

Le differenze di quantità fra merci iscritte a manifesto di carico e carico effettivo

Autore: Pittaluga Francesco

In: Diritto tributario

Manifesto di carico: nozione e disciplina contabile.

L'art. 105 T.U.L.D. dispone che, nell'ambito della zona di vigilanza marittima (ossia nello spazio corrispondente al mare territoriale, cfr. art. 30 T.U.L.D.), i capitani delle navi dirette ad un porto nazionale devono essere muniti del manifesto di carico (conforme ai requisiti di cui al successivo art. 106 T.U.L.D.) sul quale devono essere indicati alcuni dati, fra i quali i più importanti, ai fini della corretta applicazione delle disposizioni doganali, sono:

la specie del carico;

.

la quantità, il peso o il volume delle merci alla rinfusa;

.

il numero, la qualità e il peso lordo dei colli, se questo è indicato nei documenti di trasporto, le loro marche e cifre numeriche;

i documenti di accompagnamento delle merci;

il nome del destinatario di ogni partita di merce, se risultante dalle polizze di carico;

le paccottiglie e le provviste di bordo;

.

le autovetture al seguito dei passeggeri;

.

i bagagli dei passeggeri aventi destinazione commerciale (quelli non aventi tale destinazione possono essere comunque iscritti a manifesto).

In particolare, per ciascuna merce è indicato il porto di sbarco (notizia di grande importanza per l'allibramento sul registro A/3).

Nel caso in cui la nave provenga da altro porto nazionale (art. 108 T.U.L.D.) il manifesto di carico è sostituito da copia del manifesto merci in partenza (M.M.P.) presentato prima della partenza all'Ufficio

delle Dogane ex art. 120 T.U.L.D. e da questo debitamente vidimato ed allibrato sul registro A/10.

Stesso discorso deve essere fatto nei casi in cui la nave provenga da un porto estero in cui è stato rilasciato - dall'autorità doganale o portuale - un manifesto merci in partenza (M.M.P.).

Il manifesto di carico ha importanza fondamentale per la corretta applicazione della legislazione doganale. E' per questa ragione che il legislatore ha disposto che **debba essere presentato**, in originale ed in copia e munito delle relative polizze di carico, **entro 24 dall'approdo all'Ufficio delle Dogane** (cfr. artt. 109 e 111 T.U.L.D.) affinché venga preso in carico (allibrato) sul registro **A/2**, operazione a seguito della quale assume la denominazione di manifesto merci in arrivo (M.M.A.).

Effettuata tale operazione, la dogana allibra sul registro **A/3** le merci, sia estere sia nazionali, **effettivamente sbarcate** (e quindi introdotte nei recinti di temporanea custodia) per essere destinate all'importazione o rispediti altrove sia via mare (con altra nave) sia via terra o per altra via (previa predisposizione degli appositi documenti di transito).

navi adibite a trasporto di merci, diverse dai generi di monopolio, spedite in cabotaggio.

Per quanto riguarda la navigazione aerea, l'art. 115 T.U.L.D. dispone che i comandanti degli aeromobili **provenienti dall'estero e destinati ad un aeroporto nazionale** debbano essere muniti di un manifesto di carico conforme ai requisiti di cui al successivo art. 116 T.U.L.D., **fin dal momento del passaggio del confine aereo dello Stato.**

Similmente a quanto sopra visto, su tale manifesto devono essere indicati:

la marca di nazionalità e di immatricolazione nonché gli altri contrassegni di identificazione dell'aeromobile;

il luogo di provenienza;

numero, qualità e marche distintive dei colli costituenti il carico, nonché l'indicazione della natura, del peso, della provenienza e della destinazione delle merci;

le descrizioni delle provviste di bordo, compresi carburanti e lubrificanti;

il numero ed i documenti d'origine che accompagnano le merci;

i bagagli dei passeggeri aventi destinazione commerciale (quelli non aventi tale destinazione possono essere comunque iscritti a manifesto).

Anche qui, nel caso in cui il velivolo provenga da altro aeroporto nazionale (art. 115 c. 5 T.U.L.D.) il manifesto di carico è sostituito da copia del manifesto di partenza (M.P.) presentato all'Ufficio delle Dogane prima della partenza e da questo vidimato per essere poi esibito al comandante dell'aeroporto al fine di ottenere il permesso di partenza.

