAFARACI, Catania 9-11 giugno 2005, Milano 2007

¹³⁸F. CERIONI, *La cooperazione amministrativa Iva tra autorità fiscali degli Stati Ue si rafforza: verso un controllo europeo?*, in Corr. trib., 2012, 1138. Il riferimento è al Regolamento (Ue) n.

Vi attingono non solo i servizi doganali ed agricoli degli Stati membri, ma anche i Paesi terzi che abbiano sottoscritto accordi di mutua assistenza con l'Unione europea.

L'AFIS, strumento preziosissimo ed invalso nella pratica di cooperazione e mutua assistenza (basti pensare alla mole di messaggi elettronici inviati dai servizi di più di 30 Paesi: circa 2500 al giorno, ogni trimestre sono scambiate circa 200.000 informazioni!), si inserisce nel quadro di una banca dati centrale che è collegata altresì al SID (Sistema Informativo Doganale) e del FIDE (Archivio di Identificazione dei Dossier d'Indagine doganale).

L'OLAF ha il potere, sulla base di specifici protocolli o accordi di assistenza firmati dalla Commissione con Stati terzi (in genere nell'alveo di più ampi accordi in materia commerciale o di prestazione di servizi), di compiere missioni a fini investigativi, volte a raccogliere elementi di prova per dimostrare frodi o approfondire pratiche sospette in materia doganale (ad esempio andando nel Paese di origine di merci che sono scortate da certificati falsi).

I reports che scaturiscono da dette indagini spesso alimentano i sistemi centrali di analisi dei rischi o mettono in moto indagini collaterali delle autorità doganali nazionali¹³⁹.

904/2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, al Regolamento di Esecuzione (Ue) n. 79/2012 che stabilisce le modalità d'applicazione di talune disposizioni del regolamento (Ue) n. 904/2010.

¹³⁹ Sui vari aspetti della collaborazione internazionale in materia fiscale vedi S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2011, 2929 ss.

5.II Programma Dogana 2020

Per promuovere un'intensa cooperazione "operativa" tra tutte le amministrazioni doganali degli Stati membri, nonché tra le amministrazioni doganali degli Stati membri e le altre autorità, gli operatori commerciali e altre terze parti, la Commissione europea da anni finanzia programmi d'azione per la dogana nell'Unione europea.

A partire dal primo "Programma Dogana 2000" in cui si definivano strategie volte ad assicurare, in assenza di frontiere interne, procedure e controlli di efficacia equivalente in ogni punto di entrata o uscita dell'unione doganale, fino all'ultimo "Dogana 2020", si sono susseguiti obiettivi sempre più ambiziosi di rafforzamento della cooperazione doganale, in vista della auspicata "dogana unica europea".

Anzitutto la base giuridica di questi programmi comunitari si individua nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE), che sollecita l'Unione europea ad adottare misure volte a rafforzare la cooperazione doganale e l'unione doganale tra gli Stati membri.

Nelle considerazioni che precedono l'adozione del regolamento che istituisce detto programma di cooperazione, è interessante leggere che gli Stati membri avendo stabilito che l'unione doganale fosse di competenza esclusiva dell'Unione europea, hanno riconosciuto *ipso facto* che in campo doganale fossero più efficaci iniziative assunte a livello di Unione.

Il problema è ,però, che l'aver delegato all'Unione le scelte di politica doganale, ha ottenuto, è vero, la formazione di un quadro giuridico unitario, ma ,d'altro canto, ciò non può essere di per sé sufficiente a garantire l'adeguato funzionamento dell'unione doganale stessa.

Il programma comunitario si propone quindi l'adozione di tutte quelle misure operative di sostegno, per fare sì che la legislazione doganale dell'UE sia finalmente applicata in maniera convergente e armonizzata.

Se l'attività doganale è per sua connotazione transfrontaliera, per evitare distorsioni del mercato interno e per proteggere in modo efficace le frontiere esterne dell'UE, il lavoro svolto dalle singole autorità doganali deve assumere una "dimensione europea".

Anche da un punto di vista strettamente economico, è lapalissiano che un'azione di armonizzazione possa rivelarsi ben più efficiente se assunta a livello di Unione europea; la cooperazione doganale dipende in termini concreti dal funzionamento di un sistema telematico ad alta tecnologia.

Ebbene allo stato l'unione doganale, può già contare su una rete di comunicazione comune IT dedicata ad elevata sicurezza, che interconnette le 28 amministrazioni doganali nazionali (pensate circa 5 000 punti di connessione). Il salto di qualità in futuro potrebbe arrivare dalla creazione di una infrastruttura elettronica paneuropea, cui abbiano accesso sia le autorità pubbliche a vario titolo coinvolte nel commercio internazionale (controlli, accertamenti, rilascio di autorizzazioni etc.), sia naturalmente gli operatori economici.

Il programma nasce dall'esigenza di correggere le criticità emerse nel corso di questi anni e segnalate in vari reports realizzati da organismi della Commissione europea e che indeboliscono il mercato interno creando effetti distorsivi della libera concorrenza.

Dunque esso si propone, anche sulla scorta delle proposte elaborate dal Gruppo Unione Doganale (che effettua un costante monitoraggio sull'andamento del flusso commerciale attraverso i vari punti dell'unione doganale), di garantire un funzionamento più efficace ed efficiente dell'unione doganale, in particolare attraverso il rafforzamento della

cooperazione fra i Paesi partecipanti, le rispettive autorità doganali, le altre autorità competenti, i loro funzionari ed esperti esterni.

Il documento individua gli obiettivi prioritari da perseguire nelle prossime strategie:

- ✓ sostenere l'elaborazione, l'applicazione coerente e l'attuazione effettiva del diritto dell'Unione al fine di rafforzare l'unione doganale sotto il profilo dell'efficienza, dell'efficacia e dell'uniformità;

- ✓ sviluppare, migliorare, far funzionare e sostenere i sistemi d'informazione europei nel settore delle dogane;

- ✓ individuare, sviluppare, condividere e applicare le migliori prassi di lavoro e procedure amministrative, facendo seguito, in particolare, alle attività di analisi comparativa (benchmarking);

- ✓ accrescere la competitività delle imprese europee attraverso l'agevolazione degli scambi commerciali legittimi, la riduzione dei costi di adeguamento alle normative e degli oneri amministrativi e la protezione contro la concorrenza sleale;

- ✓ coadiuvare le autorità doganali nella tutela dei cittadini, della sicurezza e dell'ambiente;

- ✓ assicurare la protezione degli interessi finanziari ed economici dell'Unione europea e degli Stati membri;

- ✓ contribuire a un efficace funzionamento delle dogane migliorandone la capacità amministrativa;

- ✓ lottare contro le frodi e migliorare la competitività e la sicurezza tramite la cooperazione con organizzazioni internazionali, paesi terzi, altre autorità governative, operatori economici e le relative organizzazioni.

- ✓ potenziare le capacità e le competenze dei funzionari doganali

✓ migliorare la cooperazione tra autorità doganali e organizzazioni internazionali, paesi terzi, altre autorità governative, comprese autorità di vigilanza del mercato, nazionali e dell'Unione, nonché operatori economici e organizzazioni di rappresentanza degli operatori economici.

Il raggiungimento di tali obiettivi è inevitabilmente legato a filo doppio con una crescente informatizzazione delle procedure e dei controlli doganali: solo approcci più moderni ed armonizzati, un funzionamento delle autorità doganali nazionali più snello che riduca i costi di adeguamento alle normative e gli oneri amministrativi per gli operatori, potranno conferire maggiore fluidità al commercio legittimo e di riflesso un rinnovato slancio alla economia europea.

Il programma ,che si articola su base pluriennale, offre un sostegno finanziario ad azioni congiunte volte a favorire lo scambio di conoscenze e buone pratiche fra i funzionari delle amministrazioni doganali dei Paesi membri, ma anche a seminari e workshop, a gruppi di progetto, generalmente composti da un numero circoscritto di Paesi, operativi per un periodo di tempo limitato per perseguire un obiettivo prefissato con un esito definito con precisione, compreso il coordinamento e l'analisi comparativa (benchmarking);

sono previste pure frequenti visite di lavoro organizzate dai Paesi partecipanti o da un altro Paese per consentire ai funzionari di acquisire o accrescere le proprie competenze o conoscenze nelle questioni doganali; il Comitato per l'attuazione del programma Dogana 2020, che coadiuva la Commissione, coordina inoltre le attività di monitoraggio condotte da gruppi congiunti composti da funzionari della Commissione e da funzionari dei paesi partecipanti per analizzare le pratiche doganali, individuare eventuali difficoltà nell'attuazione delle norme e, ove del caso, proporre suggerimenti per l'adeguamento delle norme e dei metodi di lavoro dell'Unione.

Fra le novità registrate rispetto ai programmi di cooperazione degli anni precedenti, figura la formazione di squadre di esperti, ovvero forme di cooperazione strutturate, a carattere permanente o non permanente, in cui si aggregano competenze per svolgere mansioni in ambiti specifici o condurre attività operative, eventualmente con il sostegno di servizi di cooperazione online, assistenza amministrativa, infrastrutture e attrezzature.

6.La formazione di “uno spirito europeo” e lo sviluppo delle competenze umane: una scuola europea di alta formazione doganale

Si è detto che essere partecipi di una unione doganale, significa per ciascuna amministrazione doganale che faccia parte del “circuito”, rinunciare all’espletamento di controlli e “concedere credito” alle amministrazioni omologhe degli altri Paesi membri.

Tecnicamente a partire dal 1° gennaio 1993 l’abolizione delle frontiere interne fra i Paesi dell’unione doganale, ha determinato l’impossibilità per una autorità doganale comunitaria di intervenire su merce che sia stata già immessa in libera pratica in un’altra frontiera unionale.

Ebbene, affinché non si crei un circolo vizioso, è assolutamente necessario che tutti gli anelli della catena funzionino adeguatamente, anzi alla stessa maniera!

È necessario cioè che ciascuna amministrazione nazionale possa fare legittimamente affidamento sul fatto che la omologa amministrazione doganale di un altro Paese membro, di fronte alle medesime fattispecie, applichi la norma esattamente allo stesso suo modo.

Diversamente si creerebbero quei fenomeni di “dogane colabrodo” suscettibili di condizionare grandemente le rotte commerciali, gli investimenti degli operatori economici, le strategie commerciali,

stravolgendo completamente il senso del mercato interno e della libera concorrenza, tanto cara ai fondatori della comunità economica, di cui si è detto nel capitolo introduttivo del presente lavoro.

Il lavoro del funzionario doganale che “sorveglia” la comune frontiera europea, malgrado il forte impatto della telematica (pensiamo alla analisi dei rischi ed al circuito doganale di controllo che determina una selezione automatizzata dei controlli) che gli ha sottratto discrezionalità amministrativa in nome di una maggiore trasparenza (le nuove norme del CDU stabiliscono degli standards procedurali assai stringenti), resta ancora assai complesso.

Trattasi di una complessità legata alla materia doganale, che comporta la applicazione di normative comunitarie, di normative nazionali di attuazione, di numerose convenzioni internazionali.

Inoltre alla autorità doganale è delegata la applicazione di tutta una serie di misure comunitarie in settori non strettamente doganali: difesa commerciale (lotta alla contraffazione ed alla pirateria), protezione della salute (lotta contro la droga, controllo dei precursori della droga), protezione della flora e della fauna (specie in via di estinzione), del patrimonio artistico, protezione dell'ambiente e della pace nel mondo (lotta al terrorismo internazionale: armi, *dual use*).

La premessa è d'obbligo per rendere l'idea di quanto già una applicazione puntuale della pertinente normativa implichi una sottostante elevata formazione professionale.

È ragionevole supporre che le distorsioni del mercato interno, le alterazioni della concorrenza, gli sviamenti dei traffici o le manovre fraudolente derivanti da una non uniforme applicazione della normativa doganale, potrebbero essere risolte “a monte” attraverso una armonizzazione della formazione impartita ai funzionari doganali.

Affinché questi ultimi applichino le disposizioni comuni con uno “spirito comunitario” sarebbe opportuno che la armonizzazione intervenisse

insomma in questa fase ancora antecedente: logica vorrebbe che le prassi amministrative a quel punto dovrebbero essere in condizione di raggiungere un alto grado di uniformità, senza neppure la necessità di un ulteriore intervento normativo di dettaglio.

Soltanto in tal modo si elimineranno a monte i rischi di distorsioni di concorrenza o sviamenti di traffici o di manovre fraudolente.

È questo l'auspicio più sincero degli operatori economici virtuosi e dei circa 500 milioni di consumatori che confidano in un mercato interno che funzioni finalmente a pieno regime.

Non è sufficiente insomma che l'armonizzazione si attesti al contenuto della legislazione doganale, dovendo essa estendersi alle prassi operative.

Un'armonizzazione non soltanto dei metodi di insegnamento ma anche estesa alle concrete modalità applicative di tale legislazione, di quella "parte non scritta" del diritto doganale.

Gli operatori del settore ben sanno quanto sia importante il peso del comportamento del funzionario doganale in sede di effettuazione dei controlli delle merci, nella verifica di scritture (ormai quasi tutte informatizzate), in sede di accertamento o quando applica il sistema dell'audit.

Un controllo delle scritture presso un'impresa può generare tempi e costi profondamente diversi, arrivando persino a bloccare l'attività economica dell'impresa.

Per tutte le ragioni sopra esposte, lo sviluppo delle competenze umane, anche sotto forma di iniziative formative comuni, di lezioni in modalità e-learning stabilite a livello centrale dalla Commissione, rappresentano delle priorità nell'ambito del Programma Dogana 2020.

