

QUADERNI DEL CIRTE

Coordinati e diretti da

**Antonia Agullo Agüero - Massimo Basilavecchia - Lorenzo del Federico
Carlos María López Espadafor - Carlos Palao Taboada - José Andrés Rozas Valdés**

**LA DIGITAL ECONOMY
NEL SISTEMA
TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO**

a cura di Lorenzo del Federico e Concetta Ricci

Prefazione di
Giusella Finocchiaro e Francesco Delfini



© Copyright 2015 by AMON
www.amonedizioni.it

ISBN 9788866031567
Stampato in Italia - Printed in Italy

INDICE

<i>Prefazione di Giusella Finocchiaro e Francesco Delfini</i>	XVII
---	------

LA DIGITAL ECONOMY ED IL SISTEMA TRIBUTARIO: CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE (LORENZO DEL FEDERICO)

1. La fiscalità della <i>Digital economy: the disappearing taxpayer</i>	1
2. <i>Web</i> ed imposizione tributaria, tra categorie tradizionali ed innovazione legislativa	4
3. La virtuosa evoluzione Europea dell'IVA.....	8
4. Dalla <i>bit tax</i> ad una nuova fiscalità per la <i>Digital Economy</i>	10

CAPITOLO PRIMO (BJÖRN WESTBERG)

DIGITAL PRESENCE – DOES IT EXIST?

1. Background and Purpose of this Article.....	13
2. BEPS	14
3. The Digital Economy	15
3.1 BEPS issues.....	15
3.2 Characteristics of the Digital Economy.....	15
4. National attempts to introduce special taxation on the Digital Economy.....	16
4.1 France and Italy.....	16
4.2 United Kingdom.....	17
5. Corporation Tax Policy Options.....	18
5.1 Conclusions by the EU Expert Group	18

5.2 Time for a digital nexus?.....	21
5.2.1 Background.....	21
5.2.2 Activities that are considered preparatory or auxiliary and hence benefit from the exceptions to the definition of PE	21
5.2.3 Artificial decision-making	22
5.2.4 Significant digital presence.....	22
5.2.4.1 OECD Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy	22
5.2.4.2 Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy	23
5.3 The attribution of value created from the generation of data	25
5.4 Time for Withholding taxes?	25
6. Conclusions.....	27

CAPITOLO SECONDO
(CHRISTIAN CALIFANO)

**LA DIGITAL ECONOMY NELLE IMPOSTE DIRETTE:
L'ESPERIENZA ITALIANA**

1. Le transazioni telematiche nelle imposte personali e reali: localizzazione e territorialità	29
2. La qualificazione dei proventi	34
3. Le singole categorie reddituali	39
4. Il regime fiscale dell'utilizzo di opere protette	48
5. Il <i>tax credit</i> per la digitalizzazione	55

CAPITOLO TERZO
(CONCETTA RICCI)

**LA DIGITAL ECONOMY ED IL PROBLEMA DELLA STABILE
ORGANIZZAZIONE NELL'ESPERIENZA ITALIANA**

1. La <i>Digital Economy</i> e la stabile organizzazione	57
2. La stabile organizzazione nelle transazioni telematiche: il quadro evolutivo..	68
3. La "presenza digitale" come nuovo criterio definitorio della stabile organizzazione.....	77
4. I gruppi di società e la stabile organizzazione: le problematiche applicative..	85
5. Conclusioni	89

CAPITOLO QUARTO
(VIRGINIA SCALERA)

**IL CONTRASTO DELL'AGGRESSIVE TAX PLANNING NELLA
DIGITAL ECONOMY. IL CASO ITALIANO**

1. Premessa. Il panorama internazionale e l' <i>aggressive tax planning</i>	93
2. Erosione della base imponibile e <i>stateless income</i> : le novità rappresentate dalla <i>Digital Economy</i>	100
3. L' <i>aggressive tax planning</i> in Europa: esempi di regimi agevolati e le questioni comunitarie	103
4. Casi Google ed Apple: <i>tax inversion</i> nelle forme del <i>Dutch sandwich</i> e <i>Double Irish</i>	106
5. Conclusioni e prospettive evolutive	112

CAPITOLO QUINTO

LA *DIGITAL ECONOMY* NEL SISTEMA DELL'IVA

Sez. I

**La centralità della telematica negli adempimenti tributari:
la fattura elettronica**
(MAURIZIO LOGOZZO)

- | | |
|---|-----|
| 1. La necessità della telematica negli adempimenti tributari: il beneficio della dematerializzazione e della digitalizzazione | 119 |
| 2. Il perché della fatturazione elettronica | 125 |
| 3. La fattura elettronica: le fonti e l'evoluzione normativa..... | 128 |
| 4. Conclusioni | 134 |

Sez. II

***Digital economy* ed Iva: l'esperienza italiana**
(FRANCESCO MONTANARI)

- | | |
|--|-----|
| 1. <i>La Digital Economy</i> nel sistema dell'Iva: un quadro di riferimento..... | 135 |
| 2. I Servizi digitali prestati mediante mezzi elettronici e gli "altri servizi digitali" .. | 141 |
| 3. Segue: taluni possibili profili discriminatori - Il caso paradigmatico dell'editoria elettronica..... | 145 |
| 4. La sostanziale uniformità della prassi applicativa italiana al diritto europeo | 148 |
| 5. La controversa nozione di "centro di attività stabile"..... | 151 |

Sez. III

Il nuovo regime della territorialità dell'Iva nei servizi digitali.
La prospettiva italiana
(CLAUDIO LA VALVA)

- | | |
|--|-----|
| 1. Le nuove regole in tema di territorialità dell'IVA e la tassazione a destinazione nei servizi <i>business to consumer</i> | 155 |
|--|-----|

2. L'attuazione dell'art. 5 della direttiva 2008/8/CE e l'introduzione del mini <i>one stop shop</i>	159
3. L'impatto della nuova disciplina nell'ordinamento italiano e prospettive <i>BEPS oriented</i>	163

CAPITOLO SESTO
(CATERINA VERRIGNI)

LA *DIGITAL ECONOMY* NEL SISTEMA DOGANALE EUROPEO

1. <i>Digital Economy</i> e sistema doganale: il quadro generale	167
2. Commercio elettronico ed adempimento dell'obbligazione doganale.....	172
3. La telematizzazione delle operazioni doganali	178
4. Prospettive evolutive.....	181