Anche in caso di navigazione aerea, la fondamentale importanza rivestita dal manifesto ha determinato il legislatore a prevederne (cfr. art. 115 c. 2 T.U.L.D.) **la consegna immediatamente dopo l'atterraggio** (ma comunque dopo che sullo stesso sia stato apposto il "visto entrare" da parte dei militari della Guardia di Finanza), unitamente al giornale di rotta, all'ufficio doganale aeroportuale per il successivo allibramento sul registro **A/2** e la successiva scritturazione sul registro **A/3** delle merci, sia estere sia nazionali, **effettivamente sbarcate dall'aeromobile** e destinate all'importazione o ad altro regime doganale o destinate ad essere rispedito altrove sia via mare (con altra nave) sia via terra o per altra via (previa predisposizione degli appositi documenti di transito).

Il manifesto di carico è sempre obbligatorio - *rectius*: è obbligatoria la presentazione del M.M.A. e del M.M.P. - anche per quanto riguarda la navigazione aerea, ad eccezione dei casi in cui si tratti di:

aeromobili militari e da turismo, sia italiani che stranieri;

aeromobili di società italiane o straniere esercenti servizi regolari di trasporto aereo di linea.

Il contrabbando e la violazione amministrativa: differenze e criteri distintivi.

Premesso quanto sopra in ordine alla disciplina del manifesto di carico, non è inutile rammentare come il legislatore lo abbia posto “al centro”, per così dire, sia di una fattispecie sanzionatoria penale - costituita dalle particolari ipotesi di contrabbando di cui agli artt. 284 c. 1 lett. c) e d) e 285 c. 1 lett. a) e b) T.U.L.D. - sia di una fattispecie amministrativa.

La distinzione fra queste due è, in taluni casi, costituita da una differenza dell'elemento materiale e, in altri casi, solo dalla diversità dell'elemento psicologico.

- tutti gli altri casi, ossia allorché si registri una differenza fra le merci effettivamente trasportate e quelle iscritte nel manifesto di carico, integrano appieno l'elemento oggettivo sia della fattispecie penale sia di quella meramente amministrativa, con la conseguenza che il criterio distintivo deve essere cercato altrove.

Come sappiamo, gli elementi costitutivi di ogni violazione (penale o amministrativa-tributaria che sia) sono tre:

.

il factum, ossia l'elemento materiale vero e proprio;

.

il nesso di causalità;

.

l'elemento psicologico, costituito dal dolo o dalla colpa.

Ora, in considerazione del fatto che:

1.

il contrabbando è un delitto;

2.

i delitti punibili solo a titolo di dolo, salvo che non ne sia prevista *expressis verbis* la punibilità anche a titolo di colpa (cfr. art. 42 c. 2 c.p.);

3.

non esiste alcuna disposizione che preveda la punibilità del contrabbando nel caso in cui l'elemento psicologico si caratterizzi in termini di mera colpa, e ciò anche nelle ipotesi in cui si tratti di colpa cosciente;

ne deriva, con logica palmarità, che in tutti i casi in cui non sia possibile riscontrare la presenza del dolo, il comportamento potrà essere perseguito solo sul piano amministrativo e, dunque, con applicazione delle disposizioni di cui all'art. 302 T.U.L.D..

Il discorso appena fatto vale nella generalità dei casi. E' però importante notare come l'ipotesi del contrabbando possa venire in rilievo **nel solo caso in cui le merci trasportate siano:**

non comunitarie;

ovvero comunitarie o comunque immesse in libera pratica ma nella sola ipotesi in cui siano destinate ad essere esportate con restituzione dei diritti.

Pertanto, è solo in relazione a tali merci che può venire in considerazione la problematica appena affrontata. **Allorché, invece, le merci trasportate “in difformità” di quanto iscritto a manifesto di carico siano comunitarie o comunque immesse in libera pratica, non può sorgere alcun dubbio in ordine all’esclusivo rilievo amministrativo dell’eventuale violazione** (cfr. artt. 284 c. 1 lett. d e 285 c. 1 lett. b T.U.L.D.).

La disciplina sanzionatoria amministrativa.

Allorché, pertanto, venga accertato il mero rilievo amministrativo della violazione commessa, troverà applicazione quanto previsto dall'art. 302 T.U.L.D..

In ogni caso, per l'individuazione delle "differenze di carico" non deve essere effettuato un raffronto fra quanto indicato nel manifesto di carico e quanto effettivamente contenuto nella nave o nell'aeromobile **ma, piuttosto, fra quanto "manifestato" e quanto effettivamente destinato ad essere sbarcato per successivo vincolo ad un regime doganale** e, pertanto, quanto destinato ad essere immesso nei recinti di temporanea custodia con conseguente iscrizione nel registro A/3.

