



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

**“L’ATTIVITA’ DELLE DOGANE COMUNITARIE:
PROCEDURE E REGIMI”**

COORDINATORE

PROF. F. AMATUCCI

CANDIDATO:

DOTT. SSA GABRIELLA FIORENTINO

TUTOR

PROF. SSA R. ALFANO

A.A. 2014/2015

INDICE

INDICE DELLE ABBREVIAZIONI	4
INTRODUZIONE	6
CAPITOLO I	
IL QUADRO STORICO DELLA DISCIPLINA DOGANALE	
1. Evoluzione del commercio internazionale e riflessi sul diritto tributario internazionale	9
2. I Trattati volti alla liberalizzazione del commercio internazionale	11
3. La realtà europea: il processo di integrazione economica e tributaria	14
4. L'armonizzazione della legislazione doganale in ambito comunitario: i codici	21
5. L'Amministrazione doganale: ruolo e funzioni	33
CAPITOLO II	
RAPPORTO E PROCEDURE DOGANALI	
1. Rapporto doganale	40
2. Soggetti dell'obbligazione doganale	41
3. Obbligazione tributaria doganale: genesi ed evoluzione	47
4. Accertamento doganale: revisione e rettifica	55
5. Estinzione dell'obbligazione doganale	64
CAPITOLO III	
REGIMI DOGANALI	
1. Elementi generali	68
2. Esportazione definitiva	71
2.1 Segue: Reintroduzione in franchigia	77
3. Immissione in libera pratica. Il concetto di importazione definitiva	78
4. Transito	84
5. Deposito	87
5.1 Segue: Tipologie di depositi doganali. Il deposito "virtuale"	96

5.2 Segue: Custodia temporanea	98
5.3 Segue: Zone franche e depositi franchi	99
6. Uso particolare: ammissione temporanea e uso finale	102
7. Perfezionamento attivo	105
7.1 Segue: Trasformazione sotto controllo doganale	109
7.2 Segue: Perfezionamento passivo	111
7.3 Segue: Sistema degli scambi standard	113
7.4 Segue: Riflessi del regime di perfezionamento passivo sull'iva, alla luce delle nuove regole di territorialità delle prestazioni di servizi	113
8. Riesportazione, distruzione e abbandono	115
CONCLUSIONI	117
BIBLIOGRAFIA:	
- AUTORI	121
- GIURISPRUDENZA	129
- PRASSI	130

Indice delle abbreviazioni

a) Dei testi normativi, dei rinvii e dei provvedimenti:

c.c. = codice civile

CDU = Regolamento UE n. 952/2013 –Codice doganale dell’Unione

CDA = Regolamento CE n. 450/2008 –Codice doganale aggiornato

cfr. = confronta

Circ. = Circolare

Cost. = Costituzione

D. = decreto

DAC = Regolamento CEE n. 2454/93

D.L. = Decreto legge

D. Lgs. = Decreto legislativo

D.M. = Decreto ministeriale

D.P.R. = Decreto del Presidente della Repubblica

L. = Legge

n. = numero

nn. = numeri

op. cit. = opera già citata

ord. = ordinanza

sent. = sentenza

sentt.= sentenze

ss. = seguenti

TFUE = Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea

T.U. = Testo unico

TUE = Trattato sull’Unione Europea

TULD = Testo unico delle leggi doganali – DPR n. 43/1973

b) Degli organi giudiziari:

Cass. = Corte di Cassazione

Corte Cost. = Corte Costituzionale
C.G.C.E. = Corte di Giustizia delle Comunità Europee
civ. = sezione civile
Comm. trib. prov. (C.t.p.) = Commissione tributaria provinciale
Comm. trib. reg. (C.t.r.) = Commissione tributaria regionale
sez. trib. = sezione tributaria
SS.UU. = Sezioni Unite della Corte di Cassazione
Trib. = Tribunale

c) Dei periodici più ricorrenti:

Boll. trib. = Il bollettino tributario d'informazione
Comm. Int. = Commercio Internazionale
Corr. Trib = Corriere Tributario
Dir. & Gius. = Diritto & Giustizia
Dir. Comm. Int. = Diritto commerciale internazionale
Dir. prat. trib. = Diritto e pratica tributaria
Dir. prat. dog. = Diritto e pratica doganale
Dir. prat. trib. int. = Diritto e pratica tributaria internazionale
Dir. Un. Eur. = Diritto dell'Unione Europea
Fisc. e comm. Int. = Fiscalità e commercio internazionale
Foro it. = Foro italiano
Giust. trib. = Giustizia tributaria
GT – Riv. giur. trib. = Rivista di giurisprudenza tributaria
Rass. trib. = Rassegna tributaria
Riv. trim. dir. Pubbl. = Rivista trimestrale di diritto pubblico
Riv. dir. fin. sc. fin. = Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze
Riv. dir. pubbl. = Rivista di diritto pubblico
Riv. dir. pubbl. com. = Rivista di diritto pubblico comunitario
Riv. dir. trib. = Rivista di diritto tributario

INTRODUZIONE

Il forte dinamismo degli Uffici doganali, sollecitato dalla normativa comunitaria e nazionale, è volto ad assicurare il massimo supporto operativo alle attività produttive e commerciali degli operatori economici italiani e comunitari. Contemporaneamente, l'Amministrazione doganale deve garantire l'espletamento di efficaci misure di controllo, in tempo reale, della regolarità dei traffici commerciali.

Tale missione istituzionale, che coniuga la tradizionale funzione di controllo, a carattere prevalentemente fiscale, con il ruolo di stimolo e supporto all'attività commerciale (legale), rende indispensabile l'utilizzo di modalità gestionali avanzate (come il servizio di sdoganamento *on line*) e di un sistema di controlli mirato (basato sulle più evolute tecniche di analisi dei rischi e su adeguati strumenti informatici, collegati a banche dati nazionali e comunitarie), che consenta di acquisire in breve tempo elementi utili per attivare azioni di contrasto alle frodi.

In tal senso, si osserva che il processo di adattamento dell'Amministrazione doganale ai mutamenti dello scenario socio-economico internazionale ne ha determinato una trasformazione della struttura e delle funzioni, affiancando alle tradizionali competenze amministrative quelle a carattere investigativo, per il tramite di organismi appositamente dedicati alla valutazione dei rischi ed all'incrocio di dati rilevanti da un punto di vista fiscale o extra-fiscale, quali i servizi antifrode in ambito doganale ed in materia di accise.

La naturale e necessaria tendenza all'adattamento della struttura dell'Agenzia ai mutamenti della realtà economica che caratterizza il commercio internazionale, ha richiesto, compatibilmente con le esigenze di contenimento della spesa pubblica, una modernizzazione nell'organizzazione dei servizi, degli strumenti e delle procedure, ed una particolare attenzione alla professionalità ed ai supporti tecnici a disposizione dei funzionari addetti all'espletamento delle attività operative.

Efficienza, efficacia e velocità nello svolgimento delle attività doganali sono strumenti fondamentali di valorizzazione del commercio e della competitività delle imprese nazionali e comunitarie.

Il processo di modernizzazione della disciplina doganale comunitaria ha condotto all'introduzione del Codice Doganale Aggiornato (Reg. Ce n.450/2008),

successivamente rifuso nel Codice Doganale dell'Unione, adottato con Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio n. 952/2013, che si avvia a sostituire, nel giugno 2016, le disposizioni del Regolamento CEE n. 2193/92, ancora oggi vigenti.

Nel primo capitolo del presente lavoro viene brevemente analizzato il trend evolutivo del commercio internazionale degli ultimi anni, al fine di evidenziarne i riflessi sul diritto tributario internazionale e, più in particolare, sulla normativa doganale. In ambito europeo, il processo di internazionalizzazione e globalizzazione dei mercati si inserisce nella più generale tendenza alla creazione di un'integrazione economica, sociale e politica, attraverso i Trattati istitutivi della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio, della Comunità europea per l'energia atomica e della CEE (Comunità Economica Europea), successivamente rifluite nel concetto di "Unione Europea": unione doganale "perfetta", fondata sulla soppressione delle tariffe interne (sostituite da una tariffa doganale comune, utilizzabile esclusivamente per la tassazione degli scambi internazionali di merci), oltre che sulla libera circolazione di persone e capitali all'interno del territorio doganale della comunità. Il processo di armonizzazione delle normative doganali dei singoli Stati membri, relativamente alle operazioni di scambio o movimento di merce in entrata o in uscita dal territorio della comunità, ha portato alla riunificazione della relativa disciplina nel Codice doganale comunitario approvato con Regolamento CEE n. 2913/92.