È necessario anche che i funzionari delle amministrazioni doganali sviluppino e aggiornino continuamente le proprie conoscenze e competenze

per rispondere tempestivamente alle mutevoli necessità dell'Unione e del mercato interno.

L'approccio formativo comune che promuove il Programma, basato principalmente sullo sviluppo centralizzato di metodi di apprendimento online, dovrebbe evolvere in un programma variegato di sostegno formativo per l'Unione.

La necessità di fornire una adeguata informazione e formazione congiunta ai funzionari doganali ma anche agli operatori economici e agli spedizionieri doganali, al fine di garantire un'applicazione e un'interpretazione uniforme delle normative e una maggiore protezione dei consumatori, è stata avvertita anche dal Comitato economico e sociale dell'Unione, che ne ha fatto espressa menzione nel parere espresso in ordine alla proposta di riforma della *governance* dell'unione doganale.

Interessante in proposito la proposta di fondare in prospettiva una Cattedre Jean Monnet di diritto doganale europeo, una Scuola di alta formazione doganale europea, in grado di promuovere l'eccellenza della professione nel settore doganale, in vista della tanto agognata “dogana unica europea”.

CAPITOLO IV

L'EVOLUZIONE DELLA POLITICA FISCALE EUROPEA

Sommario: 1. I tributi armonizzati: politica fiscale e risorse proprie 2.La applicazione del diritto tributario europeo 3.I tributi armonizzati 4.L'integrazione giuridica dei sistemi fiscali nazionali attraverso i principi della Corte di Giustizia

1.I tributi armonizzati: politica fiscale e risorse proprie

È lecito parlare di una politica fiscale propria della Unione europea?

Non è semplice dare una risposta a questo interrogativo, se non si ha anzitutto riguardo della peculiare architettura ordinamentale *sui generis* dell'Unione Europea, che si distingue per struttura sia dalle organizzazioni internazionali che dalle confederazioni di Stati , trovando il suo aspetto più originale nella sovranità organizzativa e nella sua capacità coordinativa, in una dinamica complessa di costante integrazione prima economica ed ora giuridica¹⁴⁰.

Di primo acchito, verrebbe da rispondere in senso negativo, giacché sul piano formale, non è dato rinvenire nel diritto comunitario originario un

¹⁴⁰ Sul “carattere originale e composito dell'ordinamento europeo che trova dell'integrazione tra ordinamenti un carattere qualificante e non riducibile” si veda A. DI PIETRO, *in I Principi europei del diritto tributario* a cura di A.DI PIETRO e T.TASSANI, Padova 2014, p.XXIII

esplicito riferimento alla materia tributaria ed al dovere di concorrere alla spesa pubblica¹⁴¹.

Tantomeno è possibile nella sequenza degli atti fondanti della Comunità, dal Trattato di Roma fino a quello di Lisbona, passando per il tentativo abortito di Costituzione¹⁴² sottoscritto a Roma nel 2004, individuare una precisa attribuzione di competenza in questo ambito.

Eppure non può sfuggire la considerevole produzione politico-giuridica di atti, provvedimenti, decisioni degli organi comunitari in materia fiscale, a sconfessare in un certo senso il dato letterale, ovvero la mancanza di disposizioni specifiche nei Trattati, testimoniando, per contro, il forte condizionamento, per meglio dire, la profonda trasformazione che l'azione comunitaria ha prodotto rispetto ai sistemi fiscali degli Stati membri¹⁴³.

Insomma, se dovessimo giudicare sulla base della assenza di finalità fiscali nel progetto comunitario di base, dovremmo trarre, direi in maniera azzardata, la conclusione che la fiscalità resta ancora esclusivo appannaggio dei governi nazionali.

Ma ad una analisi appena più attenta, scopriremo facilmente che invero l'Unione, sia pure in maniera frammentaria, episodica, magari non sempre sistematica, incide grandemente sulla politica fiscale dei Paesi membri, attraverso una enorme mole di atti "a carattere fiscale", a volte a

¹⁴¹ Sulle forme di espressione della politica fiscale europea, C. SACCHETTO, *Politiche comunitarie VII) Politica fiscale*, in Enc. giur., XXIII, Roma 1995; C.M. LOPEZ ESPADAFOR, *Sovranità, Unione Europea e Comunità internazionale*, in Dir. pubbl. comp. eur., 2001, 534 ss.

¹⁴² A.E.LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Padova 2008, p.101 ss. In particolare l'autore sostiene "un vero e proprio diritto alla certezza della normativa tributaria", giacché in base a quel principio si impedirebbe la applicabilità anche dei regolamenti. Ma anche A. DI PIETRO, *Per una costituzione fiscale europea*, Padova 2008, p.113.

¹⁴³ M.BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, Riv.dir.trib., fasc.4, 2009, pag.361

contenuto normativo (carattere vincolante), altre sotto forma di *soft law* (non vincolante).

La fiscalità quindi non trova una puntuale disciplina neppure nel Trattato di Lisbona, al di là della competenza esclusiva attribuita all'Unione in materia di unione doganale e quella concorrente con gli Stati membri in materia di imposizione indiretta sui consumi. Nel primo caso, la competenza tributaria ha generato un sistema doganale comune, con un regime uniforme, il divieto di istituzione di dazi, tributi doganali e tasse di effetto equivalente per gli Stati membri. Ed inoltre, sia pure perché strumentale alla creazione di uno spazio commerciale comune con la realizzazione del territorio doganale unico, in questo caso è corretto parlare di una politica fiscale propria della Unione, perché sottratta agli Stati membri e decisa a Bruxelles dai vertici comunitari, che determina anche l'adozione di importanti scelte di politica economica.

Nel secondo caso l'impegno di armonizzazione sottoscritto nei Trattati dovrebbe tendenzialmente superare le difficoltà di riparto della competenza, riducendo progressivamente le differenze di applicazione legate alla normativa nazionale.

In generale, quando si parla di politica fiscale in senso economico si fa riferimento a quella azione di governo che utilizza la leva fiscale come strumento di politica economica ¹⁴⁴.

¹⁴⁴ F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, 23, individua tra i principi tributari risultanti dai trattati quelli relativi all'unione doganale, alla non discriminazione, al divieto tendenziale di aiuti di Stato, alla riserva di competenze in favore degli Stati membri. Ne deriva una diversità di valori sottesi ai principi comunitari, rispetto a quelli che fondano i sistemi tributari statuali: nell'ottica comunitaria, la fiscalità è vista - in funzione di una riconducibilità dei valori fondanti ad una prospettiva essenzialmente economica - più "come un fattore distorsivo della concorrenza, da limitare, armonizzare, coordinare e controllare, che come uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziali per lo sviluppo e la sussistenza di una collettività secondo giusti principi distributivi, come è invece intesa dai sistemi "chiusi" degli ordinamenti nazionali.

La politica fiscale in ambito europeo, sotto questo profilo, sfugge alla logica tipica dello Stato sovrano che si serve della leva fiscale per regolare l'economia domestica, perché le variazioni della pressione fiscale, la ripartizione del prelievo con effetti redistributivi, la modulazione delle entrate restano prerogative quasi esclusivamente statali ¹⁴⁵.

Anche sotto un profilo giuridico la fiscalità dell'Unione appare atipica: il diritto comunitario primario non prevede una contribuzione alle spese pubbliche, non disciplina la funzione del tributo e del sistema tributario nel suo complesso come di norma avviene in un ordinamento domestico.

Quindi, ma ,si badi bene, solo *prima facie*, sembrerebbe che la materia tributaria sia oggetto di intervento da parte degli organismi comunitari sempre in maniera indiretta, per finalità diverse dalla fiscalità in senso stretto.

È questa la classica ricostruzione che sovente si propone della dialettica fra diritto comunitario e fiscalità degli Stati nazionali, intesa in senso di “integrazione negativa”, a rimarcare una forma di condizionamento delle politiche fiscali nazionali non certo irrilevante, ma pur sempre frammentario ed affidato ad atti di soft law.

Quello che un'autorevole dottrina ha definito con una espressione assai efficace “l'antisovrano”, laddove l'Unione europea in difetto di una sovranità fiscale propria, interviene per regolare il fenomeno tributario contro la sovranità fiscale degli Stati, circoscrivendo e limitando in sostanza il potere tributario altrui ¹⁴⁶.

¹⁴⁵ F. FICHERA, *Fisco ed unione europea: l'acquis communautaire*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2003, I, 427ss..

¹⁴⁶ La efficace metafora si deve a P.BORIA, *L'antisovrano*, Torino 2004: “è la qualificazione dell'Unione europea come soggetto non ancora titolare di un originario potere di regolare la

Questa ricostruzione tuttavia, a giudizio di altra parte della dottrina, parrebbe assegnare un eccessivo peso al tessuto pattizio originario¹⁴⁷, ignorando il valore di tutto il diritto comunitario derivato e soprattutto il fondamentale contributo della giurisprudenza della Corte di Giustizia¹⁴⁸.

Ci si riferisce, in altri termini, a quello che gli studiosi definiscono il c.d. diritto vivente europeo, che invece delinea una nozione del tributo facendo emergere, sia pure in maniera “più empirica che sistematica”¹⁴⁹, gli elementi strutturali di un sistema fiscale europeo.

Le sentenze della Corte di Giustizia in questi anni hanno avuto un ruolo tutt'altro che marginale nella complessa dinamica della integrazione giuridica fra l'ordinamento comunitario e gli ordinamenti tributari nazionali, condizionando i sistemi tributari non solo in termini di limiti esterni, ma anche regolando aspetti essenziali e strutturali dei principali tributi.

materia fiscale secondo giudizi di valore formulati in autonomia, il quale però agisce per limitare e circoscrivere il potere tributario altrui”

In questi termini anche C. SACCHETTO, *Tributi (Parte I)*, in M.P. Chiti - G. Greco, *Trattato di diritto amministrativo europeo*, II ed., Tomo IV, Milano, 2007, 2239; R. CORDEIRO GUERRA, *Politica fiscale della Ce*, in S. CASSESE (a cura di), *Diz. dir. pubbl.*, V, Milano, 2006, 4329.

¹⁴⁷ M.BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, *Riv.dir.trib.*, fasc.4, 2009, pag.361

¹⁴⁸ C.M. LOPEZ ESPADAFOR, *Sovranità, Unione Europea e Comunità internazionale*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2001, 534 ss

¹⁴⁹ Sulla possibilità di rintracciare una politica fiscale comunitaria sia pure in forma atipica, si richiama M.BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, *Riv.dir.trib.*, fasc.4, 2009, pag.361 ss. “Emerge sia pure con discontinuità, la possibilità di ravvisare un'integrazione positiva, nella quale il ruolo delle istituzioni comunitarie non è più soltanto quello di contenere le politiche fiscali degli Stati membri, ma di dettare delle linee guida, talora anche di notevole dettaglio, in ordine a caratteristiche strutturali degli ordinamenti tributari statuali. In questa accezione, si può intendere per politica fiscale non tanto un'attività decisionale in ordine alle entrate tributarie proprie, quanto un'attività che tende a fare dei singoli sistemi tributari degli Stati un sistema unico, che in alcuni elementi essenziali trova un minimo comune denominatore a livello comunitario. Insomma, potrebbe pervenirsi ad una conclusione di questo tipo, che vi siano dei valori e delle scelte di politica fiscale che ormai non sono più da riferire ai singoli Stati membri, perché diventati comuni ad essi attraverso l'azione di indirizzo e conformativa svolta dalle istituzioni comunitarie: non in virtù di un'attribuzione di competenza pregiudiziale e di carattere generale, ma frutto di accordi limitati a singoli punti su quali viene raggiunto quel consenso unanime che nella materia ancora non è stato superato.”

Questo dinamico rapporto, quasi di osmosi, che si è venuto a creare, ha il pregio di aver creato anche in materia tributaria delle regole giuridiche sovrastatali che sono penetrate negli ordinamenti nazionali, investendo anche le giurisdizioni interne e le amministrazioni nazionali ¹⁵⁰.

Quindi la finalità difensiva dei valori dei Trattati che pure si traduce in una vasta gamma di divieti, limiti e condizionamenti nei confronti dell'esercizio della potestà tributaria da parte degli Stati nazionali, non esaurisce affatto l'azione degli organismi comunitari nella materia fiscale.

In questo senso, può dirsi senza tema di smentita che da tempo le istituzioni comunitarie sono impegnate in una attività di "integrazione positiva" che non si accontenta di contenere le politiche fiscali dei governi nazionali, ma semmai individua delle precise caratteristiche strutturali che devono connotare gli ordinamenti tributari dei Paesi membri¹⁵¹.

Così l'Unione, senza risolvere l'annoso conflitto politico relativo alla devoluzione della fiscalità agli Stati membri, seguita a riservare formalmente a questi ultimi la gestione della politica economica ed in particolare della manovra fiscale, che poi ne costituisce una parte rilevante.

Così pur concedendo sulla carta la competenza esclusiva statale ad esempio in materia di imposizione diretta, di fatto esercita una incisiva opera di indirizzo, di trasmissione di valori e principi per conformare

¹⁵⁰ G.INGRAO, *Dalle teorie moniste e dualiste alla integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e diritto comunitario alla luce del trattato di Lisbona*, in *Riv.dir.trib.*, 2010, p. 213 e ss.: "L'integrazione dinamica dei valori si conferma l'unica via ragionevole per la ricomposizione dei rapporti tra norme comunitarie ed interne; perdono rilievo gli aspetti formali ed acquistano supremazia i principi/valori tutelati"

¹⁵¹ Sull'argomento si veda la ricostruzione di S.CASSESE, *La nuova costituzione economica*, Bari 2004, pag. 59 e ss.

progressivamente i singoli sistemi tributari nazionali ad un modello unitario, ad un minimo comune denominatore comunitario ¹⁵².