CAPITOLO SETTIMO

**LE NUOVE FORME DI TASSAZIONE DELLA *DIGITAL ECONOMY*
NELL'ESPERIENZA EUROPEA**

Sez. I

**The Italian "Google Tax". National Taxation and the
European E-Economy**

(CRISTINA TRENTA)

1. Introduction	185
2. The Google Tax.....	188
3. VAT Place of Supply	193
4. Breach of Competition	195

5. Freedom to Conduct a Business.....	197
6. Tax Avoidance and Evasion	203
7. Conclusions	208

Sez. II

**El Impuesto Catalán Sobre la Provisión de Servicios de
Comunicaciones Electrónicas**

(JOSÉ A. ROZAS)

1. Características y contexto	211
1.1 Características	211
1.2 Contexto	214
2. Elementos esenciales, aplicación, régimen sancionador y afectación de los ingresos	220
2.1 El hecho imponible.....	220
2.2 Exención.....	224
2.3 Los sujetos pasivos.....	227
2.4 La cuota tributaria	231
2.5 Aplicación del impuesto, régimen sancionador y de recursos	232
2.6 Afectación de los ingresos.....	235
3. Constitucionalidad y adecuación al Derecho comunitario del impuesto	238
3.1 Doble competencia	239
3.2 Territorialidad.....	240
3.3 No interferencia.....	241
3.4 Proscripción de la doble imposición	242
4. Conclusiones	245

Sez. III

La nuova e variegata frontiera della “Google Tax”: profili comparatistici

(SIMONE ARIATTI E RICARDO GARCIA)

1. Premessa.....	247
2. La tutela del diritto d'autore e dell'editoria	248
3. L'attuale dibattito in Francia e la c.d. “Collecting Data Tax”	251

4. La " <i>Diverted Profits Tax</i> " del Regno Unito	252
5. La " <i>Google Tax</i> " in Ungheria.....	253
6. La c.d. "Tassazione sulla ADSL" in Catalogna.....	254
7. <i>L'Internet Tax Freedom Act</i> degli Stati Uniti.....	255
8. Conclusioni e prospettive.....	256

CAPITOLO VI

LA *DIGITAL ECONOMY* NEL SISTEMA DOGANALE EUROPEO

di Caterina Verrigni*

Sommario: 1. *Digital Economy* e sistema doganale: il quadro generale. – 2. Commercio elettronico ed adempimento dell'obbligazione doganale. – 3. La telematizzazione delle operazioni doganali. – 4. Prospettive evolutive.

1. *Digital Economy* e sistema doganale: il quadro generale

La previsione di un tributo in ragione dell'attraversamento della linea di confine territoriale da parte di una merce costituisce una forma tradizionale di prelievo fiscale espressione del principio di sovranità.

In un contesto mondiale sempre più globalizzato e aperto agli scambi commerciali, la velocizzazione dei traffici e l'abolizione dei controlli all'interno del territorio doganale comunitario, a seguito dell'instaurazione del mercato unico, hanno portato le Amministrazioni doganali a rivedere le proprie strategie, sia per la salvaguardia degli interessi fiscali (mediante controlli mirati di natura fiscale) sia per la tutela della collettività a fini di sicurezza (mediante controlli di natura extra fiscale).

Pertanto l'attuale assetto del mercato digitale per quanto riguarda i tributi doganali è disciplinato in modo alquanto uniforme³⁴⁶ al fine di agevolare lo sviluppo del commercio elettronico, evitare un trattamento fiscale discriminatorio fra le transazioni commerciali on-

*Ricamatore di Diritto tributario Università G. D'Annunzio di Chieti- Pescara

³⁴⁶ In generale sulla disciplina dei dazi doganali v.: MERCURIO, *Dogana ed imposte doganali*, in *Diz. Dir. pubbl.*, a cura di S. Cassese, V, Milano, 2006, 2026 ss.; TOSI – BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2007, 85 ss.; DESIDERIO – GIFFONI, *Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale*, Torino, 2009, 61 ss.; BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, 372 ss.

line e quelle tradizionali, non introdurre nuove forme di imposizione ed applicare al settore la disciplina fiscale esistente³⁴⁷.

Il commercio elettronico per sua natura è un sistema immediato compatibile con tipologie merceologiche non soggette a particolari regimi di divieti o di autorizzazioni come ad esempio i prodotti tecnologici *dual use* sottoposti a restrizioni oppure i prodotti tutelati dalla Convenzione di Washington che tutela particolari specie di flora o fauna³⁴⁸.

I prelievi doganali sono tradizionalmente collegati alla movimentazione delle merci oltre un determinato confine territoriale.

Tali tributi, inoltre, ben si conciliano con l'esigenza di procedere ad un controllo alla frontiera delle merci immesse sul mercato nazionale quale funzione indeclinabile per lo Stato in considerazione di finalità extratributarie (come ad es. la sicurezza nazionale, l'igiene e la sanità, nonché eventuali interessi economici protezionistici)³⁴⁹.

³⁴⁷ Su tali specifici profili si consenta il rinvio a VERRIGNI, *Rapporti e contratti informatici: il sistema doganale*, in AA. VV., *Diritto dell'informatica*, (a cura di FINOCCHIARO – DELFINI), Milano, 2014, 1081 ss. Sul tema generale della fiscalità del commercio elettronico cfr.: AA. VV., *La fiscalità del commercio elettronico via internet: attualità e prospettive* (a cura di RINALDI), Torino, 2001; CORASANITI, *Profili fiscali del commercio elettronico*, in Dir. prat. trib., 2003, I, 607; FICARI, *Profili generali*, in AA VV., *Il regime fiscale delle transazioni telematiche* (a cura di FICARI), Torino, 2004, 6 ss.; MELIS, *Commercio elettronico nel Diritto tributario*, in Dig. IV ed. disc. Priv – sez. comm., Agg. 2008, 70.

³⁴⁸ Per far fronte al pericolo di spedizioni di materiale illecito o non controllato proveniente da Paesi esteri, l'Agenzia delle Dogane ha predisposto un piano di intervento che passa attraverso la ricerca dei prodotti contraffatti e che consente di intensificare i controlli sulle transazioni internazionali che riguardano Stati Uniti, Cina e Taiwan, aree particolarmente interessate dal commercio *on line*, (Comunicato Ag. Dogane 21.6.2006, prot. 3479).