La tendenza alla modernizzazione dell'intera disciplina doganale comunitaria, nell'ottica della semplificazione e razionalizzazione dei regimi, delle procedure e del rapporto doganale, attraverso il ricorso a modalità elettroniche di scambio dei dati, ha condotto, in ultima analisi, all'adozione del Regolamento UE n. 952/2013, che entrerà pienamente in vigore nel 2016.

Il Codice dell'Unione riconosce alle Dogane comunitarie un ruolo di impulso nella crescita e competitività dei Paesi membri e delle loro imprese, nell'attuazione della politica comune riguardante il commercio e la sicurezza degli scambi. L'Autorità doganale ha il compito di "supervisionare" il commercio internazionale che coinvolge la Comunità, al fine di assicurare un adeguato bilanciamento delle esigenze di tutela degli interessi finanziari e di sicurezza, con le aspettative di velocità e semplificazione doganale degli operatori economici "corretti".

Nel successivo capitolo della tesi, si esaminano gli elementi caratteristici dell'obbligazione doganale, con particolare riferimento ai presupposti dell'obbligo tributario, ai soggetti del rapporto doganale, e alla fattispecie dell'accertamento esecutivo.

La parte finale del lavoro si incentra sull'analisi dei regimi doganali, con particolare riferimento a quelli sospensivi-economici, fortemente razionalizzati dalle novelle comunitarie. Tali regimi consentono agli operatori economici di posticipare il pagamento del dazio o di ridurre l'incidenza complessiva, semplificando gli adempimenti da espletare in Dogana, a condizione che vengano rispettate le regole che presidono il funzionamento del regime e che giustificano l'agevolazione tributaria.

A tal riguardo, la concreta utilizzabilità dei suddetti regimi, nonché delle procedure semplificate, in conformità con le prescrizioni comunitarie, richiede un impegno sinergico degli operatori economici e delle Amministrazioni doganali coinvolte, anche al fine di promuovere una effettiva armonizzazione delle prassi operative adottate dai singoli ordinamenti nazionali.

CAPITOLO I

IL QUADRO STORICO DELLA DISCIPLINA DOGANALE

SOMMARIO: 1. Evoluzione del commercio internazionale e riflessi sul diritto tributario internazionale - 2. I Trattati volti alla liberalizzazione del commercio internazionale – 3. La realtà europea: il processo di integrazione economica e tributaria – 4. L’armonizzazione della legislazione doganale in ambito comunitario: i codici – 5. L’Amministrazione doganale: ruolo e funzioni.

1. EVOLUZIONE DEL COMMERCIO INTERNAZIONALE E RIFLESSI SUL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

Il periodo storico a cavallo tra i due secoli è stato caratterizzato da un profondo mutamento delle caratteristiche del commercio internazionale, che è passato dalla prevalenza delle esportazioni di materie prime (primo ventennio dello scorso secolo), di prodotti e servizi, con flusso di redditi da un Paese all’altro (fino agli anni ottanta), alla progressiva e sempre più ampia globalizzazione dei mercati internazionali. Il processo di internazionalizzazione del commercio, collegato alla sempre crescente mobilità di beni, persone, servizi e capitali, allo sviluppo delle tecnologie informatiche e degli strumenti di comunicazione, ha proiettato le imprese sui mercati internazionali, esponendole ad un confronto produttivo e competitivo “globale”¹.

Alla globalizzazione dell’economia si è affiancata la diffusione di imprese multinazionali, con interessi economici ramificati in più Stati; nel contempo, anche i sistemi economici nazionali e sovranazionali hanno partecipato a tale evoluzione, per attrarre risorse finanziarie e investimenti produttivi.

Il Trend evolutivo del commercio internazionale ha finito con l’incidere profondamente sulla struttura e le caratteristiche dell’ordinamento tributario, oltre che sull’organizzazione delle varie amministrazioni che, a diverso titolo, sono

¹ Sui riflessi della globalizzazione nell’evoluzione del mercato e dell’impresa pubblica G. ROSSI, “Pubblico e privato nell’economia semiglobalizzata. L’impresa pubblica nei sistemi permeabili e in competizione”, *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2014, 1, 39.

chiamate a gestire e governare le materie fiscali. Il processo di internazionalizzazione e globalizzazione ha inciso profondamente sul funzionamento del meccanismo doganale e sull'evoluzione degli strumenti volti a disciplinarlo.

Il tradizionale freno all'evoluzione del diritto tributario internazionale trova il suo fondamento politico nella tendenza degli Stati (di impronta tipicamente ottocentesca) a considerare le materia fiscale come tipica ed irrinunciabile espressione della sovranità statale. In particolare, l'imposizione sugli scambi internazionali ha storicamente e tradizionalmente costituito una delle principali fonti di gettito fiscale, oltre che uno strumento strategico per favorire la produzione interna, proteggendola dalle interferenze provenienti dagli Stati economicamente più forti. Non a caso, nell'ottocento il dazio di importazione era una delle entrate principali (se non la maggiore entrata) dei bilanci statali.

Tale retaggio storico è si progressivamente scontrato con la crescita dell'economia internazionale e con le attività svolte, in tale contesto evolutivo, dagli organismi sovranazionali, orientati alla riduzione delle barriere fiscali nel commercio dei beni, percepite sempre meno come manifestazione della sovranità nazionale e sempre più come ostacolo oggettivo alla libertà degli scambi economici. La rilevanza del dazio all'interno dell'organizzazione fiscale dello Stato cresce o decresce in funzione della politica più o meno protezionistica praticata dallo stesso.

Fino alla conclusione del primo conflitto mondiale, gli accordi internazionali siglati dagli Stati hanno assunto essenzialmente la natura di trattati commerciali, finalizzati a favorire le relazioni economiche tra gli Stati, attraverso la disciplina convenzionale della c.d. libertà di scambio, intesa come possibilità di ammettere la movimentazione di merci tra i Paesi interessati, quale forma di reciproca concessione, da parte dei soggetti contraenti, di una limitazione del rispettivo dominio territoriale; tale libertà di scambio si è affiancata ad una determinazione di tributi all'entrata o all'uscita della merce, cioè all'istituzione dei dazi doganali, spesso imposti in funzione protezionistica, prima che per ragioni di gettito fiscale. Spesso all'interno dei suddetti trattati è stata inclusa la clausola della "nazione più favorita", in forza della quale, per eliminare le disparità di trattamento nelle relazioni commerciali tra i Paesi sottoscrittori, gli stessi si impegnavano a riconoscere alla controparte il trattamento più favorevole eventualmente praticato in favore di altre

Nazioni non firmatarie. In linea generale e fatti salve particolari contingenze politiche o economiche, la tendenza dei trattati commerciali è stata quella di ammettere gli scambi commerciali, condizionandoli ad un'imposizione fiscale moderata, attraverso l'adozione di speciali tariffe convenzionali in sostituzione di quelle proprie di ciascuno Stato contraente, tali da favorire le attività commerciali ; da questo punto di vista, i contraenti, per far fronte alle esigenze dell'economia, accettavano una limitazione alla propria libertà (assoluta) di gestione della materia tributaria.

Soprattutto dopo la prima guerra mondiale, le sollecitazioni provenienti dal contesto economico internazionale hanno condotto alla stipula di numerose convenzioni e trattati internazionali in materia tributaria, limitativi della sovranità impositiva delle Nazioni coinvolte. In considerazione del fatto che la comunità internazionale è formata da Stati sovrani, dotati di una potestà tributaria piena e indipendente in relazione a fattispecie che implicano una relazione economica con il loro territorio, molte convenzioni internazionali sono nate al fine di arginare i casi di sovrapposizione di potestà tributarie statuali e conseguente fenomeni di doppia imposizione, lesiva della libera concorrenza nel commercio internazionale. Altri accordi hanno inteso realizzare direttamente l'obiettivo dell'eliminazione degli ostacoli al libero scambio dei beni, tra i quali, ad esempio, i dazi doganali all'importazione e all'esportazione, o le tasse di transito per la circolazione di stranieri sul territorio nazionale, ovvero a favorire lo sviluppo delle relazioni economiche tra gli Stati.