Questa attività prescinde insomma da una aprioristica attribuzione di competenza generale in materia tributaria e risolve il problema politico del consenso unanime, attraverso accordi raggiunti dagli Stati di volta in volta su punti o temi considerati cruciali.

Il risultato è una forma di condizionamento reciproco che i singoli ordinamenti esercitano e che conducono alla emersione di un sistema fiscale europeo, che se vogliamo racchiude in sé l'idea di una sottostante politica tributaria di matrice comunitaria, ancorché in una accezione diversa da quella tradizionale.

Tralasciando per un momento la potestà impositiva dell'Unione in materia di unione doganale e quella concorrente rispetto ai tributi armonizzati, in una analisi di respiro più ampio che investa la fiscalità in senso lato, potrebbe dirsi che possono individuarsi numerosi indizi di una politica fiscale sovranazionale.

Essa si differenzia dalla fiscalità nazionale, che si fonda sull'utilizzo della leva fiscale secondo una ispirazione redistributiva o liberista, in quanto non è autonoma, ma cionondimeno è in grado di condizionare e anzi di imporsi sugli Stati membri.

Già perché nella accezione tradizionale una politica fiscale sottintende di norma autonomia, ovverosia capacità di disporre di un proprio bilancio e di risorse proprie ¹⁵³.

¹⁵² Si veda pure F. GALLO, *Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea*, in *Rass. trib.*, 2003, 1473 ss.

¹⁵³ F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, p. 129 e ss. Interessante la disamina dell'Autore in *Il liberismo fiscale comunitario e l'organizzazione sociale degli Stati nazionali*, in cui auspica la prospettiva di un bilancio comunitario fondato su tributi propri in senso stretto in un ordinamento di tipo federale

Sotto questo profilo, l'esempio comunitario è del tutto peculiare in quanto l'Unione europea ha sì un proprio bilancio finanziato da entrate tributarie – l'art.269 del trattato istitutivo dispone infatti che le spese siano integralmente finanziate da risorse proprie - ma trattasi di risorse proprie di modesto valore.

Ed anche i tributi comunitari armonizzati intanto sono affidati alla gestione amministrativa, all'accertamento ed alla riscossione dei singoli Paesi (potestà legislativa concorrente) ed inoltre affluiscono soltanto parzialmente nelle casse dell'Unione. Oggettivamente quindi tali risorse hanno un peso poco significativo nell'ottica del bilancio europeo e pensare di poter incidere in sede comunitaria, “maneggiando” la leva fiscale sarebbe quantomeno illusorio.

Rientrano nel novero delle risorse proprie i dazi doganali, i prelievi agricoli, le imposte sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti delle istituzioni comunitarie, una quota percentuale del gettito IVA, una quota parte del PIL degli Stati membri, ma al netto del fatto che per parte della dottrina si parli in queste ipotesi impropriamente di risorse improprie¹⁵⁴, è chiaro che il loro utilizzo non è in grado di determinare una manovra fiscale.

“L'ordinamento comunitario non dovrebbe ignorare i principi tributari fondamentali di garanzia, almeno nella prospettiva che l'Unione Europea si doti un giorno di una qualche entrata tributaria propria sotto forma di imposte sui redditi o sul patrimonio. Se non altro perché, se la protezione dei tradizionali diritti civili e sociali ha trovato finalmente posto in tale ordinamento attraverso il riconoscimento della Carta dei diritti di Nizza da parte del Trattato di Lisbona, coerenza vorrebbe che debbano trovarvi parimenti posto anche i correlati principi generali riguardanti le entrate proprie dell'Unione Europea...” Ed ancora sul fisco europeo e sul *welfare* “Un fisco europeo è, infatti, un passaggio essenziale perché l'Unione Europea prenda il posto dello stato sociale come produttore di sicurezza per i suoi cittadini... Attualmente invece la logica del libero mercato e i seppur apprezzabili obiettivi di tutela della concorrenza non sembrano spingere verso soluzioni di questo tipo e non aiutano quindi a superare l'antitesi tra lo stesso stato sociale e l'integrazione europea.”

¹⁵⁴ Cfr. C. SACCHETTO, *Politiche comunitarie VII) Politica fiscale*, in *Enc. giur.*, XXIII, Roma 1995; R. PERRONE CAPANO, *L'Europa tra debolezza dell'euro e crisi dello Stato fiscale. Una interpretazione funzionale*, in *Rass. trib.*, 2001, 1319

L'idea di un ordinamento tributario europeo non coincide con la assoluta necessità di arrivare a 28 sistemi fiscali nazionali perfettamente sovrapponibili, ciò sarebbe impensabile tenuto conto delle profonde differenze ordinamentali e delle tradizioni giuridiche (pensiamo alle concezioni giuridiche di derivazioni anglosassone) che ne sono alla base. sarebbe oltretutto in aperto contrasto con il principio di sussidiarietà¹⁵⁵, che riconosce autonomia finanziaria a ciascun livello di governo.

Analogamente appare irrealistico ipotizzare, specie in tempi di endemica crisi economica e di entrate tributarie quali quelli attuali, che a breve gli Stati membri decidano unanimemente di devolvere alla Unione una generale ed incondizionata competenza in materia fiscale, per garantire finalmente condizioni effettivamente concorrenziali ed un mercato interno liberato da qualsiasi forma di distorsione.

La integrazione giuridica attraverso la trasmissione dei valori giuridici dell'ordinamento comunitario nei sistemi fiscali domestici appare la via maestra che può anche in prospettiva garantire i risultati più efficaci¹⁵⁶. In tale contesto un ruolo chiave continuerà a giocarlo la Corte di

¹⁵⁵ In argomento si veda M.BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, Riv.dir.trib., fasc.4, 2009, pag.361 ss. Riguardo alla sussidiarietà ed alle asimmetrie dei sistemi tributari nazionali l'Autore sostiene che "l'esistenza di fenomeni di concorrenza fiscale - anche dannosa, e pertanto censurabile - non pregiudica la sostenibilità di un'idea di ordinamento tributario della comunità. La stessa Unione monetaria, così come quella politica, non postulano un'assoluta similarità dei diversi sistemi fiscali nazionali, che d'altra parte sarebbe intimamente contraddittoria con la stessa affermazione del principio di sussidiarietà, la quale a ciascun livello di governo deve riconoscere autonomia finanziaria (74); fenomeni di concorrenza fiscale, d'altra parte, sono noti anche all'interno degli Stati nazionali, quando autonomia normativa, anche parziale, è riconosciuta ad enti esponenziali territoriali che possono articolare il prelievo di loro competenza in modo attrattivo di determinate risorse, di certi investimenti."

¹⁵⁶ Sulla incidenza del diritto europeo sull'attività amministrativa si veda fra gli altri M.TRIVELLIN, *Il principio di buona fede oggettiva*, in *I Principi europei del diritto tributario* a cura di A.DI PIETRO e T.TASSANI, Padova 2014: "Alcuni principi dell'agire amministrativo sono di derivazione genuinamente comunitaria (sussidiarietà, mutuo riconoscimento, diretta applicazione della disciplina europea, effettività, cooperazione), sia in quanto alcuni istituti tradizionali subiscono contaminazioni in ragione delle esigenze di attuazione della normativa dell'Unione"

Giustizia, non solo con le declaratorie di incompatibilità, ma soprattutto attraverso le interpretazioni adeguatrici e la enunciazione dei principi ordinamentali e di principi ulteriori rispetto a quelli enunciati dai Trattati e dal diritto comunitario derivato.

Tale funzione di unificazione o ,se si vuole, di raccordo dei sistemi tributari nazionali, potrà essere garantita parallelamente da un rafforzamento della collaborazione e cooperazione fra le autorità fiscali degli Stati membri, con la creazione di un sistema integrato di accertamento e controlli che superi la dimensione nazionale, già rivelatasi inadeguata a fronteggiare i dilaganti fenomeni di evasione, elusione e frodi intracomunitarie.

C'è però un'altra considerazione da fare sull'argomento: la necessità di instaurare un quadro giuridico unitario in materia tributaria, al di là del metodo scelto per ottenere tale risultato (che si opti per una devoluzione *tout court* della materia fiscale all'UE – prospettiva davvero inverosimile- o si rafforzi con decisione la cooperazione fra le amministrazioni finanziarie e/o le corti nazionali o che si affidi ancora tale la voro di integrazione alla Corte di Giustizia), ha una certa urgenza rispetto all'area dell'Eurogruppo.

Per i Paesi della *eurozone* infatti, i governi nazionali hanno già rinunciato alla politica monetaria, che poi di fatto insieme alla politica fiscale, rappresenta l'altra faccia della medaglia dell'intervento pubblico nella economia¹⁵⁷.

¹⁵⁷ Sulla politica economica degli Stati membri dell'eurozona, già in parte recisa dalla devoluzione della politica monetaria all'Unione Europea, si consiglia JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ, *La Unión Fiscal en la UE (una visión general)*, in Revista de Derecho de la Unión Europea. Madrid ISSN 1695-1085. n° 27 - julio - diciembre 2014 n° 28 - enero - junio 2015. Pag. 83-124
“En primer lugar es necesario precisar el significado de la expresión «unión fiscal». Desde el punto de vista de la intervención pública en la economía (es decir, desde la perspectiva de la Hacienda Pública), el término política fiscal se opone al de política monetaria. Con el primero se hace referencia a la intervención de las Administraciones públicas en el sector real de la economía, esto es a su actuación en el campo de los ingresos y los gastos, mientras que con el segundo se

L'unione monetaria, progettata a Maastricht (Trattato del 7 febbraio 1992) ha imposto ai Paesi aderenti stringenti parametri – una soglia del deficit che non può superare il 3% del PIL ed un indebitamento pubblico che deve restare nei limiti del 60% del PIL – devolvendo alla Banca Centrale Europea la gestione della politica monetaria ¹⁵⁸.

È evidente allora che i Paesi dell'Eurogruppo hanno già rinunciato ad una importante fetta della loro politica economica, tant'è che, sebbene formalmente dispongano ancora della leva tributaria per indirizzare la loro economia nazionale, le loro “manovre” ,gli strumenti di programmazione economica ed i documenti di economia e finanza pubblica sono sistematicamente sottoposti al severo vaglio di Bruxelles.

Non è un caso che il Fondo Monetario Internazionale, che è parte della famigerata Troika, abbia sostenuto in un recente documento, la necessità che l'unione monetaria fra i Paesi dell'*eurozone* venga cementata da una unione fiscale, per porre un argine alla crisi economica e alle attuali falle della architettura dell'UE, gettando le basi per la creazione di un sistema di protezione sovranazionale, che ripartisca più equamente i benefici ed i rischi dell'Unione.

Posto che il Trattato di Lisbona postula il coordinamento delle politiche economiche, va detto che, sotto questo profilo, esiste già una parte

alude a las actuaciones que utilizan la cantidad de dinero como variable para controlar y mantener la estabilidad económica. Así una medida de política fiscal puede ser un incremento o una disminución de los ingresos o de los gastos públicos, mientras que una medida de política monetaria puede ser la depreciación de la moneda o la modificación de los tipos de interés. En este último campo es evidente que, al menos en la denominada zona euro, los Estados miembros de la UE han unificado su actuación, de tal manera que cada uno de ellos ya no puede utilizar con autonomía plena los instrumentos de la política monetaria que antes estaban a su alcance”.

¹⁵⁸ Il Patto di stabilità è un accordo internazionale concluso fra gli Stati membri dell'Unione europea destinato a condizionare le politiche economiche degli Stati membri; cfr. Conclusioni della Presidenza, Consiglio europeo di Bruxelles, 22-23 marzo 2005, Allegato II: Migliorare l'attuazione del Patto di stabilità e di crescita, in M. FRIGO, A. LANG, *Diritto dell'Unione europea e della Comunità internazionale. Casi e materiali*, Torino, 2005, pp. 515-519.

della dottrina economica¹⁵⁹ che auspica una maggiore espansione della politica economica comunitaria, che è a sostegno della moneta unica.

Secondo queste teorie, un'efficace azione di politica economica e fiscale accentrata a livello comunitario, potrebbe garantire maggiore equilibrio macroeconomico, migliore allocazione delle risorse e redistribuzione della ricchezza.

Ma tale visione allo stato attuale incontra due limiti: il grado insufficiente di armonizzazione fiscale che caratterizza gli ordinamenti tributari nazionali e l'inconsistenza delle risorse proprie che alimentano il bilancio comunitario, come tale non suscettibile di incidere efficacemente sulla politica economica.

2.La applicazione del diritto tributario europeo

Nella complessa dinamica della integrazione giuridica degli ordinamenti tributari nazionali con il sistema ordinamentale comunitario, uno dei problemi di più difficile soluzione è il contemperamento fra il primato dell'ordinamento europeo, e il pluralismo giuridico, che la sussidiarietà, altro baluardo dell'ordinamento comunitario, pure garantisce.