³⁴⁹ Nella disciplina attuale sono previste due categorie di prelievi tributari connessi all'attraversamento della linea doganale: i diritti di confine ed i diritti doganali. I primi sono imposte doganali che gravano sulle merci provenienti dai paesi extracomunitari secondo la disciplina unitaria ed omogenea prevista dall'Unione europea. Si tratta di tributi accertati e riscossi dagli uffici doganali dei singoli Stati membri, destinati a confluire nel bilancio dell'Unione Europea in quanto rappresentano le risorse proprie di quest'ultima. I diritti doganali costituiscono invece una prestazione imposta in ragione delle attività svolte dalle autorità pubbliche in occasione dell'attraversamento della linea di confine territoriale. Si tratta pertanto di corrispettivi di diritto pubblico (come le spese di custodia delle merci nei magazzini doganali) ovvero di tasse correlate allo svolgimento di operazioni amministrative (ad es. diritti per visite sanitarie, diritti sulle merci imbarcate e sbarcate); sulla distinzione tra diritti doganali e diritti di confine, cfr.:

La modulazione dei dazi doganali sulle importazioni e, talora, sulle esportazioni costituisce così lo strumento per regolamentare l'afflusso o il deflusso di merci nel proprio mercato secondo le logiche del commercio internazionale. D'altra parte, la profonda trasformazione del concetto di frontiera dovuto alla realizzazione del mercato unico europeo e lo sviluppo di una politica doganale comune all'intera area degli Stati membri hanno prodotto una significativa trasformazione della disciplina dei dazi doganali.

Infatti, all'art. 3 punto a) del Trattato UE, la priorità tra le azioni fondamentali dell'Unione volte alla salvaguardia del mercato unico è individuata nel divieto di istituire dazi doganali o tasse ad effetto equivalente per le merci in entrata ed in uscita dallo Stato³⁵⁰. Negli artt. 23 ss., del Trattato sono stabiliti espressamente l'abbattimento delle barriere doganali e la libera circolazione delle merci all'interno del territorio della UE. Collegato a tale principio è poi il criterio dell'unione doganale³⁵¹ che prevede la fissazione di un'unica tabella doganale da applicare a tutte le merci provenienti dai paesi esterni alla comunità economica; si tratta di un passaggio ulteriore che indica un livello più elevato di integrazione degli Stati membri nei rapporti commerciali con i paesi esteri.

Le barriere doganali pertanto esistono attualmente solo ai confini con gli Stati non appartenenti alla UE (e comunque in porti ed aeroporti) allo scopo di consentire l'applicazione dei dazi doganali per merci di provenienza extracomunitaria. Una volta superati i confini

ARMELLA, *I dazi doganali*, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Milano, 1999, 125 ss.; CARPENTIERI – LUPI – STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, 322 ss. Anche l'IVA assolta sulle importazioni viene considerata alla stregua di un diritto doganale, anche ai fini della procedura di applicazione e del meccanismo di definizione amministrativa delle controversie. Sui rapporti tra IVA e tributi doganali, si rinvia a: VERRIGNI, *Le importazioni tra sistema doganale e imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. nav.*, 2011, 793 ss.

³⁵⁰ Per i riferimenti essenziali al tema dei principi fiscali europei cfr.: AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, 179 ss.; LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, 115 ss.; BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., 133 ss.

³⁵¹ Sul concetto di unione doganale v.: PENNETTA, *Unione doganale*, in *Enc. dir.*, Agg., V, Milano, 2001, 1073 ss.

con l'UE, le merci possono circolare all'interno del territorio europeo senza alcun onere fiscale aggiuntivo.

Le merci che si muovono mediante transazioni aventi carattere elettronico sono soggette alla fiscalità doganale, non sono previsti trattamenti agevolati e, anzi, il momento fisico del passaggio delle merci lungo la "linea di frontiera" segna la nascita dell'obbligazione doganale e quindi l'obbligo per l'importatore di corrispondere i dazi e le imposte di confine.

Da quanto detto emerge che i diritti ed i dazi doganali rilevano esclusivamente nell'ipotesi di commercio elettronico indiretto, avente ad oggetto beni materiali consegnati secondo le normali procedure di trasporto, da un paese extra UE, il cui passaggio di merce avviene tramite il trasporto fisico della stessa e deve perciò sottostare alla disciplina fiscale prevista per le importazioni. Ovviamente, il tema delle importazioni è quello maggiormente oggetto di attenzione per via dell'applicazione, sulle merci in ingresso nell'UE di: dazi doganali, IVA ed altre imposte che la Dogana è tenuta a riscuote in forza di una legge.

Infatti, come è noto nel commercio elettronico indiretto la transazione commerciale avviene in via telematica, ma il cliente riceve la consegna fisica della merce a domicilio secondo i canali tradizionali, ossia tramite vettore o spedizioniere³⁵². Sul piano fiscale, si configura un'importazione/esportazione qualora il bene entri o esca dal territorio doganale dell'UE ovvero una vendita a distanza, nel caso in cui l'operazione viene effettuata in ambito comunitario tra un fornitore e un consumatore privato, residenti in due diversi Stati, entrambi appartenenti all'Unione europea o, più semplicemente, in ambito nazionale.

Per quanto riguarda le operazioni di commercio elettronico aventi ad oggetto beni provenienti da Stati non appartenenti all'Unione europea, ovvero beni ceduti da soggetti italiani ad acquirenti residenti in Paesi non comunitari, si rendono applicabili le disposizioni previste dagli artt. 67-70 del DPR 26.10.1972, n. 633 per le importazioni, e

³⁵² Ris. 15 novembre 2004, n. 133/E e Ris. 21 luglio 2008, n. 312/E, entrambe dell'Agenzia delle Entrate.

dall'articolo 8 del medesimo decreto per le esportazioni. Pertanto, se il bene acquistato proviene da un Paese non appartenente all'Unione europea, si configura un'importazione e l'Iva, applicata in dogana, dovrà essere assolta congiuntamente ai tributi doganali, indipendentemente dal fatto che l'acquirente sia o meno soggetto passivo Iva.

La tassazione dei beni deve avvenire nei modi tradizionali e, cioè, in dogana, se si tratta di importazione da Paesi non appartenenti all'Unione europea, ovvero come vendita a distanza³⁵³, allorché l'operazione viene effettuata in ambito comunitario tra un fornitore e un consumatore privato, residenti in due diversi Stati, entrambi appartenenti all'Unione europea³⁵⁴.