Anche l'Italia, a partire dai primi anni dell'Unità, ha stipulato numerosi trattati di commercio per disciplinare il trattamento daziario e le relazioni economiche con i Paesi coinvolti da relazioni commerciali più significative.²

2. I TRATTATI VOLTI ALLA LIBERALIZZAZIONE DEL COMMERCIO INTERNAZIONALE

Tra i trattati finalizzati alla liberalizzazione del commercio internazionale si può ricordare quello, di portata generale, del General Agreement on Tariffs and

² F. TESAURO, "Istituzioni di diritto tributario", 2, UTET, 2011, 348 ss.; V. UCKMAR, Corso di diritto tributario internazionale, CEDAM, 1999, 3 ss.

Trade, (GATT) con le integrazioni conseguenti all'Uruguay Round (implementato dalla WTO - World Trade Organization) , oltre ai trattati istitutivi di comunità, come quella dell'Unione europea, con il fine, ancora più ambizioso, della creazione di mercati comuni caratterizzati dalla libertà di circolazione di merci, persone, servizi e capitali e dell'armonizzazione degli ordinamenti interni.

Le fonti di diritto internazionale tributario, anche in tale ambito, sono costituite da convenzioni, multilaterali o, più di frequente, bilaterali, siglate tra gli Stati in materia fiscale. Le stesse vengono predisposte sulla base di modelli elaborati dalle organizzazioni internazionali, tra i quali il modello OCSE (utilizzabile tra i Paesi aderenti all'organizzazione, tra quali l'Italia), il modello ONU (utilizzato soprattutto per l'elaborazione di convenzioni tra Paesi industrializzati e Paesi in via di sviluppo), il Modello Andino (utilizzato dagli Stati del Sud America) e quello USA.

Il sistema tradizionale di imposizione degli scambi internazionali è fondato sulla tassazione nel paese di destinazione, che comporta l'applicazione dei dazi sulle importazioni e la detassazione delle esportazioni. Tale regime è operante nei rapporti tra operatori residenti nell'ambito dell'Unione Europea ed operatori residenti al di fuori dell'Unione³.

A livello mondiale, la libera circolazione delle merci e i programmi di cooperazione economica e di aiuto al Terzo mondo è affidata principalmente ai negoziati del General Agreement on Tariffs and Trade, GATT, anche se, come chiarito in precedenza, l'armonizzazione delle tariffe doganali a livello internazionale e la spinta alla progressiva riduzione delle stesse incontra degli ostacoli nelle politiche protezionistiche dei singoli Stati⁴.

Il GATT è un accordo generale sulle tariffe doganali ed il commercio, stipulato da 23 Paesi a Ginevra nel 1947, in forza del quale vengono fissate convenzionalmente alcune fondamentali regole per lo sviluppo delle relazioni economiche e la liberalizzazione del commercio internazionale.

Tale organismo è stato parte attiva di una vasta strategia doganale a livello mondiale, i cui momenti culminanti sono sintetizzati nelle numerose negoziazioni multilaterali, orientate anche alla promozione di politiche di valorizzazione dei Paesi

³ F.TESAURO, "Istituzioni di diritto tributario", 2, UTET, 2011, 399,411.

⁴ G. FALSITTA, "Manuale di diritto tributario", Cedam, 2010, 891 ss.

in via di sviluppo, attraverso la previsione di riduzioni daziarie unilaterali in favore degli stessi, oltre che di vari interventi di liberalizzazione.

L'accordo prevede una riduzione, in condizione di reciprocità, dei dazi doganali imposti dagli Stati in relazione all'entrata e l'uscita dei beni dal proprio territorio, l'utilizzo generalizzato della "clausola della nazione più favorita" , l'abolizione dei trattamenti fiscali nazionali discriminatori in relazione alle merci importate, la "clausola di salvaguardia", che riconosce la possibilità di adottare, in via provvisoria, misure restrittive delle importazioni gravemente lesive dell'economia del Paese. Il principio di tassazione adottato è quello del paese di destinazione, con la conseguente esclusione dell'imposizione fiscale indiretta sulle cessioni di beni in esportazione, che saranno tassati nello Stato di destinazione. Indirettamente il GATT ammette la restituzione delle imposte interne effettivamente assolte in relazione alle merci esportate. Inoltre, ha contribuito a delineare regole e principi fondamentali del commercio internazionale, tra i quali, a titolo esemplificativo, quelle relative al valore in dogana e alle licenze di importazione.

All'accordo del '47 hanno fatto seguito numerose conferenze tariffarie svolte tra gli Stati contraenti per assicurare l'adeguamento degli accordi alle evoluzioni del commercio internazionale. In particolare, con la conferenza dell'Uruguay Round (1984-1995), si è dato vita all'organizzazione Mondiale del Commercio (World Trade Organisation – WTO), nell'intento di realizzare un'ulteriore riduzione delle barriere doganali e degli ostacoli di tipo tecnico al libero scambio internazionale⁵. Il GATT è stato poi trasformato in World Trade Organisation (WTO).

La politica doganale mondiale del secondo dopoguerra è sostanzialmente improntata al liberismo e alla maggiore libertà negli scambi, verso la realizzazione del cosiddetto "mercato globale". Tale circostanza ha incentivato la creazione di aree di libero scambio, unioni economiche, unioni doganali in varie parti del mondo.

I Trattati istitutivi di comunità o unioni di Stati, caratterizzati da un'iniziale comunanza di interessi economici, sociali, politici, e dall'obiettivo ulteriore della cooperazione e/o dell'integrazione economica, rientrano a pieno titolo nell'alveo delle convenzioni internazionali in materia tributaria, per i significativi riflessi di natura fiscale che comportano.

⁵ Sent. CGCE 18 dicembre 2014, n. 306, causa C-306/13 (sez. V), in banca dati on line de jure.

L'istituzione di "aree di libero scambio" delle merci, comporta la soppressione di tariffe interne e altri ostacoli non fiscali alla circolazione, con permanenza dell'imposizione daziaria stabilita in via autonoma dai singoli Stati, a carico delle merci di provenienza estera⁶.

La c.d. unione doganale è una fattispecie di integrazione economica più marcata, caratterizzata dall'adozione di tariffe comuni esterne nei rapporti doganali con i Paesi terzi, spesso accompagnata da una politica commerciale comune e da un processo di armonizzazione delle legislazioni doganali interne.

Altro organismo fondamentale per la strategia di cooperazione mondiale allo sviluppo, di armonizzazione in campo doganale, oltre che di analisi delle tematiche relative alla legislazione, alla nomenclatura ed al valore delle merci, alla modernizzazione e semplificazione delle procedure, è rappresentato dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane (OMD); tale organismo intergovernativo indipendente, riveste un ruolo strategico nello sviluppo del commercio legale e nelle relazioni tra le amministrazioni doganali mondiali⁷.

3. LA REALTÀ EUROPEA: IL PROCESSO DI INTEGRAZIONE ECONOMICA E TRIBUTARIA

In Europa, la tendenza alla cooperazione e all'integrazione economica si è realizzata con la nascita della **CECA** (Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio) e della **CEE** (Comunità Economica Europea), con un nucleo iniziale di sei paesi firmatari dei Trattati istitutivi che, con il passare degli anni, è andato progressivamente ampliandosi. Il fine comune, originariamente perseguito dai sei Stati firmatari è di natura essenzialmente economica⁸ : creare un unico mercato tra gli Stati membri, riavvicinare le politiche economiche, promuovere lo sviluppo. Il processo di integrazione europea si è storicamente determinato a seguito di un percorso lungo e complesso basato su un nucleo di interessi economici che hanno poi gettato le basi per la realizzazione di un processo di integrazione anche a livello politico.

⁶ L'EFTA, istituita nel 1960, ne rappresenta un esempio.

⁷ M. FABIO, "Manuale di diritto e pratica doganale", IPSOA, 2014,42.