In nome del primato e della effettività del diritto comunitario, dato da tempo acquisito anche nel campo tributario, ciascuno Stato membro si impegna a garantirne il puntuale recepimento nei relativi ordinamenti domestici, nonché la puntuale applicazione, la corretta ed uniforme

¹⁵⁹ T. PADOA SCHIOPPA *Europa, forza gentile*, Bologna, 2001, 172 SS.

interpretazione ad opera delle autorità amministrative e delle corti nazionali¹⁶⁰.

Ma la gestione, la organizzazione e la riscossione dei tributi è rimasta una prerogativa nazionale, non avendo l'Unione Europea dettato in merito alcuna norma di armonizzazione.

Ciò ha prodotto un quadro assai composito, in cui volendo fare una sommaria comparazione delle esperienze europee, potremmo richiamare gli esempi della Spagna e della Germania.

L'ordinamento spagnolo tre diversi livelli della amministrazione finanziaria: l'Amministrazione tributaria statale (AEAT) che gestisce i tributi statali con competenza nazionale; le Amministrazioni finanziarie delle Comunità autonome (CA), che gestiscono i tributi devoluti alla propria competenza secondo le disposizioni del federalismo fiscale (ed in particolare secondo il margine di autonomia riconosciuto dalla LOFCA) a volte incardinate nella struttura amministrativa generale, altre volte che sono dotate di propria personalità giuridica e strutturate secondo il modello dell'AEAT; infine le amministrazioni tributarie locali incardinate presso gli enti territoriali locali, per le grandi circoscrizioni. Questo volendo tralasciare per un attimo le regole *ad hoc* ed i regimi speciali previsti per alcune realtà insulari (calzante il caso delle Canarie ad esempio).

In Germania, viceversa, la gestione del procedimento tributario nel suo complesso è affidato ai Lander, sia per i tributi nazionali che per quelli locali (salvo rare eccezioni), malgrado si tratti di uno Stato federale.

L'Unione europea non ha tuttavia in questi anni lesinato le iniziative tese ad armonizzare, se non le strutture amministrative dei Paesi membri,

¹⁶⁰ Cfr. G. MELIS - A.PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir.Prat.Trib.*, 2013, I p.273 ss.

quanto meno le loro prassi, al fine di garantire una uniforme applicazione del diritto tributario europeo¹⁶¹.

La Commissione in particolare, attraverso la sua TAXUD (Direzione Fiscalità e Unione doganale) continua a promuovere, soprattutto sotto forma di atti di *soft law*, un benchmarking che possa conformare giuridicamente una amministrazione pubblica moderna efficiente e soprattutto “europea” (*Think tank*).

Ciò soprattutto attraverso un rafforzamento della cooperazione amministrativa ed in funzione di una lotta integrata alla evasione ed alle frodi comunitarie.

Sotto il primo profilo, i periodici programmi di cooperazione (Fiscalis, Customs) si occupano appunto di promuovere il miglioramento e la integrazione dei sistemi fiscali europei e di riflesso del mercato interno.

Tali accordi, che si giovano di finanziamenti direttamente dalla UE, si propongono di raggiungere nel tempo vari obiettivi:

una applicazione uniforme della normativa fiscale comunitaria;

una efficace protezione degli interessi finanziari dell’Unione;

la eliminazione delle distorsioni della concorrenza;

un buon funzionamento del mercato interno attraverso una lotta alla frode fiscale ed alla evasione internazionale;

una generale riduzione della pressione tributaria ed una tendenziale equità nella ripartizione dei carichi impositivi sui contribuenti.

¹⁶¹ V. ZAGREBELSKY, *Ambito di intervento in materia tributaria*, in Aa. Vv., *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura*, Padova 2007, p.325 e ss.

Di fatto è proprio la gestione ed organizzazione amministrativa, dei procedimenti amministrativi, delle prassi, dei meccanismi di risoluzione giudiziale ed extragiudiziale delle controversie, il settore in cui più stenta a decollare questo progressivo processo di integrazione giuridica degli ordinamenti nazionali con quello comunitario (per quanto sia tutto *in fieri*), che abbiamo voluto definire unione fiscale.

Ogni Stato membro conserva le sue strutture amministrative secondo le proprie tradizioni giuridiche e nell'interesse nazionale, senza che sia possibile individuare elementi di unificazione o regole, istituti minimamente assimilabili.

Alcuni Paesi membri come la Spagna o l'Italia stessa prevedono organi giurisdizionali *ad hoc* e regole procedurali a sé stanti per la risoluzione delle controversie in materia fiscale, mentre altri Paesi applicano le regole ordinarie del processo civile.

In altri Paesi tale competenza è devoluta alle autorità amministrative¹⁶² e lo stesso ragionamento può essere fatto in ordine ai rimedi amministrativi previsti a tutela del contribuente come alternativa al ricorso giurisdizionale.

Anche rispetto a questo fenomeno che, come si intuisce, arreca notevoli distorsioni, disparità di trattamento e pregiudizio al corretto funzionamento del mercato interno, si registra un incisivo intervento della Corte di Giustizia dell'UE.

Specie in questi ultimi anni, la CGUE oltre a garantire la corretta ed uniforme applicazione del diritto comunitario con la interpretazione

¹⁶² JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ, *La Unión Fiscal en la UE (una visión general)*, in *Revista de Derecho de la Unión Europea*. Madrid ISSN 1695-1085. n° 27 - julio - diciembre 2014 n° 28 - enero - junio 2015. Pag. 83-124

“adeguatrice”, ha affermato una serie di principi di diritto amministrativo, fra i quali il giusto procedimento¹⁶³.

3.I tributi armonizzati

La libera circolazione dei beni, dei servizi, delle merci, dei capitali, la libertà di stabilimento delle persone e delle imprese, i principi di non discriminazione e di parità di trattamento, sono garantite anche grazie alla previsione di tributi, la cui disciplina è stabilita pressoché integralmente a livello comunitario.

L'azione comunitaria di armonizzazione positiva ha inciso sui sistemi fiscali nazionali degli Stati membri anche attraverso la istituzione di tributi strumentali alla piena realizzazione degli scopi dei Trattati.

L'armonizzazione del sistema delle imposte indirette sulla produzione e sui consumi era la necessaria premessa per l'instaurazione ed il funzionamento del mercato unico, vertendo in tema di tributi che si ripercuotono sul prezzo di vendita dei beni immessi in commercio. L'imposta plurifase sul valore aggiunto e la ristrutturazione del quadro delle imposte sui consumi (Accise) si pongono come tributi di matrice comunitaria sostituivi di ogni imposta sugli scambi.

L'art.99 del Trattato CEE (poi art. 93 del Trattato CE, art. 113 del TFUE e art.93 del TUE) attribuisce al Consiglio il potere di adottare “le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle

¹⁶³ In materia si veda anche M. INGROSSO, *Il ruolo del giurista nella elaborazione di una legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione*, In Rivista di diritto tributario, n. 11 2012, Parte prima. A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, Padova 2012, p.127 e ss.

imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno entro il termine stabilito".

Stiamo parlando della imposizione indiretta, la forma potenzialmente più idonea ad alterare il libero dispiegarsi delle forze del mercato, ad attentare la libera concorrenza, la crescita, la liberalizzazione degli scambi all'interno della Comunità (ora Unione), insomma quella integrazione economica che poi è la vera ragione giustificatrice dei Trattati istitutivi.

Il diritto comunitario, in altri termini, per evitare fenomeni distortivi del mercato interno, ha inteso sottrarre alla disponibilità degli Stati membri la regolamentazione dell'imposizione indiretta, imponendo loro un modello vincolante per tali tributi.

Ha creato così un sistema armonizzato di imposte sui consumi che colpiscono beni e servizi scambiati all'interno dell'unione doganale secondo un regime comune e coordinato.

Ciò al fine di assicurare neutralità rispetto alle scelte allocative ed agli investimenti, ma anche trasparenza, efficienza e naturalmente una parità concorrenziale fra gli operatori economici della Comunità.

La potestà normativa dei governi nazionali nel settore della imposizione indiretta, ci riferiamo all'IVA ed alle Accise, non è sottratta ma fortemente ridimensionata (competenza concorrente), sicché imposte sui consumi diverse non sono neppure concepibili, salvo rare eccezioni dietro speciale autorizzazione dell'Unione e sempre alla condizione che non arrechino pregiudizio alla applicazione delle imposte comunitarie.

Lo scopo di stabilire eque condizioni di scambio di beni e servizi, omogenee in tutto il territorio della unione doganale (ed anzi anche oltre dal

momento che anche i Paesi candidati ad entrare nell'Unione fra i principali requisiti richiesti per l'adesione hanno l'onere di dimostrare di avere già approntato un sistema di imposizione indiretta assimilabile a quello unionale) che è alla base di tutta la progettazione delle Comunità Europee succedutesi nel corso degli anni, ha condotto alla adozione di Direttive contenenti il prototipo integrale del tributo, residuando ai Paesi membri solo un ridotto margine nella emanazione della normativa nazionale di recepimento.

L'imposta sul valore aggiunto, il tributo armonizzato per antonomasia, nacque come imposta sulla cifra d'affari nel 1967 (la prima Direttiva fu la 67/227/CEE, poi sostituita dalla famosa Direttiva 77/388/CEE del 17 marzo 1977, nota come Sesta Direttiva) dal modello francese, concepita come la imposta sul consumo più adatta a garantire un assetto neutrale rispetto alle transazioni economiche, condizione ideale per la creazione di un mercato che fosse il più aperto possibile.

Per questo fu studiato un meccanismo peculiare di tassazione plurifase sui consumi di beni e servizi, con un diretto coinvolgimento degli operatori economici, soggetti passivi del tributo, chiamati a gestirne la applicazione funzionale, senza tuttavia rimanere incisi economicamente dal tributo. L'obiettivo della neutralità e della trasparenza attraverso la palese percezione del carico fiscale al momento della immissione in consumo, indipendentemente dalla serie di passaggi intermedi, ne costituiscono gli aspetti più originali e perfettamente rispondenti alle finalità comunitarie.

Il sistema IVA in tutti questi anni ha garantito un risultato nel complesso efficiente, coerente con le aspettative del mercato interno ed anche le revisioni della normativa – la regolamentazione IVA in vigore è contenuta nella Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 e la sua ultima modifica è presente nella Direttiva 2010/88/UE del 7 dicembre 2010

– hanno consentito di adeguarne con rapidità le previsioni alle mutate prassi commerciali ed allo scenario economico globalizzato (si pensi alla disciplina del commercio elettronico).

Le normative nazionali di recepimento presentano un grado di omogeneità apprezzabile e, in particolare, è avvertita la consapevolezza della diretta applicabilità della normativa comunitaria IVA e della indiscutibile prevalenza della stessa sulle discipline applicative nazionali, nella eventualità di un accertato conflitto delle seconde con le prime (ne deriva poi la disapplicazione della normativa nazionale incompatibile).

Ma inevitabilmente la esperienza operativa ha evidenziato tutta una serie di storture e problemi applicativi del sistema IVA attualmente in vigore, che mettono a repentaglio gli interessi finanziari dell'Unione europea, nonché il corretto funzionamento del mercato interno.

In primo luogo gli Stati membri conservano il potere di fissare le aliquote IVA, che sia pure circoscritto al *range* predefinito dalla Direttiva comunitaria, determina oscillazioni sensibili che incidono sul mercato creando effetti distorsivi. Inoltre a distanza di tanti anni non è ancora entrato in vigore il regime definitivo del tributo, che prevede la applicazione dell'IVA nel Paese di origine.

Dal 1993 contestualmente alla abolizione delle frontiere interne ai Paesi della Comunità, è entrato in vigore il regime della c.d. Iva intracomunitaria, relativa agli scambi interni alla unione doganale; ebbene l'apertura delle frontiere interne ha generato una crescita esponenziale delle frodi IVA, in particolare delle c.d. frodi carosello, in cui soggetti intermediari (c.d. *missing trader*), riescono a sottrarsi impunemente all'obbligo di versamento del tributo ¹⁶⁴.

¹⁶⁴ Cfr. F. AMATUCCI, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario IVA (Carousel frauds and "knowledge" of transferees in VAT system)* in RTDT - n. 1/2012.

Il complesso ed atipico meccanismo applicativo del tributo infatti si presta a questo tipo di pratiche fraudolente ed al danno del mancato versamento del tributo si aggiunge la “beffa” della indebita detrazione da parte del soggetto acquirente del bene o committente del servizio.

Ciò determina un danno doppio per l'erario pubblico, ma anche un meccanismo distorsivo ragguardevole, giacché consente alle imprese di sbaragliare la concorrenza degli operatori virtuosi, potendo garantire prezzi super concorrenziali.

Il fenomeno della evasione dell'IVA è uno dei problemi più avvertiti dai vertici dell'Unione Europea, che lo monitorano costantemente e, attraverso atti formali quali Comunicazioni, Direttive e Proposte, hanno posto al centro delle future strategie un piano per combattere efficacemente le frodi comunitarie attraverso nuovi strumenti condivisi e rafforzando in modo significativo la cooperazione amministrativa fra le amministrazioni finanziarie dei Paesi dell'Unione¹⁶⁵.

Fra le strategie al vaglio della Commissione per evitare il “doppio danno” erariale di cui sopra e la scomparsa del soggetto intermediario, vi è la estensione generalizzata del meccanismo del c.d. *reverse charge*, che accentra in capo allo stesso soggetto che acquista il bene o il servizio a provvedere alla emissione della fattura, al versamento della imposta ed alla contestuale detrazione di quanto versato. È una ipotesi su cui in prospettiva si sta lavorando, ma che d'altro canto se fosse applicata nell'immediato, potrebbe comportare anche notevoli complicazioni burocratiche sul versante degli adempimenti aggiuntivi richiesti agli operatori economici.