Anche nell'ambito del commercio elettronico è necessario stabilire con quale "condizione di resa" viene ceduta la merce³⁵⁵. Si possono avere diversi regimi: a) DDP (reso sdoganato): il venditore effettua la consegna, mettendo la merce a disposizione del compratore, sdoganata all'importazione, sul mezzo di trasporto di arrivo pronta per lo scarico nel luogo di destinazione convenuto. In questo caso il venditore di prodotti *on line* si fa carico di tutti i prelievi tributari vigenti nel paese di destinazione, ciò impone una struttura organizzativa adeguata nonché la redazione di listini per ciascun paese di destinazione,

³⁵³ L'ordinamento europeo è intervenuto sulla materia con la Direttiva 97/7/CE del 20.5.1997, relativa ai contratti a distanza, definendoli come: «qualunque contratto avente ad oggetto beni o servizi stipulato tra un fornitore ed un consumatore nell'ambito di un sistema di vendita e prestazione di servizi organizzato dal fornitore che, per tale contratto, impiega esclusivamente una o più tecniche di comunicazione a distanza fino alla conclusione del contratto, compresa la conclusione del contratto stesso». La direttiva è stata abrogata ed è stata sostituita dalla direttiva 2011/83/UE del 25.10.2011 con lo scopo di rimuovere le incoerenze e le lacune della pregressa disciplina; in Italia la nuova direttiva è stata recepita dal D.Lgs. 21.2.2014, n. 21. Su tali profili cfr.: FICOLA – SANTACROCE, *Commercio elettronico: identificazione del prestatore e del committente*, in *Corr. trib.*, 2012, 1145 ss.

³⁵⁴ Sul punto, la nota interna del Ministero delle finanze 20 agosto 1998 n.1977/V/SD chiarisce che "le forniture da Paesi terzi via Internet di 'prodotti virtuali' non devono essere assoggettate a formalità doganali né al pagamento dei relativi dazi, fermo restando l'obbligo per il soggetto d'imposta nazionale di emettere autofattura ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 per l'assolvimento dell'IVA riguardante alla prestazione di servizio che ha ricevuto dal prestatore estero".

³⁵⁵ Per i profili applicativi si rinvia a: *INCOTERMS 2010*, pubblicazione della Camera di commercio internazionale, Italia.

essendo il dazio doganale incluso nel prezzo di vendita indicato sul sito di riferimento. b) DAP (reso al luogo di destinazione): il venditore effettua la consegna, mettendo la merce a disposizione del compratore sul mezzo di trasporto di arrivo pronta per lo scarico nel luogo di destinazione convenuto. In questo caso il venditore di prodotti *on line* si fa carico delle spese di trasporto ma non dei tributi sull'importazione; pertanto, la redazione del listino prezzi è più semplice in quanto non condizionata dai dazi doganali. Si tratta di una operazione che ha meno *appeal* sul consumatore finale, il quale dovrà corrispondere i tributi sull'importazione al soggetto che curerà lo sdoganamento nel paese di destinazione.

2. Commercio elettronico ed adempimento dell'obbligazione doganale

Come già evidenziato, nel commercio elettronico l'applicazione dei dazi doganali avviene in modo tradizionale se si tratta di beni importati da Paesi extra UE, diversamente se l'operazione avviene in ambito UE, allora si considera come vendita a distanza così come definita dalla Direttiva 97/7/CE.

Per quanto riguarda il profilo della soggettività è opportuno precisare che gli obblighi tributari connessi al verificarsi del presupposto sono imposti al soggetto che presenta la dichiarazione doganale e che dunque imprime la destinazione doganale alla merce introdotta nel territorio europeo.

Pertanto, il debitore dei dazi doganali è colui che effettua la dichiarazione doganale (art. 201, Reg. CEE n. 2913/1992). Tale obbligo dichiarativo è imposto al soggetto che introduce di fatto le merci nel territorio doganale (artt. 44 e 46, Reg. cit.).

Al riguardo il Codice doganale comunitario (art. 5) stabilisce che chiunque può farsi rappresentare presso l'Autorità doganale per l'espletamento di atti e formalità previsti dalla normativa doganale. La definizione è volutamente generica, poiché mira a individuare un'ampia gamma di soggetti che forniscono servizi doganali alle imprese, presenti in ambito europeo. La rappresentanza può essere diretta, se il rappresentante agisce in nome e per conto di terzi, oppure

indiretta, se il rappresentante agisce per conto dell'importatore, ma in nome proprio.

Gli Stati membri possono riservare il diritto di fare sul proprio territorio dichiarazioni in Dogana secondo la modalità della rappresentanza indiretta, di modo che il rappresentante deve essere uno spedizioniere doganale che ivi eserciti la sua professione.

In Italia la rappresentanza diretta, limitatamente alle dichiarazioni in Dogana, è riservata agli spedizionieri doganali iscritti nell'albo professionale³⁵⁶. Lo spedizioniere doganale deve dichiarare di agire per conto del rappresentato e specificare se opera in regime di rappresentanza diretta o indiretta³⁵⁷.

Nella rappresentanza diretta, il rappresentante compila la dichiarazione in nome e per conto dell'importatore, con la conseguenza che soltanto quest'ultimo assume il ruolo di dichiarante e responsabile dell'obbligazione doganale. A tal fine, deve spendere il nome del rappresentato, di modo che le sue operazioni producano effetti diretti nella sfera giuridica del proprietario della merce. In generale, il rappresentante diretto che abbia operato con la dovuta diligenza non assume nessuna responsabilità personale in ordine al pagamento dei dazi doganali, ponendosi al riparo da eventuali azioni di recupero *a posteriori* esercitabili dall'Agenzia delle dogane.

Diversamente, nel caso di mandato indiretto (in nome proprio e nell'interesse altrui) l'obbligazione doganale è riferita al rappresentante, venendo riconosciuta una coobbligazione solidale in capo al mandante; in questo caso il rappresentante è obbligato

³⁵⁶ Il nuovo codice doganale dell'Unione prevede rilevanti novità in proposito, disponendo che gli Stati membri dovranno consentire a qualunque soggetto di esercitare entrambe le forme di rappresentanza davanti alle Autorità doganali, a prescindere dall'appartenenza a una specifica categoria professionale. Per approfondimenti sul tema, MASSARI, *La rappresentanza in Dogana nel nuovo codice doganale dell'Unione: com'è e come sarà*, in *IIVA 2014*, 25.