⁸ F. TESAURO, "Istituzioni di diritto tributario", 2, UTET, 2011, 381.

In particolare, nel 1951 Italia, Francia, Germania, Belgio, Paesi Bassi e Lussemburgo hanno creato, con il Trattato di Parigi, la Comunità del Carbone e dell'Acciaio (CECA).

Nel 1957, gli stessi sei Paesi hanno dato vita, con il Trattato di Roma, alla Comunità europea per l'energia atomica (EURATOM) e alla Comunità economica europea (CEE). Le tre comunità, nella loro formale distinzione, hanno in comune i medesimi organi (il Consiglio, la Commissione, il Parlamento europeo) e si presentano come un' entità unica. Dal 1993 fanno capo a un'organizzazione più ampia denominata Unione Europea.

In una prima fase, le attività industriali in ambito UE si esercitavano impiegando prevalentemente materie prime, prodotti di base, componenti originari di Paesi terzi; la progressiva evoluzione degli scambi commerciali ha reso l'Unione Europea un'importatrice crescente di prodotti finiti, a bassa intensità di capitale e ad alta di lavoro. Allo stesso tempo, anche l'esportazione, è divenuta peculiare attività degli operatori economici comunitari.

In tale contesto, un primo e decisivo passo verso la realizzazione dell'unione doganale fra i Paesi sottoscrittori del Trattato di Roma si individua nell'emanazione del Reg. Cee n. 950 del 1968, che, istituendo, a partire dal mese di luglio del 1968, la Tariffa Doganale Comune (TDC), ha determinato l'abbattimento delle barriere tariffarie tra gli Stati membri (unione tariffaria), cioè il venir meno delle Tariffe nazionali approvate dai singoli Stati membri; ne consegue che gli scambi con i Paesi terzi sono tassati applicando la tariffa doganale comune. I dazi entrati in vigore con la TDC del 1968 sono il risultato della media aritmetica dei dazi vigenti in precedenza nei Paesi membri e risultano generalmente più ridotti rispetto a quelli previsti dalla Tariffa doganale nazionale, già condizionata dall'obiettivo della riduzione tariffaria in ambito internazionale, concordata in sede GATT, oltre che dal fine, ancora più pregnante, dell'eliminazione dell'imposizione daziaria nel commercio intracomunitario. Con Reg. comunitario n. 3816/86 è stata elaborata la Tariffa doganale comunitaria, entrata in vigore il primo gennaio 1988, che si fonda su una nuova nomenclatura per la classificazione delle merci, frutto delle attività di promozione della cooperazione doganale mondiale svolte dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane.

La libertà di circolazione delle merci in ambito comunitario, affermata dal Trattato istitutivo (artt. 23-31), si coniuga con l'unione doganale avviata dal 1° luglio 1968; a partire da tale data, le merci prodotte nella Comunità e quelle in “libera pratica”, cioè provenienti da Paesi terzi, che hanno scontato i gravami derivanti dalla tariffa doganale comune, beneficiano del regime della libera circolazione all'interno dell'area comunitaria senza l'obbligo di sottostare a dazi doganali. All'interno del territorio comunitario sono, infatti, vietati i dazi e le tasse ad effetto equivalente, da intendersi come fattispecie impositive gravanti solo sui prodotti importati o circolanti nel territorio comunitario, ma non anche su quelli interni⁹.

La soppressione, dal 1968, dei dazi doganali statali negli scambi tra Paesi membri della Comunità europea ha comportato, come conseguenza, il riferimento dell'imposizione daziaria alle sole operazioni commerciali tra Comunità e Paesi extracomunitari¹⁰. I dazi, da entrata tributaria fondamentale del bilancio dello Stato, si trasformano, unitamente all'affermarsi del processo di integrazione europea, in materia di competenza comunitaria, regolata, in prima battuta, dal Codice doganale comunitario e, in via residuale, dalla normativa nazionale del TULD. A tal proposito, è utile osservare che alla fine degli anni sessanta il Governo Italiano, allo scopo di assolvere il difficile compito di aggiornare la materia doganale in previsione dell'abbattimento delle barriere fiscali tra i Paesi facenti parte della Comunità europea, pone le basi per l'abrogazione della precedente Legge doganale (L. 1424/40 e successive modifiche), in vista dell'adozione del Testo unico delle leggi doganali (TULD, DPR. n. 43/73). Il Testo unico del 1973, con le varie modifiche ed integrazioni intervenute nel corso del tempo, rappresenta, ancora oggi, la principale normativa nazionale di riferimento, accanto al D. Lgs. n.374/90 (che disciplina il riordino degli istituti doganali e la revisione delle procedure di accertamento e controllo) e al D. Lgs. n.472/97 contenente disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie¹¹.

Con l'adozione della tariffa doganale comune, deliberata dal Consiglio su proposta della Commissione, il cui gettito è devoluto alla Comunità, anche il

⁹ Il trattato vieta le imposizioni interne discriminatorie e i ristorni all'esportazione di imposizioni interne superiori alle imposizioni effettivamente applicate.

¹⁰ M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, “*Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*”, IPSOA, 2014, 162.

¹¹ M. FABIO, “*Manuale di diritto e pratica doganale*”, Ipsoa, 2014,13.

tradizionale riferimento alle frontiere degli Stati deve essere riconsiderato, per adeguarlo al più ampio concetto di territorio doganale della Comunità.

I più significativi sviluppi del processo di integrazione si verificano a partire dalla seconda metà degli anni ottanta, con la sottoscrizione, da parte degli Stati membri, dell'Atto unico europeo, entrato in vigore il 1° luglio 1987, che ha disposto la creazione di un mercato unico o mercato interno, da realizzarsi con la soppressione delle frontiere fisiche, tecniche e fiscali, a partire dal 1° gennaio 1993.

L'eliminazione delle frontiere fisiche ha comportato la soppressione dei controlli doganali, sia per le merci sia che le persone, al passaggio da uno Stato membro all'altro. Sono stati, quindi, eliminati i controlli e le formalità doganali connesse alla fiscalità indiretta, alle restrizioni nazionali ed ai regolamenti comunitari. L'eliminazione delle frontiere tecniche ha comportato la soppressione di una serie di ostacoli (tecnici) alla libera circolazione delle merci (come i controlli sanitari), delle persone (come le restrizioni alla libera circolazione dei lavoratori), dei servizi (trasporti, banche, assicurazioni etc) e dei capitali. Il Trattato istitutivo della Comunità europea specifica che il mercato comune comporta il divieto di dazi e misure equivalenti, la libera circolazione di merci, persone, capitali e servizi, in un regime di libera concorrenza, sostenuto dagli sforzi di ravvicinamento delle legislazioni profusi dagli Stati membri¹²

Il primo gennaio 1993 costituisce, quindi, una data importante per l'Europa, per la compiuta realizzazione del mercato unico europeo a seguito dell'apertura delle frontiere tra gli Stati della Comunità e la conseguente caduta delle barriere doganali. In ambito comunitario, non è più corretto riferirsi al concetto di "merci estere da importare" e "merci nazionali da esportare", potendosi, piuttosto, realizzare acquisti e cessioni intracomunitarie di beni e servizi.

Per effetto del mercato unico e della tariffa doganale comune, i dazi doganali, come evidenziato in precedenza, non colpiscono le merci che transitano all'interno dei Paesi della UE (il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea sottolinea il divieto tra agli Stati membri di mantenere o istituire dazi doganali e tasse di effetto equivalente), ma quelle extracomunitarie che vengono importate nel territorio doganale; in tale evenienza, gli operatori economici sono obbligati a pagare i dazi

¹² F. TESAURO, "Istituzioni di diritto tributario", 2, UTET, 2011, 348.

doganali in base alla Tariffa doganale comune, immettendo in libera pratica le merci terze, che, in tal modo, acquistano a pieno titolo la posizione comunitaria, potendo circolare liberamente tra gli Stati membri senza ulteriori obblighi di pagamento di imposizioni daziarie¹³. A tal riguardo, è opportuno precisare che i dazi comunitari, pur essendo tradizionalmente distinti in dazi di importazione, di transito e di esportazione, si identificano nella prima categoria, che è la più significativa e “tipica”, poiché negli scambi internazionali viene generalmente seguito il criterio della tassazione nel paese di destinazione; dal suddetto principio discende che gli Stati, generalmente, detassano i prodotti che vengono esportati, (non applicando tributi interni e dazi all’esportazione e restituendo all’operatore economico i carichi fiscali cui la merce è stata assoggettata nello Stato di partenza); per contro, lo Stato in cui la merce è importata la sottopone alle stesse imposte cui sono assoggettate le merci prodotte all’interno, così da parificare il trattamento delle merci estere nazionalizzate a quelle nazionali¹⁴.