L'art. 94 T.U.L.D., infatti, dispone che "1. Le merci in arrivo nel territorio doganale, qualora non abbiano già ricevuto o non ricevano subito una destinazione doganale [vincolo ad un regime doganale, n.d.a.], devono formare oggetto di una dichiarazione sommaria scritta ...omissis... 4. Per le merci in arrivo per via di mare e per via aerea, la dichiarazione sommaria è costituita dal manifesto di cui agli artt. 105 e 115 ...omissis...".

E' quindi chiaro che l'attenzione dell'autorità doganale si deve incentrare sì sulle merci contenute nella nave, ma unicamente su quelle destinate ad essere sbarcate e come tali indicate sul M.M.A. ovvero, anche se non "manifestate", comunque sbarcate ed immesse nel magazzino di temporanea custodia.

Le fattispecie previste dall'art. 302 T.U.L.D. sono in realtà due, e si distinguono a seconda che si registri una:

1.

eccedenza di merci rispetto al manifesto di carico.

In questi casi, il c. 1 dispone l'applicazione di una sanzione pecuniaria amministrativa di importo non inferiore ai diritti di confine dovuti (oltre l'I.V.A. afferente[2], stante il rinvio operato dagli artt. 69 e 70 d.P.R. 633/1972) e non maggiore del quadruplo di essi.

Il testo della disposizione collega la sanzione, negli importi sopra indicati, "ad ogni collo non annotato"; tale precisazione potrebbe sembrare di scarsa importanza ma, in realtà, così non è, in quanto:

in primo luogo rende chiaro come la sanzione sia applicabile in relazione **alle sole merci suddivise in colli (non alla rinfusa)**;

in secondo luogo, consente la constatazione di violazioni multiple in ragione della diversa tipologia delle merci iscritte a manifesto.

Come già detto, su tale documento le merci, ad eccezione di quelle alla rinfusa, sono individuate separatamente, ciascuna in ragione delle caratteristiche merceologiche loro proprie, della loro provenienza e della loro destinazione (cfr. artt. 106 e 116 c. 1 lett. d T.U.L.D.).

E' quindi possibile che in relazione ad alcune di esse l'Ufficio delle Dogane possa accertare una deficienza di carico riscontrando, per le altre, addirittura un'eccedenza: ricorrendo tale ipotesi, la precisazione operata dal legislatore chiarisce come, ai fini della determinazione del quantum debendi, non debba essere effettuata alcuna compensazione fra i diritti di confine dovuti sulle merci eccedenti e quelli relativi alle merci iscritte a manifesto ma non presenti a bordo.

Allorché si tratti di **merci alla rinfusa**, la sanzione applicabile è invece stabilita, indipendentemente dal quantitativo di merce mancante, in misura compresa fra € 103,00 ed € 516,00[3] (cfr. art. 302 c. 3 T.U.L.D.).

Tale sanzione, peraltro, è applicabile **nei soli casi in cui la differenza riscontrata in relazione alle merci alla rinfusa sia superiore al 10% rispetto a quanto indicato nel manifesto di carico**; eccedenze inferiori a tale soglia, infatti, non integrano l'elemento materiale della violazione amministrativa che, di conseguenza, non potrà essere constatata da parte dei funzionari preposti;

2.

mancanza di merci rispetto al manifesto di carico.

Nell'ipotesi inversa, ossia allorché l'Ufficio delle Dogane riscontri la mancanza totale o parziale delle merci "manifestate", la sanzione è determinata in misura variabile fra € 103,00 ed € 516,00 **"per ogni collo non trovato"**.

Medesima sanzione si applica **per le merci alla rinfusa**, con la precisazione, però, che se la deficienza riscontrata è inferiore al 5% rispetto a quanto iscritto a manifesto, l'elemento materiale della violazione non può dirsi integrato e, pertanto, l'Ufficio non può procedere alla constatazione.

Occorre a questo punto fare una precisazione. Come noto, l'art. 10 c. 3 L. 212/2000 dispone in modo espresso che "le sanzioni **non sono comunque irrogate quando la violazione ...omissis... si traduce in una mera violazione formale senza debito di imposta**"; un lettore disattento potrebbe concludere che la mancanza delle merci "manifestate" comporti un minor debito tributario e determini automaticamente l'esclusione dell'antigiuridicità del fatto.