¹⁶⁵Cfr. A.MARCHESELLI, *Frodi fiscali e frodi nella riscossione Iva, carosello tra onere della prova, inesistenza, inerenza*, in *Dir.prat.trib.*, 2012, p.1335 e ss. “Una contestazione immotivata e non argomentata delle fatture, proveniente dalla parte processuale che ha penetranti poteri istruttori, sarebbe ingiustificata, specie a fronte della gravità delle conseguenze per l'altra”.

Parte della dottrina rivolge anche altre critiche al sistema IVA per come è attualmente congegnato¹⁶⁶: le normative nazionali di recepimento avrebbero radicalmente “snaturato” il tributo svuotandolo del suo tratto caratterizzante, la neutralità rispetto alle transazioni economiche .

Questo non è solo e non tanto ascrivibile alla diversa misura delle aliquote applicate, quanto all’ampia gamma di esenzioni previste e agli innumerevoli regimi speciali che ne caratterizzano la concreta applicazione, regimi che teoricamente sarebbero dovuti scomparire progressivamente e che invece dal 1992 ad oggi si sono solo moltiplicati.

Anche le Accise rientrano nel novero delle imposte indirette oggetto di una accurata e progressiva armonizzazione, trattandosi di tributi in grado di incidere sensibilmente sulla circolazione delle merci nel mercato europeo e dunque di creare distorsioni e disparità di trattamento tra gli operatori economici.

Le discipline nazionali delle vecchie imposte sulla fabbricazione e sul consumo, sono state ampiamente riordinate e razionalizzate per mano del legislatore comunitario, che ne ha individuato integralmente il prototipo,

¹⁶⁶ Sulla neutralità dell’Iva affievolita dalla concreta applicazione da parte degli Stati membri, sono assai interessanti le osservazioni di JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ, *La Unión Fiscal en la UE (una visión general)*, in Revista de Derecho de la Unión Europea. Madrid ISSN 1695-1085. n° 27 - julio - diciembre 2014 n° 28 - enero - junio 2015. Pag.109: “La justificación de lo que acabamos de decir se encuentra en el hecho de que, de forma lenta pero constante, el IVA ha dejado de ser un tributo neutral en las transacciones económicas. Para que ello se cumpliera se deberían cumplir, sobre todo, tres condiciones: que todas las operaciones económicas estuvieran sujetas al impuesto, que los tipos de gravamen fueran siempre los mismos y que no existiera más que un solo régimen de aplicación del tributo. No hace falta ser un experto en la materia para darse cuenta que ninguna de las tres condiciones se dan en el IVA que conocemos: existen incontables exenciones (y dejamos de lado, de forma consciente, la razón de ser de cada una de ellas), los tipos de gravamen no son siempre los mismos, no solo en nuestro IVA, sino sobre todo si tomamos en cuenta los vigentes en todos los países de la UE, y existen numerosos regímenes especiales, regímenes que lejos de desaparecer, se han ido multiplicando desde 1992 (y también dejamos de lado la razón de ser cada uno de ellos, alguna bastante discutible).”

prevedendo un regime generale di imposizione e di circolazione in sospensione di imposta dei prodotti sottoposti ad Accisa.

In particolare, il diritto dell'Unione europea ha previsto tassativamente per le “accise armonizzate” il presupposto di imposta, i soggetti passivi, le aliquote minime, il regime di circolazione, la tassazione nel Paese di destinazione e la immissione in consumo come fatto decisivo ai fini della esigibilità del tributo. Gli Stati membri hanno conservato la facoltà di conservare o istituire e regolamentare le “accise non armonizzate”¹⁶⁷, ma comunque nel rispetto dei vincoli comunitari ed a condizione che non si traducano in meccanismi equivalenti o duplicativi alle imposizioni doganali.

Al di là del fatto di rappresentare un prezioso strumento di politica economica, le accise insieme all'imposta sul valore aggiunto, conservano una rilevanza strategica per la distribuzione del carico fiscale all'interno dell'Unione europea (anche per fini extratributari, ambientali, di orientamento dei consumi) e consentono di completare l'opera di razionalizzazione del mercato degli scambi internazionali, nel quadro complessivo della unione doganale (competenza esclusiva dell'UE) e della regolamentazione tariffaria delle importazioni e delle esportazioni con i Paesi extra UE.

¹⁶⁷ In questi termini G.FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia, Padova 2010, pag.873 ss.*

Si veda pure F.CERIONI, *Le fonti dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, in Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali IPSOA 2014, pag.95*

4.L'integrazione giuridica dei sistemi fiscali nazionali attraverso i principi della Corte di Giustizia

Per comprendere a fondo il ruolo della fiscalità nell'ordinamento comunitario è opportuno esaminare brevemente l'evoluzione dei Trattati e degli obiettivi posti dal diritto primario.

In principio col Trattato di Roma tutta la struttura ordinamentale ruotava intorno all'obiettivo della integrazione economica e della creazione di un mercato interno ed in tal guisa la fiscalità assumeva una sua efficacia meramente economica, svuotandosi della funzione finanziaria, che connota le tradizioni giuridiche dei governi nazionali.

Il limite alla potestà impositiva statale, attraverso la armonizzazione della imposizione indiretta, la tipizzazione di modelli impositivi di matrice comunitaria, la sottrazione della disciplina sostanziale dei tributi armonizzati e la "integrazione negativa", nel disegno originario comunitario è stato imposto in nome del primato del mercato e della pienezza delle libertà economiche.

Gli Stati membri avrebbero accettato la parziale compromissione della propria sovranità, condividendo una connotazione economica dei tributi, nel rispetto della neutralità e della libera concorrenza, con l'assunzione dell'impegno a conformarsi alla normativa comunitaria, accettandone gli effetti diretti negli ordinamenti domestici e osservando una interpretazione delle proprie normative fiscali orientata ai principi economici dell'ordinamento europeo¹⁶⁸.

¹⁶⁸ F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, p. 23 e ss.. L'Autore annovera tra i principi tributari dei Trattati l'unione doganale, la non discriminazione, il divieto di aiuti di Stato, la riserva di competenze in favore degli Stati membri. La diversità di valori sottesi ai principi comunitari, rispetto a quelli che fondano i sistemi tributari statuali è evidente: la fiscalità nella dimensione comunitaria è vista come "un fattore distorsivo

Il ruolo della fiscalità nel trattato di Lisbona¹⁶⁹ non ha subito particolari cambiamenti, giacché non è stato fissato un chiaro riparto delle competenze, proseguendo sulla strada “meno impervia” della armonizzazione nel settore della imposizione indiretta.

La competenza tributaria è così caratterizzata ancora da un assetto variabile che si fonda sulla costante applicazione dei principi ordinamentali di attribuzione, sussidiarietà, proporzionalità, leale collaborazione.

E quegli stessi principi, che dapprima avevano guidato l'integrazione economica, quando la creazione dello spazio economico europeo è diventato un fatto compiuto, sono diventati strumentali al suo consolidamento, ma soprattutto al conseguimento del nuovo, più ambizioso, obiettivo sancito dal Trattato di Lisbona: la creazione di uno spazio europeo di libertà, di giustizia e sicurezza.

Obliterando le difficoltà di ordine politico che un formale riparto di competenze avrebbe di certo creato (raccogliere il consenso unanime dei governi dei ventotto Paesi membri resta impresa utopica!), la integrazione giuridica ha trovato nei principi di diritto enunciati dai Trattati e formulati, o introdotti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, la forza per superare le diversità dei sistemi tributari nazionali, le differenze applicative dei tributi armonizzati e unificare la grande eterogeneità di misure, procedimenti, regimi fiscali nazionali¹⁷⁰.

della concorrenza, da limitare, armonizzare, coordinare e controllare, che come uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziali per lo sviluppo e la sussistenza di una collettività secondo giusti principi distributivi”, dunque, ha una funzione essenzialmente economica, a differenza dei sistemi “chiusi” degli ordinamenti nazionali.

Cfr. P.MARCHESSOU, *Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisbona*, in *Rass.Trib.*, 2010, p.595

¹⁷⁰ Sulla funzione supplente della Corte di Giustizia rispetto alla carenza di una politica fiscale e ad alla *empasse* creata dal consenso unanime si veda G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. dir.*, Annali I, Milano, 2008, 394 e ss.. L'autore osserva che “la trasformazione indotta dei sistemi tributari di regola agisce per sottrazione, ma non di rado ... anche per

Questa pregevole opera sistematica, si diceva, si deve alla Corte di Giustizia, la quale ha definito e qualificato i principi ordinamentali del diritto comunitario originario combinandoli col diritto derivato, facendoli penetrare direttamente negli ordinamenti nazionali e guidando una nuova dinamica di integrazione giuridica in special modo nel settore tributario.

Questa opera ermeneutica di unificazione del diritto comunitario realizzata dalla giurisprudenza ha reso il primato dell'ordinamento europeo un fatto incontrovertibile.

L'interpretazione adeguatrice della Corte di giustizia secondo i principi ordinamentali ispiratori, opera anche da collante, lega i modelli impositivi e raccorda l'ordinamento europeo con le norme tributarie nazionali di attuazione..

Gli ordinamenti tributari nazionali arrivano ad integrarsi con quello europeo in un processo osmotico che unifica la materia dei dazi doganali, in cui la competenza dell'Unione europea è esclusiva, con la imposizione indiretta, in cui la competenza fiscale è concorrente (principio di sussidiarietà).

Indipendentemente dal settore tributario di riferimento, che si tratti di imposte sul reddito delle società, di una patrimoniale, di una imposta unica sulla raccolta di capitali, la *vis expansiva* dei principi ordinamentali della CGUE, opera al di là della stessa armonizzazione¹⁷¹.

Nella dinamica complessa della integrazione giuridica, i principi conferiscono coerenza e unità all'ordinamento tributario europeo, affinché il complesso delle fonti concorrenti – il diritto originario, il diritto derivato,

addizione". In tal senso pure A. DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea*, Roma, 2003, tomo I.

¹⁷¹ S.CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, Giuffrè, 2003

gli altri atti giuridicamente vincolanti- possano essere ricondotti ad una radice unitaria.

È una espansione progressiva che supera anche i limiti dell'assetto politicamente ancora incompiuto dell'Unione, che travalica i limiti dell'armonizzazione, l'inadeguatezza del ravvicinamento, la genericità del coordinamento che in tutti questi anni hanno fallito nel tentativo di dare vita alla formazione di un corpo giuridico unitario nel campo fiscale (unione fiscale)¹⁷².

È pacifico che tali principi di diritto abbiano valore generale e siano annoverabili fra le fonti del diritto comunitario, come parte integrante dell'ordinamento dell'Unione europea.

I principi ordinamentali garantiscono in sostanza uniformità ed effettività al diritto comunitario: orientano i giudici comunitari, ma ormai anche nazionali, ad una interpretazione "comunitariamente orientata" delle norme tributarie nazionali, suggerendo una valutazione di compatibilità della norma nazionale ed eventualmente la sua disapplicazione.

Detti principi, quindi, fungono da parametro per giudicare la compatibilità delle misure nazionali e concorrono ad un graduale processo di integrazione dei sistemi tributari nazionali.

Il passaggio dalla integrazione economica del trattato di Roma alla integrazione giuridica del Trattato di Lisbona, con l'ambizioso progetto di creare uno spazio giuridico di libertà, giustizia e sicurezza, è esattamente la nuova sfida all'orizzonte per l'Unione.

¹⁷² In questo senso, ed in particolare sulla creazione di un'imposta di tipo federale sulle transazioni finanziarie che sia espressione di uno spazio fiscale europeo, si rinvia a F.GALLO, *Mercati finanziari e fiscalità*, in *Rassegna Tributaria* n.1/2013, p.21 e ss.

Nella prima fase di integrazione meramente economica, a delimitare il potere impositivo nazionale nel dare attuazione alle normative comunitarie armonizzate (direttive) erano stati il principio di neutralità e parità concorrenziale, censurando forme impositive che si sovrapponevano all'Iva o ai dazi doganali, anche sotto forma di misure di effetto equivalente¹⁷³.

L'effettività era servita ai giudici ad estendere il sindacato sulla compatibilità delle normative nazionali ben oltre i confini dei modelli armonizzati (Iva, Accise) e delle competenze formalmente attribuite al diritto derivato, prendendo di mira tutte le misure fiscali suscettibili di ostacolare le libertà economiche o alterare il libero gioco della concorrenza (agevolazioni, regimi discriminatori fra residenti e non residenti, riduzioni, esenzioni etc.).

L'effettività ha spesso inciso su profili applicativi delle imposte indirette, non regolati dalle direttive ma affidate alla normazione concorrente degli ordinamenti nazionali, ma anche sui profili sanzionatori (nel settore doganale), su preclusioni o presunzioni previste dai sistemi tributari nazionali, persino sulle procedure nazionali di rimborso, laddove non fosse assicurato il pieno ed efficace esercizio del diritto che nel diritto comunitario trovava il suo fondamento.

Ancora la effettività è intervenuta sull'esercizio da parte degli Stati membri della funzione giurisdizionale, sulla articolazione processuale, per affermare la addirittura il superamento della autorità di cosa giudicata in caso di incompatibilità delle norme nazionali con le libertà comunitarie.

¹⁷³ Autorevole dottrina sostiene la debolezza giuridica se non il fallimento della armonizzazione, che l'opera di integrazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia ha solo parzialmente compensato. In proposito si consiglia A. DI PIETRO, *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in M.C. GUERRA, A.ZANARDI, *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2007*, Bologna, 2008, p.302 e ss.