Il venir meno di dazi e altre imposte di confine, ostacoli burocratici e costi che rendevano difficoltoso il superamento delle “frontiere”, ha comportato una serie di stravolgimenti in campo fiscale: necessità di eliminare le imposte e sovrimeposte di confine tra gli Stati comunitari e di abrogare alcune imposte sui consumi, oltre a modificare le aliquote iva. Tutto ciò è stato possibile grazie all’armonizzazione delle normative doganali dei singoli Stati per ciò che riguarda il movimento delle merci in provenienza dai Paesi non comunitari verso l’Unione e in uscita dall’Unione verso i Paesi non comunitari.

Tale armonizzazione ha portato alla riunificazione della normativa doganale nel Codice doganale comunitario approvato con Regolamento Cee 2913/92 a cui si affianca il Regolamento Cee 2454/93, con il quale vengono dettate le disposizioni di attuazione del codice. La normativa stabilita in sede comunitaria trova applicazione uniforme su tutto il territorio doganale dell’Unione, con la conseguente tacita abrogazione delle singole normative nazionali, che conservano un residua validità in via sussidiaria, per coprire i vuoti di disciplina del Codice e dal Regolamento di attuazione, o con riferimento alle materie per le quali questi stessi provvedimenti fanno espressamente rinvio alla normativa propria dei singoli Stati. A titolo

¹³ G. FALSITTA, “*Manuale di diritto tributario*”, Cedam, 2010, 891.

¹⁴ F. TESAURO, “*Istituzioni di diritto tributario*”, 2, UTET, 2011, 353.

esemplificativo, in Italia continuano ad essere applicabili alcune disposizioni contenute nel TULD, con particolare riferimento alla disciplina delle violazioni doganali e al relativo regime sanzionatorio.

Il Trattato dell'Unione europea (cd. Trattato di Maastricht), entrato in vigore il 1° novembre 1993, ha istituito l'Unione europea e fissato le scadenze dell'unione monetaria. La struttura dell'Unione Europea delineata a Maastricht nel 1992 abbraccia i contenuti dei Trattati istitutivi della stessa, ma estende il proprio ambito di azione ad aspetti legati alla sicurezza comune, alla politica estera, alla cooperazione nei settori della giustizia e degli affari interni: di qui il passaggio dalla denominazione di "Comunità economica europea" (Trattato di Roma del 1957) a quella di "Comunità Europea" e, infine di "Unione Europea" (Trattato di Lisbona 2009)¹⁵.

Il Trattato di Amsterdam ha ulteriormente modificato, nel luglio del 1997, il Trattato di Roma, ed è entrato in vigore il 1° maggio 1999¹⁶.

Il Trattato di Lisbona del 13.12.2007, ha introdotto delle importanti modifiche sia al Trattato Ce che al Trattato Ue, sostituendo, come evidenziato in precedenza, il termine tradizionale di "Comunità" con quello di "Unione".

Da un punto di vista ricostruttivo, la CEE, oltre ad essere espressione di un'unione doganale, più o meno vasta sotto l'aspetto territoriale, persegue lo scopo di realizzare una progressiva, graduale e completa libertà di movimento di tutti i fattori della produzione (capitali, merci, servizi, lavoro) tra i Paesi membri. Tale unione economica, doveva trasformare l'immagine dell'Europa feudale, caratterizzata da barriere, dogane e formalità burocratiche, sulla base di un programma di consolidamento del mercato interno (mercato unico europeo), da realizzarsi entro la fine del 1992, con la soppressione di tutte le frontiere all'interno del territorio doganale, cioè delle barriere fisiche, tecniche e fiscali.

L'Atto unico e gli altri atti integrativi del Trattato di Roma, costituiscono ulteriori spinte al processo di integrazione europea, con la realizzazione del Mercato

¹⁵ P. BORIA, "Diritto tributario Europeo", SOLE 24 ORE, Milano, 2010,35. G. TESAURO, "Diritto dell'Unione Europea", Padova, 2010, 414 ss. . A. DI PIETRO, T. TASSANI, "I principi europei del diritto tributario", Cedam, 2013.

¹⁶ Nell'ottobre 2004, a Roma, è stata approvata la Costituzione europea, sotto forma di trattato, che però non è stata ratificata da tutti gli Stati membri e non è mai entrata in vigore.

unico integrato, la previsione dell'unione economica e monetaria ed il rafforzamento della coesione sociale e politica tra gli Stati membri.

Il Trattato istitutivo della Comunità Europea include tra le finalità comuni da perseguire lo sviluppo economico e sociale, la tutela dell'ambiente, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, dell'occupazione e della coesione economica e sociale, la solidarietà tra gli Stati membri, da raggiungere attraverso la creazione di un mercato comune e un'unione economica e monetaria, attraverso l'attuazione di politiche e azioni comuni.

Il mercato interno, come precedentemente anticipato, è caratterizzato dalla libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali. La libera circolazione delle merci nell'ambito della Comunità implica il connesso divieto di istituire dazi e misure equivalenti che ostacolano tale libertà fondamentale ed il divieto di imposizioni interne discriminatorie e i ristorni all'esportazione di imposizioni interne superiori alle imposizioni effettivamente applicate.

Nei confronti dei Paesi terzi si applica la tariffa doganale comune. Il Trattato attribuisce espressamente alla Comunità il potere di armonizzare le imposte indirette con direttive del Consiglio; l'intervento in materia di imposte dirette invece può avvenire all'interno della generale potestà di ravvicinamento delle legislazioni, in funzione del mercato comune. L'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte indirette è finalizzata all'eliminazione delle disparità di trattamento presenti nei regimi nazionali, tali da compromettere il funzionamento del mercato comune, al fine di assicurare un regime di libera concorrenza, non alterato da distorsioni fiscali. L'integrazione c.d. positiva della legislazione fiscale degli Stati membri, attuabile percorrendo la strada delle direttive comunitarie da adottarsi con l'unanimità dei consensi, risulta essere meno agevole della c.d. integrazione negativa, attuabile attraverso le sentenze della Corte di Giustizia, che censurano la norma fiscale dei singoli Stati risultante non compatibile con le norme del diritto comunitario.

La Comunità non è, dunque, dotata di un proprio sistema organico impositivo, ma ha una competenza in materia fiscale di portata limitata, anche in relazione all'assenza del potere di influire in maniera piena sui sistemi fiscali nazionali, potendo soltanto armonizzare alcuni settori impositivi (quello delle

imposte sulla cifra d'affari, le imposte sui consumi e le altre imposte indirette), nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno, in un regime di libera concorrenza. La stessa nozione di armonizzazione presuppone, a ben vedere, la permanenza in vita delle legislazioni dei singoli Stati membri, che devono però plasmarsi in funzione di un'identità comune. Pur non avendo competenza generale in materia tributaria, la Comunità è caratterizzata da una fiscalità armonizzata, derivante dall'emanazione degli atti normativi comunitari. I settori in relazione ai quali sono state emanate direttive comunitarie per l'armonizzazione fiscale sono, essenzialmente, quello dell'iva, delle accise e della raccolta di capitali.

La fiscalità degli Stati deve conformarsi ed essere compatibile alle norme del Trattato, ed, in particolare, non essere contraria al principio di non discriminazione, non ostacolare le libertà fondamentali, non alterare il regime di libera concorrenza con aiuti di stato o misure di concorrenza fiscale dannosa¹⁷.

4. L'ARMONIZZAZIONE DELLA LEGISLAZIONE DOGANALE IN AMBITO COMUNITARIO: I CODICI

Il processo di armonizzazione legislativa dei singoli Stati membri della Comunità è stato spesso problematico, in particolar modo per i settori di natura tributaria.