³⁵⁷ Tali formalità sono obbligatorie, poiché il soggetto che non dichiara di agire in nome e per conto di un terzo o che dichiara di agire in nome e per conto di un terzo senza, tuttavia, disporre del potere di rappresentanza, viene considerato quale unico titolare dell'operazione dichiarata ed è tenuto all'adempimento, in via esclusiva, dell'obbligazione doganale.

principale, avendo la materiale disponibilità delle merci (art. 38, D.P.R. n. 43/1973)³⁵⁸.

Non rileva, dunque, il rapporto di titolarità della merce ovvero la semplice detenzione della stessa al solo fine di effettuare l'attraversamento della linea di confine doganale, bensì la presentazione della dichiarazione doganale in nome proprio.

Ne consegue che lo spedizioniere doganale, il quale agisce tipicamente secondo lo schema del mandato diretto, non è assoggettato ad alcuna obbligazione solidale per il pagamento dei dazi doganali³⁵⁹.

Mediante il meccanismo della rappresentanza diretta, lo spedizioniere compila la dichiarazione in nome e per conto dell'importatore, il quale assume tutti i diritti e gli obblighi conseguenti all'operazione doganale, tra cui quello di corrispondere o garantire i diritti doganali gravanti sulla merce³⁶⁰.

Una recente Circolare dell'Agenzia delle Dogane³⁶¹ ha riconosciuto agli operatori titolari di procedura domiciliata³⁶² il diritto

³⁵⁸ In tal senso v. Cass. 26.9.2003, n. 14312, in *Giust. Civ. Mass.*, 2003, 9. Di recente i giudici di legittimità (Cass. 27.3.2013, n. 7720) hanno ribadito che del pagamento dell'IVA all'importazione, derivante dall'indebita utilizzazione del plafond, risponde non soltanto l'importatore, ma anche il suo rappresentante doganale indiretto che presenta la dichiarazione in dogana.

³⁵⁹ Lo spedizioniere doganale trova esplicito riconoscimento nell'art. 40, D.P.R. n. 43/1973, il quale conferisce allo stesso l'esclusiva possibilità di presentare la dichiarazione doganale come rappresentante diretto dell'importatore, lasciando aperta a tutti gli altri operatori la rappresentanza indiretta. Sul tema della responsabilità dello spedizioniere cfr. AL NAJJARI, *La rappresentanza in dogana dopo la riforma del Codice doganale comunitario*, in *Comm. int.*, 2010, 5 ss.; VERRIGNI, *Le importazioni tra sistema doganale e imposta sul valore aggiunto*, cit., 811.

³⁶⁰ Secondo tale regime lo spedizioniere non assume nessuna responsabilità personale, in ordine al pagamento dei dazi doganali. Sulla questione è intervenuta anche la Corte di Giustizia (C. Giust. CE 20.11.2008, causa C-38/07), secondo cui l'importatore non può invocare la propria inesperienza per esimersi dall'obbligazione daziaria e sanzionatoria. In dottrina cfr., ARMELLA - ORSI, *Profili di responsabilità degli spedizionieri doganali*, in *Iva*, 2001, 29.

³⁶¹ Si tratta della Circ. 19.1.2015, n. 1/D. Per un primo commento si rinvia a ARMELLA - UGOLINI, *Rappresentanza diretta in Dogana anche per la procedura domiciliata*, in *Corr. trib.*, 2015, 751 ss.

³⁶² L'Agenzia delle Dogane ha recepito le indicazioni fornite dalla Commissione europea nell'ambito del sistema *EU pilot*, il quale rappresenta un meccanismo di risoluzione delle problematiche di implementazione del diritto dell'Unione europea e di scambio di

ad agire in rappresentanza diretta dell'importatore, ove la dichiarazione sia sottoscritta da uno spedizioniere doganale abilitato. In concreto, il rappresentante diretto risponde dell'obbligazione doganale soltanto nel caso in cui abbia presentato una dichiarazione fondata su dati inesatti, la cui erroneità avrebbe dovuto ragionevolmente conoscere, conformemente alle vigenti disposizioni legislative nazionali. Tale precisazione assume rilevanza primaria, poiché delimita le ipotesi di responsabilità del doganalista entro le fattispecie previste dalla normativa di ciascuno Stato membro. Nell'ordinamento italiano, il rappresentante diretto risponde in solido del pagamento del tributo esclusivamente nelle ipotesi in cui la regolarità, la veridicità e la completezza dei dati contenuti nella dichiarazione siano compromessi, a causa di errori od omissioni che lo spedizioniere conosceva o avrebbe dovuto ragionevolmente conoscere³⁶³

Nel caso specifico del commercio elettronico, l'intermediario nelle vendite *on line* è potenzialmente corresponsabile con l'importatore nel caso di operazioni doganali irregolari. Gli artt. 201 ss., Reg. CE n. 2913/1992 (Codice doganale comunitario – CDC) disciplinano la nascita dell'obbligazione doganale, regolandone il tempo ed il luogo, oltre che individuando i soggetti tenuti al pagamento dei diritti.

Gli obblighi tributari connessi al verificarsi del presupposto incombono sul soggetto che presenta la dichiarazione doganale e che dunque imprime la destinazione doganale alla merce introdotta nel territorio europeo.

In riferimento all'art. 202, CDC, è intervenuta recentemente la Corte di Giustizia con una decisione che ha tendenzialmente esteso le responsabilità degli obblighi tributari non solo all'importatore e al

informazioni tra la Commissione e gli Stati membri, concepito per la fase antecedente all'apertura formale della procedura di infrazione ex art. 258 TFUE.

³⁶³ Tale interpretazione è avallata anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale in tema di mancato pagamento dell'IVA all'importazione, ha stabilito che lo spedizioniere che abbia agito in rappresentanza diretta dell'importatore non può essere ritenuto responsabile né in via sussidiaria, né in via diretta, per il pagamento dell'IVA a fronte di una dichiarazione d'intento mendace da lui presentata in Dogana, essendo responsabili soltanto coloro che abbiano sottoscritto tale dichiarazione (Cass. 12.7.2005, n. 14678).

dichiarante, ma anche agli altri soggetti che hanno partecipato fattivamente ad irregolari operazioni di importazione³⁶⁴. I giudici europei hanno stabilito che, a determinate condizioni, si considera debitore dell'obbligazione doganale, sorta per effetto dell'introduzione irregolare di merci nel territorio doganale UE, colui che, pur senza concorrere direttamente all'introduzione, vi abbia partecipato come intermediario ai fini della conclusione di contratti di compravendita relativi alle medesime merci.