In nome della leale collaborazione spesso le sentenze della Corte di Giustizia hanno censurato sistemi tributari nazionali in nome del primato dell'ordinamento europeo e delle libertà fondamentali di circolazione affermate nei trattati.

La proporzionalità si è poi curata di ridurre, spesso sensibilmente, il margine di intervento della normativa nazionale, limitando regimi fiscali che andavano oltre il segno, a detrimento del mercato interno.

La sussidiarietà, enunciata dall'art. 5 del Trattato CE, secondo cui nei settori che non siano di sua esclusiva competenza l'Unione interviene solo se e nella misura in cui gli obiettivi europei non possano essere realizzati dagli Stati membri, per "preservare" l'ambito di intervento nazionale, è stata nel tempo più votata a bypassare i rigidi limiti di attribuzione della sovranità, per perseguire i fini di integrazione economica.

Il principio di parità di trattamento si è incaricato di mantenere salde le fondamenta del mercato integrato di fresca costruzione soprattutto nel campo della fiscalità transfrontaliera, dove ormai la Corte più che insistere nella comparazione fra soggetti residenti e non residenti, è proiettata verso una equa ripartizione del potere impositivo fra gli Stati.

Con il principio di affidamento è stato puntato l'indice contro legislatori ed amministratori nazionali rei di aver causato pregiudizio al contribuente che si era attenuto agli atti ed alle interpretazioni del Fisco. Tale principio responsabilizza i legislatori e le amministrazioni tributarie nazionali ad emanare norme formulate in maniera chiara e comprensibile e ad interpretarle in modo imparziale, nel rispetto dell'affidamento ingenerato nel destinatario¹⁷⁴. Gli ultimi orientamenti in materia garantirebbero una

¹⁷⁴ Il principio di legittimo affidamento, di matrice amministrativa ed esteso anche all'ambito tributario, era comunque già presente negli ordinamenti dei Paesi più avanzati (fra cui naturalmente quello italiano), ma attraverso la formulazione della Corte di Giustizia è assunto a principio ordinamentale fondamentale, come tale fonte di diritto comunitario.

tutela estesa fino alla pretesa tributaria sostanziale e non più solo limitata, come nella accezione classica, all'effetto di rimozione della sanzione comminata.

Analogamente la buona fede ¹⁷⁵ha codificato l'esonero da responsabilità per il contribuente che fosse incappato senza colpa in meccanismo fraudolenti (si pensi all'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva), salvaguardando operatori economici coinvolti loro malgrado in operazioni soggettivamente inesistenti¹⁷⁶.

Anche il principio della certezza del diritto concorre pienamente alla integrazione ordinamentale ed alla definizione di uno spazio giuridico di giustizia, libertà e sicurezza.

Esso opera anche nel campo tributario, non solo rafforzando il primato del diritto comunitario ma anche imponendone la puntuale attuazione agli Stati nazionali, attraverso i suoi organi (giudici, autorità amministrative).

Il contraddittorio oggi rappresenta un baluardo stabile che connota i rapporti dei cittadini con le istituzioni europee¹⁷⁷. Corollario del diritto ad una buona amministrazione ¹⁷⁸sancito dalla Carta dei diritti fondamentali

¹⁷⁵ M.TRIVELLIN, *Il principio di buona fede oggettiva*, in *I Principi europei del diritto tributario* a cura di A.DI PIETRO e T.TASSANI, Padova 2014: "Si è affermato che il principio di buona amministrazione è un principio generale del diritto comunitario e che rappresenta di per sé una regola volta a conferire diritti ai singoli".

¹⁷⁶ Rispetto al principio della buona fede, intesa come necessità di assicurare l'effettiva tutela giurisdizionale, si veda anche A.GIOVANNINI, *Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell'accertamento esecutivo*, in Riv.trim.dir.trib. , 2012, n.1, pag. 119 e ss.

¹⁷⁷ F. DEL TORCHIO, "Estensione dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo nell'accertamento doganale", in *Diritto e pratica tributaria*, n.2, 2012. F.CERIONI, "L'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento delle imposte doganali", *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 83, Fasc. 2, 2012.

¹⁷⁸ Il principio di buona amministrazione è stato interpretato dalla giurisprudenza comunitaria in senso lato come dovere di informazione, di coerenza, di parità di trattamento, come obbligo di rispettare tempi ragionevoli per la conclusione di un procedimento, come divieto di allungare

dell'Unione europea (art. 41 par.2, che riconosce ad ogni individuo “di poter essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo”) si presta oggi ad una applicazione generalizzata, rientrando nel novero dei principi dell'ordinamento europeo, dopo che per anni era stato considerato patrimonio comune derivante dalle tradizioni giuridiche degli ordinamenti nazionali.

L'opera di progressiva integrazione giuridica realizzata dalla Corte di Giustizia ha conferito una penetrazione del principio nel settore tributario dagli esiti inimmaginabili: la dirompente sentenza *Sopropè* ne ha dilatato la portata applicativa ben oltre l'ambito doganale ed i modelli armonizzati dell'imposizione indiretta.¹⁷⁹

indebitamente le procedure o come divieto di mutare più volte Cfr. CGCE 3 settembre 2009, causa C-535/06; CGCE, 4 giugno 2009, causa C-560/07; CGCE, 28 novembre 2008 causa C-526/07; CGCE, 9 settembre 2009, causa C-121/06; CGCE, 24 aprile 2007, causa C-523/04.

179 La celebre sentenza *Sopropè* della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (causa C-349/07), prendendo le mosse da una vicenda di diritto doganale (si verteva in materia di avvisi di rettifica, atti per definizione sfavorevoli all'importatore) ha avuto una portata rivoluzionaria affermando il diritto di essere previamente sentiti e di poter presentare le proprie osservazioni, prima che gli uffici doganali emettessero qualsivoglia atto lesivo nei loro confronti.

La Corte ha statuito che “il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo”.

Alla luce di quanto affermato dai giudici, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi, devono, dunque essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione. A mente dell'art. 245 del Codice Doganale, le disposizioni sulla attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri: l'esercizio del diritto di un operatore ad essere ascoltato, sia nella fase amministrativa che in quella giudiziale, avverrà allora in conformità della normativa nazionale.

Ma se il rispetto dei diritti della difesa (nella forma del diritto ad essere previamente ascoltati) è principio generale del diritto comunitario, dunque fonte di rango primario superiore allo stesso Codice Doganale Comunitario (diritto derivato), significa che per la sua applicazione diretta non necessita di una sua cristallizzazione in una fonte di diritto scritta, ma è applicabile a tutte le controversie fra operatori economici e amministrazione doganale, teoricamente anche in mancanza di recepimento ad opera del Codice Doganale Comunitario o della legislazione nazionale.

Nella sentenza *Sopropè* si sostiene quindi la indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale in materia doganale ed in generale nella applicazione del diritto comunitario, spettando poi al giudice nazionale la valutazione in ordine alle particolari modalità concretamente previste dalla

“I diritti fondamentali -si legge in un passaggio della sentenza molto significativo- sono parte integrante dei principi giuridici generali dei quali la Corte garantisce l’osservanza, ispirandosi alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri oltre che alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell’uomo ” .

Ora però, dal momento che compete ai singoli Stati Membri stabilire le modalità di esercizio di tali diritti, alla Corte di Giustizia non resta che vagliarne la compatibilità della normativa nazionale e fornire gli elementi per la corretta interpretazione del diritto comunitario.

Alla Corte interessa che sia assicurata la effettività di quest’ultimo, spettando poi in concreto al giudice nazionale verificare che le condizioni stabilite dalla normativa nazionale (le procedure amministrative, il termine concesso dall’amministrazione al singolo per intervenire e produrre le sue deduzioni) siano idonee ad esercitare il diritto di difesa e confacenti alla situazione particolare della persona o dell’impresa coinvolta nel procedimento.

In questo contesto si colloca la nuova frontiera dei diritti affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, diritti soggettivi riconosciuti in capo ai cittadini contribuenti, invocabili perciò direttamente dinanzi alle corti nazionali, indipendentemente dalle norme di attuazione adottate dai governi nazionali, con l’obbligo da parte dell’interprete di disapplicare le normative nazionali in contrasto con tali principi.

La moltiplicazione dei diritti fondamentali¹⁸⁰, su cui adesso si fonda l’ordinamento comunitario, segna il definitivo passaggio dalla fase

normativa nazionale per l’effettivo esercizio del diritto di essere utilmente ascoltato dalla amministrazione prima della emissione dell’atto impositivo.

¹⁸⁰ Molto interessante il punto di vista di S.CASSESE, *Chi governa il mondo?*, Bologna 2013, p.43 e ss., riguardo al “giusto procedimento globale”: “Il giusto procedimento globale, paragonato al suo corrispondente nazionale, appare più consistente, ma meno efficace. È più consistente in

comunitaria della mera integrazione economica alla creazione in uno spazio giuridico di libertà, giustizia e sicurezza, secondo i canoni del trattato di Lisbona.

Si tratta della nuova dimensione giuridica dall'Unione, in un processo di reciproca integrazione fra i sistemi giuridici nazionali e l'ordinamento comunitario, cui accedono altresì i principi fondamentali di civiltà giuridica derivanti dalle tradizioni degli Stati, quello che potremmo definire lo "spazio giuridico europeo".

termini di apertura, di partecipazione e di consultazione, ma è meno efficace in termini di trasparenza, obbligo di motivazione e controllo giurisdizionale, con la conseguenza che la *rule of law* ,nell'arena globale, non è ancora pienamente sviluppata". Ciò nondimeno l'Autore rinviene l'esistenza di un diritto amministrativo globale, caratterizzato da meccanismi, principi, pratiche, standard di trasparenza e legalità che dovrebbero garantire un controllo efficace sulle regole e sulle decisioni delle istituzioni.

CONCLUSIONI

Alla luce di quanto emerge dai rapporti della Commissione europea, il limite in termini di efficacia e di efficienza della Unione doganale risiede fundamentalmente nel decentramento a livello nazionale della attuazione e della gestione operativa della stessa.

Le disfunzioni, le inadeguatezze ed incoerenze emerse a tutto danno degli operatori economici che, loro malgrado, devono scontare una disparità di trattamento all'interno dell'Unione Europea, confermano la insufficienza di una base giuridica unica e la urgente necessità di una più avanzata forma di integrazione.

Essa passa attraverso una riforma della *governance* dell'Unione Doganale che potrebbe comportare senz'altro notevoli guadagni in termini di efficienza (creando anzitutto economie di scala legate alla messa in comune delle risorse), nonché la garanzia di servizi di eccellenza uniformi in tutti i ventotto Paesi membri.

Di fronte alla globalizzazione dei sistemi economici, in un contesto di grande mobilità dei cittadini e delle imprese e in virtù della natura sempre più transfrontaliera dell'attività economica, le sorti della stessa Unione Europea sembrano essere legate a filo doppio con quelle della Unione doganale.

Il progetto di riforma proposto dalla Commissione per gli anni a venire prevede una serie di misure intese a garantire tempi di sdoganamento certi, procedure di controllo standard, interpretazioni uniformi, informazione e formazione capillare e lo stanziamento a sostegno di tutto questo di ingenti risorse finanziarie.

La modernizzazione delle strutture operative, il completamento della informatizzazione interoperativa delle dogane sono i presupposti per uno sdoganamento centralizzato.

In un conteso di profonda crisi economica, che ha determinato il proliferare di movimenti di opinione c.d. euroscettici, la realizzazione di una Unione doganale davvero compiuta (a più di quarant'anni dalla sua istituzione) potrebbe fare da volano verso il raggiungimento di un assetto normativo tendenzialmente omogeneo dei sistemi fiscali dei vari Stati membri, vale a dire di una vera e propria unione fiscale.

In altre parole finché i singoli governi nazionali degli Stati membri seguiranno a vedere nella politica fiscale una irrinunciabile prerogativa da custodire gelosamente, difficilmente si riusciranno a chiudere le scappatoie derivanti dai differenti regimi fiscali esistenti, ed a promuovere una efficace lotta alla evasione, alle frodi fiscali ed alla pianificazione fiscale aggressiva.

A tal proposito vale la pena di menzionare il recente documento del Fondo Monetario Internazionale che ha sottolineato la necessità di creare una unione fiscale per arginare la crisi economica e le falle della architettura dell'UE.

L'analisi propone la prospettiva di una unione fiscale che dovrebbe cementare l'unione monetaria e rappresentare la premessa di una unione bancaria che crei un sistema di protezione sovranazionale, con maggiore condivisione dei rischi sugli Stati membri (nell'ottica di un bilancio comune).

È di palmare evidenza che parlare di una unione bancaria con un fondo comune per ricapitalizzare e garantire i depositi delle banche o di sistema previdenziale centralizzato , non ha senso se non si è in grado neppure di vincere la prossima sfida all'orizzonte, quella di realizzare una

Unione doganale davvero compiuta, in vista della realizzazione di una unione fiscale.

In caso di fallimento non resterebbe che l'opzione alternativa di recedere ad una mera zona di libero scambio, ma questo, naturalmente, certificherebbe il fallimento della unione doganale.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, a cura di F. MOSCHETTI, e L.TOSI, Padova, 2000.

ADONNINO P., Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie, in Dir. prat. trib., 2008, 705.