Alle caratteristiche dell'area di libero scambio, inizialmente istituita in ambito CECA, l'Unione doganale ha aggiunto il divieto di applicare dazi negli scambi interni, per il tramite di una tariffa comune, operativa dal 1968, che ha rappresentato lo strumento per la realizzazione dell'unione economica, caratterizzata dalla libera circolazione di merci, servizi, persone e capitali.

Schematizzando i concetti evidenziati nel precedente paragrafo, il processo di integrazione economica presuppone una prima fase volta alla creazione di un'area di libero scambio, intesa come luogo in cui le merci circolano liberamente, in virtù della soppressione delle tariffe interne; con la successiva fase dell'unione doganale, si realizza, accanto all'eliminazione delle tariffe nazionali, anche l'adozione di una

¹⁷ F. TESAURO, "Istituzioni di diritto tributario", 2, UTET, 2011, 382, 397.

comune tariffa nei rapporti commerciali con l'esterno. Solo con l'unione economica si realizza l'ulteriore obiettivo della libera circolazione di persone e capitali.

Il diritto doganale può essere, per certi versi, considerato come la più ampia rappresentazione di diritto tributario armonizzato in ambito internazionale; a conferma di ciò, in tutto il panorama mondiale, ed, in particolare, negli ordinamenti dei Paesi aderenti all'OMD, sono rinvenibili, salve sporadiche eccezioni, istituti giuridici e gli schemi di base simili, quali, a titolo esemplificativo, quelli per la qualificazione e quantificazione dell'onere doganale complessivamente dovuto, o per il vincolo delle merci alle destinazioni doganali più frequenti, quali il deposito, il perfezionamento etc.

La normativa comunitaria di riferimento è rimasta ad uno stato embrionale fino agli settanta, quando si è iniziata a percepire chiaramente l'esigenza di introdurre strumenti necessari ad assicurare il corretto funzionamento dell'unione doganale. A partire dagli anni novanta, i testi in materia doganale sono stati raccolti in un apposito codice¹⁸.

A partire dal 1994, la materia doganale trova una generale e compiuta disciplina nel Codice Doganale Comunitario, approvato con Regolamento del Consiglio n. 2913 del 12 ottobre 1992 (Regolamento Cee n.2913/1992 - CDC-), che si compone di 253 articoli e trova il suo necessario completamento nelle Disposizioni di attuazione del codice, adottate con Regolamento Cee n.2454/1993.

Il Codice, legge fondamentale di diritto doganale dell'Unione Europea, rappresenta la fonte organica di disciplina della vasta area di intervento delle Dogane comunitarie. Come premesso, è il risultato finale di oltre 35 anni di continuo lavoro di sperimentazione, di adeguamento e di modifica delle leggi doganali dei singoli Paesi membri. Dopo aver delineato il campo di applicazione e le definizioni di base relative all'attività doganale, fornisce i principi operativi fondamentali delle operazioni doganali comunitarie che, in coerenza con la gerarchia delle fonti del diritto, costituiscono norme di portata generale, obbligatorie in tutti gli Stati membri. Per sua stessa natura, il Regolamento comunitario prevale sulle norme interne

¹⁸ M. FABIO, *“Manuale di diritto e pratica doganale”*, Ipsoa, 2014,7-12; P. BORIA, *“Diritto tributario Europeo”*, SOLE 24 ORE, Milano, 2010,43.

incompatibili, tra le quali si include anche il Testo unico doganale, DPR n.43/73, che non potrà essere applicato in caso di contrasto con il CDC ¹⁹.

Da un punto di vista sistematico, l'organizzazione delle disposizioni del Codice Doganale Comunitario differisce notevolmente da quella recata dal Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale; inoltre, si rileva che alcuni ambiti, quali, a titolo esemplificativo, quello delle provviste e le dotazioni di bordo (settore fondamentale per le attività mercantili e marittime), oltre a quello delle sanzioni per la violazione delle disposizioni del Codice, risultano non disciplinati. In tutti questi casi, il vuoto normativo sarà colmato dalle disposizioni nazionali, che, lungi dall'essere del tutto espunte dall'ordinamento doganale comune, conservano una loro valenza, anche se in via sussidiaria.

Relativamente alla questione delle condotte illecite perpetrate dagli operatori economici, è utile osservare che, al fine dell'adeguata repressione dei suddetti comportamenti, sarebbe necessaria una definizione comune dei reati doganali, a cui far corrispondere identiche sanzioni, in tutti i Paesi della Comunità europea; in tal modo, ponendo a carico degli operatori scorretti identici rischi di violazione della norma tributaria, sarebbe inibita qualunque strategia volta a ricercare il Paese con la normativa sanzionatoria meno invasiva e severa, nel quale tentare la commissione di operazioni fraudolente.

Il Regolamento Cee n.2913/1992, nell'ottica del processo di integrazione comunitaria, rappresenta la base comune ed il fulcro dell'unione economica tra i Paesi membri, che, a seguito della "caduta" di tutte le leggi doganali interne (con la nascita, il 1^o gennaio 1993, del Mercato Unico Europeo), diventano una realtà unica nei rapporti con gli altri Stati, qualificati "Terzi" rispetto a quelli appartenenti all'Unione Europea. Conseguentemente, gli scambi internazionali tra ciascun Paese membro ed i soggetti terzi sono regolati in maniera uniforme dalla normativa doganale del Codice, o dagli accordi generali (GATT) e speciali stipulati dalla Comunità con i Paesi terzi.

Per altro verso, i rapporti commerciali di scambio all'interno della Comunità sono finalmente liberi dalle formalità e dai vincoli doganali precedenti, soggiacendo alla sola disciplina recata dal regime provvisorio dell'iva.

¹⁹ E. VARESE, "Dazi e regimi doganali nell'unione europea", Giappichelli Editore, Torino, 2012,1.

A tal riguardo, è utile ricordare che l'iva è un'imposta indiretta sui consumi, ideata in ambito comunitario allo scopo di armonizzare le legislazioni fiscali nazionali relative agli scambi commerciali, e successivamente introdotta in tutti gli Stati membri sulla base del modello tracciato dalle direttive comunitarie del 1967, lasciando agli stessi la possibilità di applicare aliquote differenziate²⁰. Con il dpr n. 633/72 tale imposta ha fatto ingresso anche nell'ordinamento tributario italiano. Dal primato del diritto comunitario su quello interno e dalla matrice sovranazionale del tributo discende, però, che nella ricostruzione del meccanismo impositivo debba essere tenuta presente, in via prioritaria, la suddetta fonte comunitaria.

Nella configurazione dell'imposta hanno assunto un ruolo decisivo le esigenze legate all'armonizzazione fiscale europea e alla liberalizzazione degli scambi, in quanto il Trattato istitutivo della Comunità europea pone il divieto a carico degli Stati di applicare, ai prodotti provenienti da altro Paese membro, tributi superiori a quelli che gravano sui prodotti nazionali, oltre che di favorire le esportazioni accordando rimborsi dei tributi prelevati nello Stato, in misura superiore all'ammontare effettivamente riscosso.

Nell'ottica del legislatore comunitario, tale imposta si presta ad essere utilizzata negli scambi internazionali per la sua "neutralità", consentendo di conoscere esattamente il carico fiscale gravante su un bene e l'ammontare esatto dell'imposta sulle importazioni e la misura dei rimborsi all'esportazione.