In realtà, così non è. Se si considera che ai sensi:

.

dell'art. 95 c. 1 T.U.L.D., le merci trasportate via mare o via aerea e destinate al territorio nazionale devono essere introdotte nei recinti di temporanea custodia entro il termine di 24 ore dal loro arrivo (cfr. art. 95 c. 1 T.U.L.D.);

dell'art. 94 T.U.L.D. "1. Le merci in arrivo nel territorio doganale, qualora non abbiano già ricevuto o non ricevano subito una destinazione doganale [vincolo ad un regime doganale, n.d.a.], devono formare oggetto di una dichiarazione sommaria scritta ...omissis... 4. **Per le merci in arrivo per via di mare e per via aerea, la dichiarazione sommaria è costituita dal manifesto di cui agli artt. 105 e 115 ...omissis...**

dell'art. 109 c. 1 T.U.L.D., in caso di arrivo via mare il manifesto di carico deve essere consegnato all'autorità doganale entro 24 ore dall'approdo e che, per lo sbarco e la presentazione delle merci, il capitano deve esibire altresì una copia del manifesto di carico redatta in lingua italiana nonché le polizze di carico (cfr. art. 110 T.U.L.D.);

dell'art. 115 c. 1 T.U.L.D., in caso di arrivo per via aerea il manifesto di carico deve essere consegnato immediatamente alla dogana insieme al giornale di rotta;

dell'art. 36 c. 5 T.U.L.D. "si presume definitivamente immessa in consumo, fatta eccezione soltanto per i

casi di cui all'art. 37, la merce o parte di essa che sia stata indebitamente sottratta ai vincoli doganali o che comunque non sia stata presentata alle verifiche o controlli doganali nei termini prescritti o non sia stata rinvenuta all'atto delle operazioni predette”;

risulta chiaro come la mancanza delle merci iscritte a manifesto non determini ex se l'estinzione (rectius: la mancata genesi) dell'obbligazione tributaria, e ciò grazie al sistema di presunzioni sopra visto[4].

L'estinzione dell'obbligazione doganale (rectius: la sua mancata genesi[5]), piuttosto, si avrà nei casi di cui all'art. 37 T.U.L.D., ossia allorché:

si tratti di merci soggetti a cali naturali o tecnici (cfr. art. 37 c. 2 cit.).

A tal proposito, per mero tuziorismo si sottolinea come dovendo la soglia di tolleranza del 10% di cui all'art. 302 c. 3 cit. essere calcolata sul quantitativo di merce iscritto a manifesto (ossia al lordo dell'eventuale calo tecnico o naturale), l'ipotesi qui in esame praticamente non troverà mai applicazione (visto che le soglie di cali tecnici e naturali sono tutte inferiori a tale limite).

ovvero,

il soggetto obbligato riesca a dare la prova dell'avvenuta perdita (nel senso di dispersione, e non di mera perdita del possesso[6]) o distruzione della merce per caso fortuito o forza maggiore o per fatto imputabile a titolo di colpa non grave ad un soggetto terzo o allo stesso soggetto passivo.

[1]

Tale osservazione non è sempre vera. Infatti, stante la particolare formulazione dell'art. 284 c. 1 lett. c) e

d) T.U.L.D., **in relazione alla sola navigazione marittima**, la fattispecie penale è integrata allorché:

.

la nave transiti all'interno delle acque territoriali trasportando merci non comunitarie o comunque non già immesse in libera pratica, ma solo a condizione che detta nave abbia una stazza netta inferiore a 200 tonn.;

.

la nave salpi da un porto nazionale senza avere a bordo le merci estere ovvero le merci comunitarie in esportazione con restituzione dei diritti che risultano iscritte sul manifesto di carico, e ciò indipendentemente dalla destinazione della nave e dalla sua stazza netta.

[2]

Il funzionario di dogana, pertanto, dovrà aver cura di indicare, nel P.V.C., di constatare entrambe le violazioni, indicando gli importi minimo e massimo della sanzione prevista in relazione a ciascuna di esse. Al momento della contestazione e dell'effettiva irrogazione della sanzione, potrà ovviamente essere applicato l'istituto del concorso formale, ovviamente se ed in quanto più favorevole per il contribuente.