ALLEGREZZA, Cooperazione giudiziaria, mutuo riconoscimento e circolazione della prova nello spazio giuridico europeo, in Atti del convegno “L’area di libertà sicurezza e giustizia: alla ricerca di un equilibrio fra priorità repressive ed esigenze di garanzia” a cura di RAFARACI, Catania 9-11 giugno 2005, Milano 2007.

AMATUCCI A., L’imposta sul valore aggiunto, in Trattato di diritto tributario, Padova, 1994, IV, p.223

AMATUCCI A., L’ordinamento giuridico della finanza pubblica, Iovene Napoli.2007.

AMATUCCI F., Frodi carousel e “consapevolezza” del cessionario IVA (Carousel frauds and “knowledge” of transferees in VAT system) in RTDT - n. 1/2012.

ARDITO F., La cooperazione internazionale in materia tributaria, Padova, 2007, p. 29

ARMELLA S., Gli strumenti di tutela contro le pratiche di «dumping» in L'IVA, n. 7 / 2012, p. 51

ARMELLA S., ORSI G., “Prescrizione dell’obbligazione doganale e necessario coordinamento della norma comunitaria con la disciplina nazionale”, in Rivista giuridica tributaria, n.813, 2009.

BAGGIO R., Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria, Milano, 2009, 654 ss.

BARASSI M., Lo scambio di informazioni nella Ue, in Riv. dir. trib. internaz., 2001, 327; Id., Cooperazione tra amministrazioni fiscali, in Diz. dir. pubbl., diretto da S. Cassese, II, 2006, Milano, 1525.

BASILAVECCHIA M., L'influenza delle interpretazioni della Corte di Giustizia, in GT, 2008, n.1, p.46 e ss.

BASILAVECCHIA M., L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea, Riv.dir.trib., fasc.4, 2009, pag.361 ss.

BASILAVECCHIA M., Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi nell'IVA, in Rivista di diritto tributario, Parte II fasc. 9, 2004, pp. 510 ss.

BASILAVECCHIA M., Il controllo degli adempimenti INTRASTAT, in Corriere tributario n. 15/2010, pp. 1157 ss.

BASILAVECCHIA, L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea, in Rivista di diritto tributario, Parte I fasc. 4, 2009, pp.361 ss.

BATTISTONI FERRARA. F., Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente, in Dir. prat. trib., 1999, I, 1509 ss.

BEGHIN, Diritto tributario. Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza, Torino, Giappichelli Editore, 2011.

BELLANTE P., M.BIANCHI., M.CONSERVA, G.DALLA VERITÀ., A.DI MEO., M.FAVARO, G.GARIONI, V.KURKDJIAN, D.SALUZZO, E.STAITI, E. VASCO "Manuale di commercio internazionale", Ipsoa, 2011.

BIZIOLI G., Il principio di non discriminazione in I Principi europei del diritto tributario a cura di A.DI PIETRO e T.TASSANI, Padova 2014, p.198.

- BORIA P., Diritto tributario europeo, Milano 2010, p.250 e ss
- BORIA P., L'antisovrano, Torino 2004.
- BORIA, Diritto tributario Europeo. Giuffrè editore. 2010.
- BORSELLI, Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives, Questioni di Economia e Finanza Occasional papers n. 106 – Banca d'Italia, Ottobre 2011.
- BUCCISANO A., Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale, in Riv.dir.trib., fasc.7-8, 2012 pag.669.
- CALIFANO C., Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente in Riv. Dir.Trib. 2004, I, p.993 ess.
- CAPOLUPO S., Manuale dell'accertamento delle imposte, Milano, 2011, 2929 ss.
- CAPOLUPO S., Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette, in Corr. trib., 2011, 1310
- CARUSO F., VARESE E. “Commercio internazionale e dogane”, Torino, 2011.
- CASSESE S., Chi governa il mondo?, Bologna 2013, p.43 e ss
- CASSESE S., La nuova costituzione economica, Bari 2004, pag. 59 e ss.
- CASTIGLIONE R., I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali, cit., 1111.
- CENTORE P., “Libro bianco”: la revisione dell'IVA europea e il superamento del regime transitorio, in Fisc. comm. int., 2012, n. 2.
- CENTORE P., Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi Iva, in Corr. trib., 2010, 3944 ss

CENTORE P, Contrasto tra giudici nazionali e comunitari sulla rilevanza della buona fede nelle frodi IVA, in Corr. trib., 2008, n. 16, p. 1303 s.

CENTORE P., Cooperazione tra Stati non solo formale per la lotta all'evasione, in Corr. trib., 2010, n. 24, p. 1953.

CENTORE P., Fiscalità e commercio internazionale. Scambi internazionali di merci e servizi. MOSS: un passo avanti verso il regime IVA definitivo. 2014. Riv,Giur,Trib.n 1/2014

CENTORE P., Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi IVA, 2010, n. 47, p. 3944 s.

CERIONI F, "L'accertamento doganale tra garanzia del contribuente e atti di accertamento esecutivi", Corriere tributario, vol.22, 2012.

CERIONI F. Ordinamento doganale e commercio internazionale da Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali IPSOA 2014, pagg.142-144.

CERIONI F., "L'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento delle imposte doganali", Diritto e pratica tributaria, Vol. 83, Fasc. 2, 2012

CERIONI F., "La revisione dell'accertamento doganale", Corriere tributario, vol.17, 2010.

CERIONI F., La cooperazione amministrativa Iva tra autorità fiscali degli Stati Ue si rafforza: verso un controllo europeo?, in Corr. trib., 2012, 1138.

CERIONI F., Le fonti dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, in Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali IPSOA 2014, pag.95

CERIONI, La cooperazione amministrativa IVA tra autorità fiscali degli Stati Ue si rafforza: verso un controllo europeo?, in Corr. trib., 2012, n. 15, p. 1138 s.

CERIONI, FORTE, POLACCHINO, Il diritto tributario comunitario,

Milano 2006 p.747 e ss.

CINIERI, Nuovi azioni di contrasto alle frodi Ue, in *Prat. fisc. e prof.*, 2010, n. 25, p. 42 s.

CIPOLLINA S., Armonizzazione vs. competizione fiscale: il trade-off Europa/Italia in *Riv. dir. fin.*, fasc.1, 2004, pag. 93e ss.

CIPOLLINA S., I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale, Milano, Giuffrè, 2003

CORDEIRO GUERRA R., Concorso di persone ed autore mediato nella nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie, in *Rass. trib.*, 2000, 395 ss

CORDEIRO GUERRA R., Politica fiscale della Ce, in S. CASSESE (a cura di), *Diz. dir. pubbl.*, V, Milano, 2006, 4329.

DE FLORA, Brevi riflessioni in tema di regime probatorio nelle operazioni intracomunitarie, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1/2009, pp. 20 ss.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano 2011, p. 25

DE ROSE, Le frodi ai danni dell'Unione europea, in *Studi in onore di Umberto Lanza*, Napoli, Editoriale scientifica 2008, pp.975 ss.

DEL FEDERICO L., Il principio di personalità, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di Tabet, G., Torino, 2000, 11 ss..

DEL FEDERICO L., Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997, in *Riv. Dir. trib.*, 1999, I, 107 ss.

DEL FEDERICO L., Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2010, 225 ss.

DEL FEDERICO L., Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea, contributo allo studio della prospettiva italiana, p.28 e ss, Milano 2010, p.20 e ss.

DEL TORCHIO F., “ Estensione dell’obbligatorietà del contraddittorio preventivo nell’accertamento doganale”, in Diritto e pratica tributaria, n.2, 2012.

DESIDERIO D., GIFFONI M., “Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale”, Torino, 2009, p.54 e ss..

DI PIETRO A., Introduzione in I Principi europei del diritto tributario a cura di A.DI PIETRO e T.TASSANI, Padova 2014, p.XXIX.

DI PIETRO A., La crisi dell’armonizzazione delle imposte indirette, in M.C. GUERRA, A.ZANARDI, La finanza pubblica italiana. Rapporto 2007, Bologna, 2008, p.302 e ss.

DI PIETRO A., Lo stato della fiscalità nell'Unione europea, Roma, 2003, tomo I.

DI PIETRO A., Per una costituzione fiscale europea, Padova 2008, p.113.

DONA', VISCARDINI, La tutela penale e amministrativa degli operatori economici e gli interessi finanziari dell’Unione Europea, Padova, Cedam, 2000. Pp166 a274.

EINAUDI L., Miti e paradossi della giustizia tributaria, Torino 1959.

FABIO E.. “Manuale di diritto e pratica doganale”, Ipsoa, 2011.

FABIO M. “Manuale di diritto e pratica doganale”, Ipsoa, 2011.

FABIO M., “Status europeo di operatore economico autorizzato , AEO”, in Fiscalità e commercio internazionale, Fasc.3, n. 39, 2012.

FABIO M., “Tempi lunghi per l’entrata in vigore del nuovo codice doganale”, in *Fiscalità e commercio internazionale*, Fasc.8, n. 43, 2012.

FALCIAI, *Le frodi fiscali nell’Europa comunitaria*, in *Fisco*, 2002, 42, p. 6472 s.

FALSITTA G, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, Padova 2010, pag.873 ss.

FALSITTA G., *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 126 e s.

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, Padova, CEDAM 2008.

FALSITTA, *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo IV – Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, Padova, Cedam, 2011.

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, Cedam, 2010.

FANTOZZI *Corso di diritto tributario*, Torino, Utet, 2003.

FANTOZZI A., *Presentazione*, in Boria, *L'antisovrano*, cit., XII.

FERNANDEZ MARIN F., *El intercambio de informacìon tributaria como asistencia externa del Estado en la Uniòn Europea*, Valencia 2006, p. 145 e ss.

FERNANDEZ MARIN F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I Principi europei del diritto tributario* a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, Padova 2014, p.357 e ss.

FICHERA F., *Fisco ed unione europea: l'acquis communautaire*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, I, 427ss.

FRIGO M., A. LANG, *Diritto dell'Unione europea e della Comunità internazionale. Casi e materiali*, Torino, 2005, pp. 515-519.

FUXA D., Lo scambio di informazioni e i regimi fiscali dannosi: recenti sviluppi in ambito Ocse, in *Fiscalità internazionale*, 2008, 202 ss..

G.FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario*, vol. II-Parte speciale, VIII Ed. Padova, 2012 p.759 e ss.

GALLO F., Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea, in *Rass. trib.*, 2003, 1473 ss.

GALLO F., Mercati finanziari e fiscalità, in *Rassegna Tributaria* n.1/2013, p.21 e ss.

GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, p. 130 e ss.

GARBARINO C., Trasparenza e scambio di informazioni nell'ambito del Global Forum OCSE, in *Fiscalità e commercio internaz.*, 2011, 32 ss.

GIOVANNINI A., Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell'accertamento esecutivo, in *Riv.trim.dir.trib.* , 2012, n.1, pag. 119 e ss.

GIOVANNINI A., Sanzione tributaria e persona giuridica: appunti per una riforma, in *Riv.Dir.trib.int.* n. 1 2013.

GIOVANNINI A., Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria, in *Dir. prat. trib.*, 1997, 1196 ss..

INGRAO G., Dalle teorie moniste e dualiste alla integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e diritto comunitario alla luce del trattato di Lisbona, in *Riv.dir.trib.*, 2010, p. 213 e ss.

INGROSSO M., Il ruolo del giurista nella elaborazione di una legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione, In *Rivista di diritto tributario*, n. 11 2012, Parte prima.

IORIO D., La buona fede dell'importatore non ha valore esimente in re ipsa, in Dir. prat. trib. int. vol. X n.1 Cedam Padova 2013.

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ, La Unión Fiscal en la UE (una visión general), in Revista de Derecho de la Unión Europea. Madrid ISSN 1695-1085. n° 27 - julio - diciembre 2014 n° 28 - enero - junio 2015. Pag. 83-124.

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ, La Unión Fiscal en la UE (una visión general), in Revista de Derecho de la Unión Europea. Madrid ISSN 1695-1085. n° 27 - julio - diciembre 2014 n° 28 - enero - junio 2015. Pag. 83-124

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ, La Unión Fiscal en la UE (una visión general), in Revista de Derecho de la Unión Europea. Madrid ISSN 1695-1085. n° 27 - julio - diciembre 2014 n° 28 - enero - junio 2015. Pag.109

LA SCALA A.E., I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea, Padova 2008, p.101 ss.

LAFARGE F., Administrative Cooperation between Member States and implementation of EU Law, in European Public Law, vol. 16, n. 4, 2010, pagg.597 e ss.

LOPEZ ESPADAFOR C.M., Sovranità, Unione Europea e Comunità internazionale, in Dir. pubbl. comp. eur., 2001, 534 ss.

LOPEZ ESPADAFOR C.M., Sovranità, Unione Europea e Comunità internazionale, in Dir. pubbl. comp. eur., 2001, 534 ss.

LUPI R., Concorrenza fra ordinamenti, comunità europee e prelievo tributario, in Aa.Vv. , La concorrenza tra ordinamenti giuridici a cura di A. Zoppini, Roma 2004, pag. 163

LUPI R., *Quali controlli fiscali al di fuori del territorio statale?*, in Corr. trib., 2009, 3596 ss.

LUPI, Imposta sul valore aggiunto, in Enc. giur. 1989, vol. XVIII, 159

MARCHESE S., Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona, in Dir.Prat.Trib. 2012, I, p.241 ss.

MARCHESELLI A., Frodi fiscali e frodi nella riscossione Iva, carousel tra onere della prova, inesistenza, inerenza, in Dir.prat.trib., 2012, p.1335 e ss.