In forza del principio di territorialità che presiede la disciplina sull'iva, le operazioni nazionali/interne si distinguono dalle "intra-comunitarie", relative agli scambi tra soggetti residenti in Stati diversi dell'Unione europea, assoggettate ad un regime particolare (transitorio) in vigore dal 1993, oltre che dalle operazioni "extra-comunitarie", caratterizzate da scambi tra un Paese della Comunità ed un Stato terzo. Solo con riferimento a quest'ultime operazioni, si possono richiamare i

²⁰ La sesta direttiva comunitaria in materia di iva, del 1977, nel sostituire la seconda, detta delle regole fondamentali comuni per la determinazione della base imponibile; l'ottava direttiva (1979) e la tredicesima direttiva (1986) disciplinano i rimborsi ai non residenti; nella direttiva del consiglio del 28 novembre 2006 sono accorpate le norme ed i principi contenuti nelle precedenti normative; restano in vigore le direttive in materia di franchigia doganale. In dottrina: F. TESAURO, *"Istituzioni di diritto tributario"*, 2, UTET, 2011, 249; AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesaurò Torino, 2001; A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000; A. COMELLI, *La disciplina di attuazione in Italia delle direttive comunitarie attinenti al regime transitorio dell'iva sugli scambi intra-comunitari*, *Dir. Prat. Trib.*, 1994, I, 1669.

concetti di importazione ed esportazione, in quanto, a seguito dell'abolizione delle frontiere fiscali tra gli Stati della Comunità europea, i trasferimenti di beni all'interno del territorio doganale dell'Unione non realizzano più "importazioni ed esportazioni" in senso tecnico, ma scambi intracomunitari, ovvero acquisti e cessioni intracomunitarie di beni²¹

Il regime dell'iva intracomunitaria, in vigore dal 1° gennaio 1993 (data della formale abolizione delle frontiere fiscali tra gli Stati membri), è stato introdotto e concepito come regime transitorio²², fondato sulla regola della tassazione nel paese di destinazione, essendo stata programmata la sostituzione dello stesso con il regime fondato sulla sul principio della tassazione nel paese di origine; ma, a dispetto delle previsioni, tale regime "transitorio" è ancora vigente. Per gli scambi interni alla Comunità, il principio della tassazione nel paese di destinazione comporta che le cessioni tra operatori economici/soggetti passivi iva, saranno tassate "a valle", a carico dell'acquirente, cioè con l'iva del Paese di destinazione del bene²³.

La normativa doganale comunitaria prevede dei sistemi di comunicazione concernenti segnalazioni di condotte degli operatori economici potenzialmente lesive degli interessi dei Paesi membri, in quanto poste in essere in violazione della normativa comunitaria ed interna sulle attività di scambio di merci (Sistema informatico AFIS - Antifraud Information System)²⁴.

Appare utile accennare anche alla spinta all'armonizzazione normativa in ambito comunitario che ha condotto all'adozione, nel settore delle accise, del Testo Unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Decreto legislativo 26.10.1995, n. 504).

²¹ L. CARPENTIERI, Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto, Riv. Dir. Trib., 2002,I,3.

²² L. BARONI, "Il regime iva per il commercio « Intracomunitario »: i principali rilievi normativi e giurisprudenziali", Riv. It. Dir. Pubbl. Comunitario, 2014,3-4,775.

²³ F. TESAURO, "Istituzioni di diritto tributario",2, UTET, 2011, 287, 398.

In relazione alle operazioni che non costituiscono acquisto intracomunitario ai sensi dell'art. 38, comma 5, lett. a) del D.L. 331/1943 e che devono essere annotati in apposito registro, ai sensi del quinto comma dell'art 50 del D.L. citato di veda Comm. trib. prov.le Cuneo sez. II, Sent. 08/11/2012, n. 145, in banca dati on line *de jure*.

²⁴ Si ricorda che, al fine di contrastare le frodi comunitarie, è stato istituito, nel 1999, l'OLAF (già UCLAF), un'organizzazione amministrativa indipendente, dotata di ampi poteri investigativi, e di una competenza pressoché generale sulle frodi a danno dell'unione Europea.

Altra significativa tappa del processo di integrazione europea è rappresentata dal tentativo di riforma e aggiornamento della normativa doganale comunitaria adottata con Regolamento CEE n. 2913/1992, ad opera del Regolamento CE n. 450/2008, istitutivo del Nuovo Codice Doganale Comunitario – CDA. Tale atto normativo comunitario, nelle intenzioni del legislatore del 2008, non si limita semplicemente ad aggiornare la precedente normativa contenuta nel Regolamento Cee n. 2913/1992, perseguendo l’ambizioso obiettivo di creare un nuovo Codice, sostitutivo del precedente, più aderente al mutato scenario socio-economico, attraverso la riduzione, semplificazione e razionalizzazione dei regimi doganali, la velocizzazione delle procedure, il ricorso all’utilizzo di modalità elettroniche di scambio dei dati ed il potenziamento della lotta antifrode in favore del commercio legale²⁵. Non a caso, il Regolamento CE n.450/2008 (entrato in vigore il 24 giugno 2009), strutturato in maniera sostanzialmente più snella rispetto al Codice del 1992 (188 articoli contro i 253 del precedente), viene definito nelle fonti “Codice doganale modernizzato”. Il nuovo Codice (la cui piena operatività è stata subordinata all’adozione di nuove disposizioni di applicazione), attraverso la semplificazione e razionalizzazione degli istituti, ha inteso avvantaggiare le imprese comunitarie, riconoscendo alle stesse strumenti tecnologici volti ad ottimizzare i rapporti internazionali, minimizzando, al contempo, i costi e i tempi di passaggio in Dogana.

Il Codice del 1992 aveva subito profonde modifiche finalizzate a realizzare l’adeguamento alle numerose novelle giuridiche intervenute in ambito comunitario, con particolare riferimento ai profili della tutela della buona fede e della sicurezza. In particolare, il Codice del 2008 si spiega alla luce dei mutati scenari comunitari e internazionali, caratterizzati, da un lato, dall’ampliamento degli Stati membri dell’Unione europea, e, dall’altro, dalla partecipazione della Comunità stessa alla c.d. Convenzione riveduta di Kyoto; la predetta Convenzione internazionale persegue il fine della semplificazione e armonizzazione dei regimi e delle legislazioni doganali degli Stati aderenti, nell’intento di agevolare il commercio legale, accrescere la competitività delle imprese e combattere frodi e traffici illeciti²⁶. Tale Regolamento rappresenta, quindi, il culmine di un iter di globalizzazione dell’intera disciplina

²⁵ G. FALSITTA, “Manuale di diritto tributario”, Cedam, 2010, 893; D. DESIDERIO, M. GIFFONI, “Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale”, Giappichelli E., Torino, 2009, 1.

²⁶ M. FABIO, “Manuale di diritto e pratica doganale”, IPSOA, 2014,21.

doganale che ha condotto a molteplici interventi di aggiornamento del codice del 1992, sostenuti dalla Commissione, al fine favorire la semplificazione dei regimi e del rapporto doganale. La disciplina applicabile alle importazioni e alle esportazioni di merci tra la Comunità ed i Paesi terzi è orientata ad agevolare il commercio, garantendo, al contempo, elevati livelli di sicurezza alle frontiere.

Il Codice del 2008²⁷, oltre a fornire le disposizioni generali relative al campo di applicazione della legislazione doganale, chiarisce il ruolo riconosciuto all'Amministrazione doganale, individuando i diritti ed obblighi dei soggetti coinvolti, a diverso titolo, nelle operazioni doganali; stabilisce i criteri per l'applicazione dei dazi all'importazione o all'esportazione, oltre che delle altre misure di politica commerciale legate allo scambio di merci, approfondendo gli aspetti relativi alla Tariffa doganale comune, all'origine delle merci e al valore in dogana; disciplina l'obbligazione doganale e i regimi doganali speciali²⁸. Di particolare rilievo è la previsione dello sdoganamento centralizzato, consistente nell'autorizzazione, in favore dell'operatore economico, alla presentazione della dichiarazione doganale presso l'Ufficio competente in relazione al luogo in cui lo stesso è stabilito, anche se le merci oggetto dell'operazione sono presentate fisicamente presso un altro Ufficio della Comunità (art. 106); nell'art. 26 del Regolamento è introdotto il concetto di "sportello unico" che, allo scopo di velocizzare la tempistica dei controlli di legge in favore delle attività commerciali²⁹, impone alle Autorità doganali di collaborare con gli altri organismi competenti, al

²⁷ I nove "titoli" attraverso i quali si sviluppa la disciplina del "Codice doganale aggiornato" riguardano, più in particolare, i seguenti argomenti:

I Disposizioni generali;

II Principi in base ai quali sono applicati i dazi all'importazione o all'esportazione e altre misure previste nel quadro degli scambi di merci;

III Obbligazione doganale e garanzia;

IV Merci introdotte nel territorio doganale della Comunità;

V Norme generali in materia di posizione doganale, vincolo di merci a un regime doganale, verifica, svincolo e rimozione delle merci;

VI Immissione in libera pratica e esenzione dei dazi all'importazione;

VII Regimi speciali;

VIII Partenza delle merci dal territorio doganale della Comunità;

IX Comitato del Codice Doganale e disposizioni finali).