Per quanto riguarda il regime doganale delle importazioni, il CDC disciplina differenziati presupposti atti a far sorgere l'obbligazione doganale, si va dall'ipotesi classica della semplice dichiarazione scritta ai fini dell'immissione in libera pratica, fino a quelle patologiche in tema di depositi e zone franche³⁶⁵.

Soffermando l'attenzione sull'art. 202 CDC, il legislatore europeo, con la predetta disposizione ha disciplinato la nascita dell'obbligazione doganale in caso di irregolare introduzione nel territorio della Comunità di merci soggette a dazi all'importazione, intesa come qualsiasi introduzione effettuata senza il rispetto degli adempimenti connessi alla presentazione delle merci in dogana ed alla conseguente attribuzione di una destinazione doganale, ivi compresa l'attribuzione di un regime economico o sospensivo³⁶⁶.

³⁶⁴ C. Giust. CE 17.11.2011, causa C-454/10 con nota di SARTORE, *Il commercio elettronico non sfugge al codice doganale*, in *Fisc. comm. int.*, 2012, 51 – 53.

³⁶⁵ Nel dettaglio, l'art. 201 CDC disciplina i casi della dichiarazione scritta ai fini dell'ammissione in libera pratica e dell'ammissione temporanea con esonero parziale dei dazi; l'art. 202 CDC, regola i casi di irregolare introduzione nel territorio doganale comunitario di merci soggette a dazi all'importazione, oppure di merce collocata in zona franca o deposito franco; l'art. 203 CDC, prevede la nascita dell'obbligazione per le ipotesi di sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione. Per ulteriori approfondimenti si rinvia a: SANTACROCE – SBANDI, *Obbligazione doganale e commercio elettronico: maggiori oneri di diligenza per l'intermediario*, in *Corr. trib.*, 2011, 3982.

³⁶⁶ In attesa delle semplificazioni connesse all'entrata in vigore del Reg. CE n. 450/2008, recante il nuovo codice doganale, a mente dell'art. 4, CDC, i regimi doganali attualmente in vigore sono i seguenti: immissione in libera pratica, transito, deposito doganale, perfezionamento attivo, trasformazione sotto controllo doganale, ammissione temporanea, perfezionamento passivo, esportazione. Il nuovo codice doganale comunitario ha sostituito il concetto di "destinazioni" con un numero ridotto di "regimi doganali" cui possono essere vincolate le merci, cioè (art. 4, n. 12): immissione in libera pratica (art. 44), esportazione (art. 48), regimi speciali (art. 135 ss.: questi ultimi sono il

E' irregolare introduzione, ad esempio, quella che configura l'importazione di merce in assenza di una dichiarazione doganale³⁶⁷, adempimento primario e fondamentale connesso alla presentazione della merce in dogana ed alla conseguente attribuzione di una specifica destinazione; o ancora, è parimenti irregolare la presentazione di merci per le quali è stata depositata una dichiarazione sommaria ed è stato convalidato un documento di transito comunitario esterno allorchè, nella documentazione consegnata alle autorità doganali, le merci sono state indicate con una designazione inesatta³⁶⁸.

In virtù dell'art. 202 CDC, sono dunque identificati come debitori in solido: la persona che ha realizzato l'introduzione irregolare, le persone che hanno partecipato a detta introduzione, sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare e le persone che hanno acquisito o detenuto la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce introdotta irregolarmente.

Pertanto, nella decisione C-454/10, risultano direttamente coinvolti sotto il profilo della responsabilità non solo l'importatore³⁶⁹ e il

transito, il deposito, l'uso particolare, il perfezionamento). Sulla nuova disciplina v.: CERIONI, *L'obbligazione tributaria nel codice doganale aggiornato*, in *Corr. trib.*, 2008, 2750 ss.; ID., *Entrato in vigore il codice doganale aggiornato*, *Ibidem*, 2008, 2575 ss.; ID., *I regimi doganali nel codice dell'Unione europea*, *Ibidem*, 2014, 2040 ss.; MORICONI, *Il codice doganale modernizzato: novità, principi e applicabilità*, in *Comm. int.*, 2008, 5 ss.; A. AMOROSO, *Regimi doganali e regimi speciali nel nuovo codice doganale comunitario*, in *Fisco*, 2009, 6279 ss.

³⁶⁷ Sulla natura della dichiarazione doganale alla luce delle innovazioni recate dal codice doganale comunitario cfr., DE MARTIN, *La nuova dichiarazione doganale e la sua natura giuridica*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 459 ss. nel "considerando" n. 27 del nuovo codice doganale comunitario (Reg. n. 450/2008) si afferma che, di norma, le dichiarazioni in dogana dovrebbero essere fatte per via elettronica, con un solo tipo di dichiarazione semplificata.

³⁶⁸ Al riguardo cfr. C. Giust. CE 3.3.2005, causa C-195/03, secondo cui «la qualifica di debitore ai sensi dell'art. 202, n. 3, secondo e terzo trattino, del codice doganale è subordinata a condizioni che si basano su elementi di valutazione soggettiva, ossia che le persone, fisiche o giuridiche, abbiano partecipato consapevolmente alle operazioni d'introduzione irregolare delle merci o di acquisizione o di detenzione di merci introdotte irregolarmente. Tali elementi escludono, in taluni casi, la qualifica di debitore (v. anche C. Giust. CE 4.3.2004, cause riunite C- 238/02 e C-246/02; C. Giust. CE 23.9.2004, causa C- 414/02, entrambe in banca dati fisco *online*).

³⁶⁹ C. Giust. CE 4.3.2004, cause riunite C- 238/02 e C-246/02, cit.

dichiarante doganale, ma anche altre figure riconducibili direttamente all'operazione di importazione irregolare quali, ad esempio, i partecipanti alle operazioni, i detentori della merce, i trasportatori, gli intermediari o i vettori, se però, secondo ragione e diligenza, sapevano o avrebbero dovuto sapere che l'introduzione era irregolare³⁷⁰.

E' opportuno evidenziare come parallelamente al problema del prelievo doganale e dell'adempimento dell'obbligazione e quindi dei controlli da parte delle Autorità fiscali, si pone la rete dei controlli extrafiscali che pure presentano grande interesse applicativo nell'ambito dello sviluppo dei contratti informatici.

3. La telematizzazione delle operazioni doganali

Da sempre la dottrina distingue tra il concetto di documentazione, intesa quale attività di rappresentazione di un fatto, e quello di documento che, invece, costituisce il supporto fisico destinato ad ospitare in maniera durevole quella rappresentazione³⁷¹.