MARCHESELLI A., Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline, Padova 2012, p.127 e ss.

MARCHESELLI A., Il riconoscimento dei “diritti fondamentali del contribuente” nella Cedu, nell’UE e nel diritto italiano: uno spunto da una sentenza del Consiglio di Stato francese, in Giur.It., 2012, p.12ss.

MARCHESSOU P., Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisbona, in Rass.Trib., 2010, p.595

MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in Rass. trib., 2010, 433 ss

MASTROMATTEO E SANTACROCE, Fatturazione elettronica: dalla sottoscrizione digitale ai controlli interni di gestione, in Corriere tributario, n. 44/2011, pp. 3672 ss.

MATTIA E MELILLO, Vat Package Recenti modifiche alla disciplina IVA dei servizi internazionali, in Il Fisco n. 46/2009, pp.7575 ss.

MATTIA, Vat Package: le novità in materia IVA in vigore dal 1° gennaio 2010, in Export e investimenti n. 4/2010, pp. 37 ss.

MELIS - A.PERSIANI, Trattato di Lisbona e sistemi fiscali, in Dir.Prat.Trib., 2013, I p.273 ss.

MELIS G., Coordinamento fiscale nell'Unione europea, in Enc. dir., Annali I, Milano, 2008, 394 e ss

MELIS G., Spunti sul "metodo di coordinamento fiscale aperto" quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea e Stati terzi, in Dir. prat. trib. internaz., 2008, 207 ss

MENTI , Le fatture per operazioni inesistenti e l'onere del contribuente di provare l'effettività delle operazioni ritenute inesistenti, 2010, n. 1, p. 57 s.

MERCURIO , L'applicazione della solidarietà del pagamento dell'iva per contrastare le frodi negli scambi intracomunitari, in Fisco, 2007, n. 28, p. 4132 s.

MICCINESI M., Giurisdizione comunitaria e processo tributario, p.443 e segg. in Aa.Vv., Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale, coordinato da G. Gaffuri, M.Scuffi, Milano 2009, p.443 e ss.

MICCINESI M., La responsabilità degli amministratori e del personale dipendente, ivi, 37 ss.

MIGLIAZZA, Taxing forum per le imprese del mercato interno europeo, in Diritto Unione Europea, n. 2/2006, pp. 273 ss.

MONACO, Le fonti del diritto comunitario in PENNACCHINI E. – MONACO R. – FERRARI BRAVO L. – PUGLISI S., Manuale di diritto comunitario, Torino, UTET 1983.

MONDINI A., Il principio di neutralità nell'Iva tra "mito" e (perfettibile) realtà, in I Principi europei del diritto tributario a cura di A.DI PIETRO e T.TASSANI, Padova 2014, p.269 e ss

MONDINI A., Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione un principio generale del procedimento tributario, in

T.Tassani (a cura di) Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa, Roma 2009, p.173

MONTI A. - DE LEITO C., Mutua assistenza amministrativa e tutela delle posizioni soggettive del contribuente, in *Fiscalità internaz.*, 2010, 308 ss.

MUSGRAVE P.B., *Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union*, in Cnossen S. (ed.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000; Musgrave R.A.-Musgrave P.B., *International Equity*, in Bird R.M.-Head J.G. (eds.), *Modern Fiscal Issues: Essays in Honor of Carl S. Shoup*, University of Toronto Press, 1972, p. 63 ss

NUSSI M., Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, in AA.VV., *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi e delle società*, a cura di G. Marino, Milano, 2004, 100 ss.

PADOA SHIOPPA T. *Europa, forza gentile*, Bologna, 2001, 172 SS.

PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto, Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, Napoli 1977.

PERRONE CAPANO R., *L'Europa tra debolezza dell'euro e crisi dello Stato fiscale. Una interpretazione funzionale*, in *Rass. trib.*, 2001, 1319.

PUOTI G., *La cooperazione internazionale in materia fiscale. Situazione e prospettive negli Stati membri dell'Unione Europea*, in *Riv. dir.trib. internaz.*, 2010, 199-200.

RICARDO D., *I principi dell'economia politica e dell'imposta*, 1817.

ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in V.Uckmar (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 781 ss

ROSSI, *I reati di fatturazione: problematiche e profili applicativi*, in *Fisco*,

2002, n. 43, p.6882 s.

RUCHELMAN S. ., Exchange of Information, in Intertax, 2002, 30, 408 ss.

SACCHETTO C., Diritto tributario (Convenzioni internazionali), in Enc. dir., Annali, I, Milano, 2007, 537.

SACCHETTO C., L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria, in Aa.Vv. L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, coordinamento di V.Uckmar, Padova 2000, p.801 e ss.

SACCHETTO C., L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali, parte I, in Boll. trib., 1990, 488.

SACCHETTO C., Politiche comunitarie VII) Politica fiscale, in Enc. giur., XXIII, Roma 1995.

SACCHETTO C., Tributi (Parte I), in M.P. Chiti - G. Greco, Trattato di diritto amministrativo europeo, II ed., Tomo IV, Milano, 2007, 2239

SANTACROCE, Libro verde sul futuro dell'IVA – contributo alla consultazione pubblica, inviato alla Commissione europea in occasione del dibattito pubblico aperto sul futuro dell'IVA. 2011.

SAPONARO F. ., Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale, in Rass. trib., 2005, 453.

SELICATO P., Il modello di convenzione Ocse in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale, in Riv. dir. trib. internaz., 2004, I, 11 ss., 16 ss.

SELICATO P., Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente, in Rass. trib., 2012, 328 ss.

SERIO A., Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria, in Riv.it.dir.pubbl.com. 2008, p.237 e ss.

SUCCIO R., Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni, in Dir. prat. trib. int., 2011, 170.

T.MARTINES, Diritto Costituzionale Giuffrè Milano 2000 pagg. 89-90.

TASSANI, DI PIETRO, i principi europei del diritto tributario. Cedam 2013.

TESAURO F., Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito, in Giur. it., 2011, n. 8-9, p. 1938 s.

TESAURO F., Compendio di diritto tributario, Milanofiori Assago, Utet, 2010.

TESAURO G., Diritto dell'Unione Europea, Padova 2012, pagg. 391 e 393.

TOMA , Cooperazione amministrativa internazionale e contrasto delle frodi comunitarie in ambito IVA, in Fisco, 2008, n. 27, p. 4895.

TOSI L., L'attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario (con particolare riferimento agli illeciti nel campo dell'Iva), in Riv. dir. trib., 1996, I, 634 ss.

TRIVELLIN M., Il principio di buona fede oggettiva, in I Principi europei del diritto tributario a cura di A.DI PIETRO e T.TASSANI, Padova 2014.

TURINA A., Trasparenza e scambio di informazioni nell'ambito del Global Forum OCSE, in Fiscalità e commercio internaz., 2011, 32 ss.

TURINA A.; I recenti sviluppi internazionali in materia di scambio di informazioni, in Fiscalità internaz., 2010, 155 ss.

VALENTE P., Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali, in Fisco, 2010, 3160 ss.

VALENTE P., Lo scambio di informazioni spontaneo nelle fonti internazionali e sovranazionali, in Fisco, 2010, 5170 ss.

VALENTE P., Lo scambio di informazioni su richiesta nelle fonti comunitarie, in Fisco, 2010, 4987 ss.

VALENTE P., Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse, in Fisco, 2010, 4829 ss.;

VENTURINI, l'Organizzazione mondiale del commercio e la disciplina degli scambi internazionali di merci in AA.VV. L'organizzazione mondiale del Commercio p. 142 IPSOA 2009.

VERRIGNI C., Le accise nel mercato unico europeo, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2007, I, 294

WEILER J.H.H. , The constitution of the Common Market Place: Text and context in the evolution of the free Movement of Goods, p.394 in P.Graig e G.de Burca, The evolution of EU Law, Oxford 1999; J.SNELL Non discriminatory Tax Obstacles in Community Law, p.324.

ZAGREBELSKY V., Ambito di intervento in materia tributaria, in Aa. Vv., La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura, Padova 2007, p.325 e ss.

LEGISLAZIONE E GIURISPRUDENZA

Circolare n. 16/D/2014 Agenzia delle Dogane e dei monopoli

Circolare n. 18/E/2014 Agenzia delle Entrate

Circolare n. 23/E, 24 luglio 2014 Agenzia delle Dogane e dei monopoli

Circolare n. 24/D del 30 dicembre 2013 emanata dalla Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Circolare n. 24265/RU/2010 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Circolare n. 5 /E/2010 dell'Agenzia delle Entrate

Comunicazione COM (1994) 515 final

Comunicazione COM (2010) 695 final

Comunicazione COM (2011) 293 final

Comunicazione COM (2011) 851 final della commissione al parlamento

Comunicazione COM(2012) 464 final

Comunicazione COM(2012) 791 final.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Megozzi del 15 giugno 2010, causa C-132/07.

D.L. 331/93, convertito con Legge 29 ottobre 1993 n.427.

D.P.R. 26 ottobre 1972 n.633

Decisione 624/2007 CE del Parlamento e del Consiglio del 23 maggio 2007

Decisione CECA/CEE/Euratom del Consiglio n. 243 del 21 aprile 1970

Direttiva 2003/93/CEE

Direttiva 2004/106/CEE

Direttiva 77/799/CEE

Direttiva 79/1070/CEE

Direttiva 92/12/CE

Direttiva del Consiglio 2011/16 UE del 15 febbraio 2011

Direttiva del Consiglio 77/799/CEE del 19 dicembre 1977

GU L 145 del 4.6.2008

GU L 287 del 29.10.2013

Legge di stabilità del 2013. L n 228 dicembre 2012

Proposta di Direttiva COM (2013) 884-final

Regolamento CE 2913/92 Codice Doganale Comunitario

Regolamento CE 450/2008

Regolamento CE n. 1798/2003

Regolamento CE n. 2022/792

Regolamento CE n. 2073/2004

Regolamento CE n. 515/1997

Regolamento CE n. 515/97

Regolamento CE n. 92/3046

Regolamento CE n.1073/99

Regolamento CE n.450/2008

Regolamento CE n.766/2008.

Regolamento CEE 19 dicembre 1972 n.2840

Regolamento CEE 2454/93

Regolamento CEE 2454/93 della Commissione del 2 luglio 1993

Regolamento CEE 27 luglio 1987, n.2658

Regolamento CEE 28 giugno n.950

Regolamento CEE 2913/92

Regolamento CEE 2913/92 da parte del Consiglio il 12 ottobre 1992

Regolamento CEE n. 218/92

Regolamento CEE n. 218/92

Regolamento CEE n.1174/2009 della commissione

Regolamento della comunità Europea 30 novembre 2009 n. 1225/2009

Regolamento di esecuzione UE n. 79/2012.

Regolamento n.952/2013

Regolamento UE 608/2013

Regolamento UE del Parlamento europeo e del Consiglio n.952 del 9 ottobre 2013.

Regolamento UE n. 608/2013

Regolamento UE n. 904/2010

Regolamento UE n. 904/2010 del Consiglio

Regolamento UE n. 952/2013

Regolamento UE n.883/2013

Risoluzione n. 56/E del 30 maggio Agenzia delle Entrate

Risoluzione n. 8/E/2014 Agenzia delle Entrate

Risoluzione n.2 del 18 febbraio 1946

Sentenza C-382/92 CGE

Sentenza C-91/02 CGE

Sentenza CGCE, 18 ottobre 2008, in causa C-464/06.

Sentenza CGCE, 29 marzo 2012, causa C-505/09.

Sentenza CGCE, 30 gennaio 2002, causa T-54/99, punto 48

Sentenza CGUE C-199/82 del 9 novembre 1983

Sentenza CGUE C-205/82-C-215/82 del 21 settembre 1983

Sentenza CGUE C-285/93 del 23 novembre 1995

Sentenza CGUE C-290/91 del 27 maggio 1993

Sentenza CGUE C-292/97 del 13 aprile 2000.

sentenza CGUE causa Sopropè causa C-349/07

Sentenza Corte di Giustizia C-14/83 del 10 aprile 1984

Sentenza Corte di giustizia 10 luglio 1984, c-72/83, Campus Oil punto 41.

Sentenza Corte di giustizia 15 luglio 1964, C-6/64 Costa c. Enel.

Sentenza Corte di Giustizia C-108/89 del 13 novembre 1990

Sentenza Corte di Giustizia C-212/04 del 4 luglio 2006.

Sentenza Corte di Giustizia C-246/07 del 20 aprile 2010 p.71.

Sentenza Corte di Giustizia C-397/01 del 5 ottobre 2004

Sentenza Corte di Giustizia causa Schul 15/81, sent. 5 maggio 1982, Racc.
p. 1409, punto 33

Sentenza Corte di Giustizia cause riunite C-446/09 e C-495/09

Sentenza Corte di Giustizia europea sent. 9 settembre 2004, C- 72/03.

Sentenza Corte di Giustizia Polido, causa 270/80 sent. 9 febbraio 1982,
Racc. p. 329 punto 16

Sentenza Corte di giustizia, 20 gennaio 1981, C-55 e 57/80, Gema punto 8.

Sentenza Corte di giustizia, 27 aprile 1994, C-393/92, Comune di Almelo ,
punti 27 29.

Sentenza Corte di giustizia, 28 marzo 1995, C-324/93, Evans Medical,
punto 20.

Sentenza Corte di Giustizia,C-30/70 del 17 dicembre 1970

Sentenza della Corte di Giustizia 15 gennaio 1986, C-44/1984, p.38