[3]

Nel silenzio serbato dal legislatore, è comunque da ritenere che la sanzione de qua sia applicabile in relazione a ciascuna tipologia di merce alla rinfusa con la conseguenza che se il trasporto ha ad oggetto tre distinte tipologie di rinfusa ed in relazione a due di queste si registri una deficienza rispetto a quanto indicato a manifesto, dovranno essere contestate due distinte violazioni, una per ciascuna tipologia merceologica.

[4]

“Con riguardo alle merci che vengano introdotte nello Stato via mare, la presentazione agli uffici doganali del cosiddetto manifesto di carico, obbligatoriamente tenuto dal comandante della nave, ha valore di dichiarazione identificatrice delle merci che hanno attraversato la linea doganale (coincidente con i confini del mare territoriale), e comporta, pertanto, per quelle che non vengano rinvenute al momento dello sbarco, l'operatività della presunzione di immissione al consumo di cui all'art. 36 c. 5 T.U.L.D., salvo che si deduca e dimostri una delle circostanze previste dal successivo art. 37 (perdita, distruzione, calo naturale o tecnico)” (Corte Cass., Sezione I, 16 gennaio 1986, n. 231, Società Berti c. Amministrazione finanze, in Foro it. 1986, I, 1340).

[5]

“Ai sensi dell'art. 36 T.U.L.D., per le merci soggette a diritti di confine il presupposto dell'obbligazione tributaria doganale è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale, ed a tali effetti si presume definitivamente immessa al consumo la merce che sia stata indebitamente sottratta ai vincoli doganali o che comunque non sia stata presentata alle verifiche e al controllo doganali nei termini prescritti, fatta eccezione soltanto per i casi di cui all'art. 37 T.U.L.D.. Gli eventi indicati da questa ultima norma, quali, in particolare, la perdita o la distruzione della merce per caso fortuito o per forza maggiore o per fatti imputabili a titolo di colpa non grave a terzi o allo stesso soggetto passivo, sono configurati come impeditivi dell'avverarsi del presupposto dell'obbligazione tributaria, vale a dire come cause ostative del sorgere dell'obbligazione e non già come cause estintive della stessa, e debbono pertanto verificarsi, per l'indicato effetto, anteriormente al momento in cui l'obbligazione medesima deve considerarsi già sorta, per essere già divenuta operante la presunzione di definitiva immissione della merce al consumo” (Corte Cass., Sezione I, 15 maggio 1984, n. 2947, Unioncamere c. Finanze Stato, in Foro it. 1984, I, 2214).

[6]

“Con riguardo a merci assoggettate a diritti doganali o di confine, nella disciplina di cui al T.U.L.D., i quantitativi, che risultino mancanti in sede di presentazione, verifiche, o controlli, si sottraggono ad imposizione, a norma dell'art. 37 T.U.L.D. (integrato dagli artt. 1-3 del d.m. 13 maggio 1971 ed interpretato autenticamente dall'art. 22-ter della l. 22 dicembre 1980 n. 891), solo quando si tratti di cali naturali o tecnici, cioè di perdite di peso o di volume in dipendenza di fenomeni fisici, chimici o biologici,

ovvero di manipolazioni effettuate durante il deposito od il trasporto, oppure quando si tratti di perdite o distruzioni, cioè di dispersioni o vanificazioni della merce medesima, escludenti qualsiasi possibilità di utilizzazione, che derivino da caso fortuito, o forza maggiore, o da fatto imputabile a titolo di colpa non grave a terzi od allo stesso soggetto passivo del rapporto tributario” (Corte Cass., Sezione I, 15 maggio 1984, n. 2942, Società IOT c. Amministrazione finanze, in Giust. civ. Mass. 1984, fasc. 5).

“A seguito dell'art. 22 ter l. 22 dicembre 1980 n. 891, che fornisce l'interpretazione autentica dell'art. 37 T.U.L.D. la nozione giuridica di <perdita> della merce soggetta a vincolo doganale, facendo riferimento ad eventi che rendano la merce - perché distrutta o perché dispersa - obiettivamente inutilizzabile da chicchessia, devesi riconoscere che, per volontà esplicita del legislatore il furto non è mai stato compreso nel concetto di <perdita> di cui al citato art. 37” (Corte Cass., Sezione I, 31 ottobre 1981, n. 5769, Società Parisi c. Società PIE transport, in Foro it. 1982, I,722).

<https://www.diritto.it/le-differenze-di-quantita-fra-merci-iscritte-a-manifesto-di-carico-e-carico-effettivo/>