Il processo evolutivo del concetto di documento, non più coincidente con il supporto cartaceo, è approdato, nel riconoscimento di legittimità del documento informatico ex art. 15, 2 co., L. 15.5.1997, n. 59, la cui portata dirompente all'interno

³⁷⁰ Già nel 2004 la Corte di Giustizia con la sentenza resa nella causa C-414/02, cit., aveva statuito che l'art. 202, n. 3, CDC, deve essere interpretato nel senso che è ammissibile la norma nazionale che, in caso di irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione, renda il datore di lavoro condebitore dell'obbligazione doganale del dipendente che ha proceduto alla detta importazione in esecuzione delle mansioni affidategli dal datore di lavoro, a condizione che tale normativa esiga che il datore di lavoro abbia partecipato all'introduzione delle merci, sapendo, o dovendo ragionevolmente sapere, che l'importazione era irregolare.

³⁷¹ Il quadro normativo in tema di documento informatico e contratti telematici è quanto mai variegato, con riferimento alla normativa europea: Dir. 2003/31/CE dell'8.6.2000; in materia fiscale: Dir. 2002/38/CE del 7.5.2002, in dottrina SCANU, *Imposta di registro, imposta di bollo e tassa sui contratti di borsa*, in AA. VV., *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, cit., 158-171. Per la dottrina civilistica principale v.: FINOCCHIARO, *Firme elettroniche e firme digitali*, in AA. VV., *Diritto dell'informatica*, cit., 309 ss; DELFINI, *Documento informatico, forma analogica e forma elettronica: dalla scrittura privata autenticata all'atto pubblico informatico*, *Ibidem*, 251 ss.

dell'ordinamento discende dall'espressa equiparazione, dei contratti stipulati con strumenti informatici o per via telematica alla documentazione cartacea.

Per quanto riguarda il settore doganale, la normativa europea impone che le merci destinate d essere vincolate ad un regime doganale debbano essere dichiarate per il regime doganale prescelto. Il dichiarante è tenuto, pertanto, a manifestare le proprie intenzioni rispetto all'esito che si vuole dare a merci provenienti da Paesi terzi, qualificando il tipo di introduzione con l'indicazione di una serie di informazioni relative alla transazione.

Di ciascuna merce deve essere dichiarato, oltre al codice di classificazione, l'origine ed il valore, anche la quantità, il soggetto speditore ed il destinatario, nonché la destinazione doganale prescelta.

In realtà, tali informazioni basilari, che forniscono alle autorità doganali gli strumenti per procedere all'accertamento dei diritti complessivi, sono integrate da altre informazioni riferibili all'operazione³⁷²

Recentemente l'Amministrazione italiana ha concluso il percorso per la completa digitalizzazione delle dichiarazioni doganali, presupposto fondamentale per l'attivazione dello Sportello unico doganale³⁷³ il quale consentirà concreti progressi in termini di armonizzazione delle procedure di sdoganamento³⁷⁴.

³⁷² Per gli approfondimenti relativi alla dichiarazione doganale si rinvia a: FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2008, 171 – 177.

³⁷³ L'istituto dello sportello unico doganale è una delle novità di maggior rilievo introdotte dal nuovo Codice doganale comunitario (Reg. n. 450/2008). Viene definito dall'art. 26 come meccanismo di coordinamento dei controlli eseguibili ad opera delle varie agenzie ed autorità competenti (anche diverse dalle dogane) sulle merci, del quale il nuovo Codice ne prescrive l'applicazione ogni volta in cui ciò sia possibile. Alle autorità doganali viene attribuito il ruolo di coordinare i controlli, facendo in modo che gli stessi siano eseguiti contemporaneamente e nello stesso luogo. Il sistema, nel suo complesso, facilita il commercio internazionale, favorendo il dialogo fra i vari soggetti competenti in ordine ai controlli sulle merci ed uniformando le procedure applicative. Su tali profili cfr. DESIDERIO, *Controlli doganali e competitività economica*, Torino, 2008; DESIDERIO – GIFFONI, *Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale*, cit., 61 ss.

³⁷⁴ Circ. min. 12.11.21012, n. 16/D, avente ad oggetto l'estensione della dichiarazione telematica e la firma digitale alle operazioni in procedura ordinaria di importazione definitiva, perfezionamento attivo, ammissione temporanea e introduzione in deposito;

Il processo di telematizzazione è stato avviato sin dal 2009³⁷⁵, consentendo lo sdoganamento telematico delle merci importate in procedura di domiciliazione, tramite la predisposizione di una apposita dichiarazione da presentare al momento della registrazione, sul sistema informatico dell'Agenzia delle Dogane. L'esito della procedura può essere lo svincolo della merce oppure la selezione per il controllo.

Nel caso dello svincolo delle merci l'operatore deve presentare una dichiarazione unica con gli allegati al Documento Amministrativo Unico, DAU, all'interno del quale sono riportati gli elementi di registrazione (art. 62, CDC)³⁷⁶. Successivamente, quando la merce varcherà il confine dell'Unione si procederà al calcolo dell'importo del dazio sul valore della merce oltre a quello indicato in fattura, al netto di tutte le spese sostenute (trasporto, assicurazione, spese postali, ecc.).

Qualche dubbio ha suscitato la spedizione di software, contenuto in cd-rom o altri supporti idonei, poiché per l'art. 167 Reg. n. 2954/CE, era necessario dichiarare in dogana il valore del bene materiale: tale situazione creava una incongruenza fra il valore del bene ai fini Iva ed il valore dei beni ai fini delle imposte doganali. Tuttavia, tale situazione di incertezza è stata risolta grazie all'abrogazione dell'art. 167 cit., da parte del Reg. n. 2002/444/CE.

Pertanto, attualmente, tutte le transazioni aventi ad oggetto le diverse tipologie di software (standard o personalizzato) si

l'estensione dello sdoganamento telematico alle operazioni in procedura ordinaria di importazione definitiva, perfezionamento attivo, ammissione temporanea e introduzione in deposito; la semplificazione degli adempimenti connessi allo svincolo in procedura ordinaria (prospetto di svincolo); lo scarico automatizzato in caso di manipolazione delle merci introdotte in deposito. Per un primo commento della circolare SANTACROCE – SBANDI, *Il nuovo processo di telematizzazione delle operazioni doganali*, in *Corr. trib.*, 2012, 3708 ss.

³⁷⁵ Circ. min. 23.6.2009, n. 15/D e Circ. min. 26.11.2009, n. 22/D.

³⁷⁶ Per l'art. 62, CDC, le dichiarazioni devono essere compilate su un formulario conforme al modello ufficiale DAU e devono essere firmate (ora digitalmente) e contenere tutte le indicazioni necessarie per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate.

considerano come una prestazione di servizi non soggetta ai dazi doganali, anche se la spedizione avviene con i canali tradizionali³⁷⁷.

A tutto ciò aggiungasi che, a partire dal 1° maggio 2016, il Codice dell'Unione europea obbligherà anche gli esportatori a presentare in via telematica all'ufficio doganale competente una dichiarazione di esportazione pre-partenza, prima che le merci escano dal territorio doganale dell'Unione, con un congruo anticipo; in alternativa dovrà essere presentata una dichiarazione sommaria direttamente alla dogana di uscita. E' chiaro che la possibilità di autorizzare l'uscita delle merci sulla scorta di una dichiarazione sommaria presuppone che l'Ufficio doganale sia in grado di comunicare immediatamente o rendere disponibile per via elettronica le necessarie informazioni alla dogana competente sul luogo in cui l'esportatore esercita la sua attività³⁷⁸.

4. Prospettive evolutive

Come è stato evidenziato, i diritti ed i dazi doganali rilevano esclusivamente nell'ipotesi di commercio elettronico indiretto, nel senso che resta ferma la materialità del bene e del trasferimento all'acquirente da un paese extra UE; secondo tale regime il passaggio della merce avviene tramite il trasporto fisico della stessa e deve

³⁷⁷ L'art. 29, CDC, stabilisce che il valore in dogana delle merci importate è pari al valore di transazione, ossia il prezzo effettivamente praticato tra le parti della transazione commerciale. Su tali profili RAPISARDA, *Il valore in Dogana delle merci da importare: i profili giuridici, la normativa e la giurisprudenza comunitaria: la falsa dichiarazione di valore*, in *Imp. Comm. Ind.*, 2007, 384 ss.; ZUNINO, *La determinazione del valore delle merci ai fini doganali*, in *l'IVA*, 2015, 56 ss.

³⁷⁸ L'esportazione è il regime doganale che consente alle merci di uscire dal territorio dell'Unione europea per essere immesse in consumo in mercati extra-comunitari, previa presentazione di apposita dichiarazione presso i competenti uffici doganali. L'esportazione, pertanto, costituisce solo una fase dell'operazione di cessione all'esportazione disciplinata dall'art. 8, D.P.R. n. 633/1972. Le merci che escono dal territorio dell'Unione europea perdono la loro posizione di merci "unionali" e non sono soggette all'applicazione delle imposte sui consumi nei Paesi UE. Sul punto v. LO NIGRO, *Lo svolgimento del rapporto doganale*, in AA. VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, (a cura di SCUFFI - ALBENZIO - MICCINESI), Milano, 2013, 251 ss.; CERIONI, *Il regime doganale dell'esportazione*, in *Corr. trib.*, 2015, 624 ss.

perciò sottostare alla disciplina fiscale prevista per le importazioni. Ovviamente, il tema delle importazioni è quello maggiormente oggetto di attenzione nel settore delle transazioni telematiche per via dell'applicazione, sulle merci in ingresso nell'UE di: dazi doganali, IVA ed altre imposte che la Dogana è tenuta a riscuote in forza di una legge.

Per le operazioni telematiche che avvengono all'interno dell'UE viene richiamato il regime fiscale delle vendite a distanza e per corrispondenza alla luce delle indubbe affinità³⁷⁹.

Per quanto riguarda il profilo della soggettività, la giurisprudenza comunitaria con un indirizzo innovativo ha posto ulteriori e più pressanti oneri in capo ai soggetti promotori di vendite di merce *on line*, richiedendo loro una particolare ed elevata diligenza tale da dimostrare che il terzo coinvolto nelle operazioni ha comunque posto in essere ogni adempimento idoneo a garantire il pagamento dei diritti doganali³⁸⁰.

Si è visto come l'intermediario nelle vendite *on line* risulta potenzialmente corresponsabile con l'importatore in presenza di operazioni doganali irregolari, fattispecie tipiche ed assai frequenti in tema di commercio elettronico.

I *broker* dei siti internet di vendite *on line*, infatti, nei casi di importazioni irregolari possono, a determinate condizioni, essere chiamati a rispondere insieme ad altri soggetti del corretto adempimento dell'obbligazione doganale.

Altro aspetto rilevante del settore doganale è rappresentato dall'*e-customs* quale complesso di norme e prassi rivolto alla progressiva dematerializzazione delle operazioni e delle informazioni doganali che

³⁷⁹ Così anche PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003, 286.

³⁸⁰ Secondo Rapisarda, *Profili doganali relativi alle vendite via web*, in *Fisco*, 2012, 683; la portata innovativa della sentenza resa nella causa C-454/10, cit., si evince anche dall'enucleazione di criteri di valutazione utilizzati dalla Corte di Giustizia per attribuire la qualifica di debitore doganale a quei soggetti che partecipano oggettivamente all'introduzione irregolare di merce estera nel territorio dell'UE. Il riferimento è ad una serie di categorie di soggetti che intervengono nel complesso processo della logistica e delle attività connesse alle operazioni di import delle merci estere, quali ad esempio: vettori, intermediari, spedizionieri doganali che, proprio in relazione all'attività svolta, potrebbero trovarsi a partecipare oggettivamente ad una introduzione irregolare di merce.

vengono ormai gestite in ambiente completamente telematico. Si tratta dell'insieme di norme e progetti, tutti di fonte europea che mirano ad una gestione automatizzata delle informazioni, dei processi e delle procedure doganali sia da un punto di vista oggettivo, sia da un punto di vista soggettivo. Tutti gli Stati membri hanno infatti provveduto all'attribuzione agli operatori economici e ad altri soggetti che prendono parte alle operazioni doganali, di un codice identificativo, univoco su tutto il territorio europeo, codice che va utilizzato nei rapporti tra i suindicati soggetti e le Amministrazioni doganali, nonché per lo scambio di informazioni tra i vari Stati membri.

In ogni caso, è importante rimarcare come tutti questi sistemi siano gestiti con un portale unico a livello nazionale, in attesa della completa armonizzazione europea delle informazioni connesse allo sdoganamento che consentiranno di uniformare le procedure di controllo sull'intero territorio europeo.