²⁸ D. DESIDERIO, M. GIFFONI, *"Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale"*, Giappichelli E., Torino, 2009.,14.

²⁹ C. MONACO, *"Rubrica di diritto tributario comunitario"*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, LXVII, Fasc.2, Vol.1, 2008, 280.

fine di concentrare tutti i controlli previsti sulla merce, che saranno svolti contemporaneamente e nello stesso luogo in cui si effettuano le verifiche doganali.

Il nuovo codice, all'art.2, riconosce alle Dogane comunitarie un ruolo di impulso nella crescita e competitività dei Paesi membri e delle loro imprese, nell'attuazione della politica comunitaria comune riguardante il commercio e alla sicurezza degli scambi. L'Autorità doganale ha la "supervisione" degli scambi internazionali della Comunità, al fine di assicurare un adeguato bilanciamento delle esigenze di tutela degli interessi finanziari e di sicurezza con le aspettative di velocità e semplificazione doganale degli operatori economici "corretti"; tali compiti possono essere realizzati attraverso un sistema efficace di controlli, tale da non costituire un ostacolo agli scambi legittimi. In questo senso, il Codice rafforza il ruolo dell'Operatore economico Autorizzato, il quale, a fronte di adeguate prove di affidabilità e correttezza, potrà beneficiare di controlli doganali ridotti, traendo il massimo vantaggio dalla semplificazione delle procedure doganali.

Il Codice del 2008 realizza una semplificazione dei regimi doganali, superando il concetto di destinazione doganale; al contrario, il codice doganale del 1992 distingue nettamente le destinazioni doganali dai regimi, a loro volta qualificabili "sospensivi" e/o "economici", includendo le zone e i depositi franchi nel raggruppamento delle destinazioni doganali. Il legislatore comunitario del 2008, abolendo questa distinzione, identifica i regimi doganali in tre tipologie di istituti ai quali il dichiarante può scegliere di vincolare la merce, ossia immissione in libera pratica, esportazione e regimi speciali. La semplificazione e razionalizzazione della disciplina doganale ha condotto, in buona sostanza, alla drastica rimodulazione dei regimi sospensivi economici, definiti "speciali", nei quali rientrano quelli che comportano una sospensione dei dazi all'importazione, dell'IVA e/o delle accise (art. 4 CDA). Nello specifico, il Regolamento CE n. 450/2008 individua il transito (interno o esterno), il deposito, comprendente la custodia temporanea, il deposito doganale e le zone franche, l'uso particolare, nel cui ambito è disciplinata l'ammissione temporanea e uso finale, il perfezionamento (attivo e passivo).E' venuto

meno ogni riferimento ai depositi franchi, essendo tale istituto completamente assorbito in quello della zona franca³⁰.

Il Regolamento in esame, pur ricalcando i principi preesistenti in materia classificazione delle merci e determinazione del valore, introduce delle novità in ordine ai profili sostanziali rilevanti ai fini dell'applicazione dei dazi. In particolare, la consueta tendenza alla semplificazione ha condotto all'introduzione, nel corpo del Codice, di importanti variazioni in ordine alla profilo dell'acquisizione dell'origine; ai sensi dell'art. 36 Reg. CE n. 450/08, se alla formazione di un prodotto concorrono due o più Paesi, sarà rilevante, ai fini dell'acquisizione dell'origine, il luogo ove è avvenuta l'ultima trasformazione sostanziale, senza altre condizioni.

In materia di rapporto doganale, il Codice del 2008 introduce la dichiarazione sommaria, presentata telematicamente, prima dell'arrivo della merce in Dogana, ammettendo la possibilità, per gli operatori autorizzati, di inviare tutti i documenti allegati alla dichiarazione con modalità informatica. In tal senso, con il Reg. CE n. 450/08 la Commissione europea ha perseguito il fondamentale obiettivo di creare di un ambiente doganale elettronico, dove le procedure di natura cartacea costituiscono solo sporadiche eccezioni; il progressivo utilizzo di tecnologie e strumenti informatici si riflette sulla semplificazione delle operazioni doganali, che, liberate dai supporti cartacei, avvantaggiano tanto gli operatori del commercio che le Amministrazioni doganali. Inoltre, il processo di informatizzazione promuove un'applicazione uniforme della normativa doganale in tutto il territorio comunitario³¹.

A tal riguardo, il Programma d'azione "Dogana 2013", istituito con decisione n. 624/2007/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, oltre a sostenere le azioni intraprese dagli Stati membri per garantire il funzionamento efficace del mercato interno nel settore doganale³², costituisce un supporto rilevante per la realizzazione della dogana elettronica, ovvero per la creazione di un contesto doganale

³⁰ A. AMOROSO, "Regimi doganali e regimi speciali nel nuovo codice doganale comunitario, Il fisco 1, n.38, 2009, 6280. M. FABIO, Manuale di diritto e pratica doganale, IPSOA, 2014,21.

³¹ B. SANTACROCE., A. MASTROMATTEO, "Documenti on line in dogana: chiarimenti della c. m.22/D/2009", Controlli fiscali, Fasc.1, n. 15, 2010.

³² L'art. 1, comma 2, precisa che il programma comprende i sistemi di comunicazione e scambio delle informazioni, Benchmarking, seminari di approfondimento e gruppi di progetto, azioni di monitoraggio e attività di formazione. E. VARESE, F. CARUSO, "Commercio internazionale e dogane; le dogane negli scambi internazionali", Giappichelli editore, Torino, 2011, 115.

informatizzato europeo che permetta alle attività doganali di rispondere appieno alle esigenze del mercato interno, assicuri la tutela degli interessi finanziari della Ue e rafforzi la protezione e la sicurezza³³.

Il Parlamento e il Consiglio Europeo, hanno adottato, in data 9 ottobre 2013, il Regolamento (UE) n. 952/2013, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale (UE) L 269 del 10 ottobre 2013, che istituisce il Codice doganale dell'Unione (“*Union Customs Code*”- CDU)³⁴. Tale provvedimento, che rappresenta l’evoluzione/rifusione del precedente Reg. CE n. 450/08, è entrato in vigore il 30 ottobre 2013 con riferimento agli articoli citati al paragrafo 1 dell’art. 288, ossia quelli che stabiliscono la delega dei poteri ed il conferimento di competenze di esecuzione secondo quanto previsto dagli articoli 290 e 291 del Trattato sul funzionamento dell’Unione; in tale data, si considereranno abrogate le disposizioni del Reg. (CE) n.450/2008. La piena operatività delle altre norme è, invece, posticipata al 1° giugno 2016. Da un punto di vista formale lo scopo del nuovo Codice è quello di sostituire il Regolamento (CE) n.450/2008, “Codice doganale aggiornato”, i cui precetti, per la maggior parte, non sono mai divenuti applicabili per via della mancata adozione del Regolamento contenente le relative disposizioni di applicazione

L’adozione del suddetto Regolamento, dipende dall’entrata in vigore del Trattato di Lisbona e del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE), che hanno sancito la fine della Comunità Europea, con trasferimento di tutte le sue funzioni all’Unione, quale organismo con personalità giuridica internazionale. Oltre all’obiettivo di allineare la normativa doganale alle nuove disposizioni del Trattato di Lisbona, il CDU si propone di concedere alle Autorità doganali e agli operatori economici delle tempistiche più adeguate per l’allineamento alle nuove procedure previste dal Codice doganale aggiornato. Inoltre, con il Regolamento del 2013 si provvede ad adeguare alcune norme del precedente Codice in più linea con i cambiamenti intervenuti nella legislazione doganale o risultanti di difficile realizzazione.

³³ Sugli sviluppi del processo di integrazione europea nel 2012 M. GNES , E. CHITI, “*Cronache europee 2012*”, Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, 2013, 4, 961; relativamente al 2013 M. GNES, E. CHITI, “*Cronache europee 2013*”, Rivista Trim. di Diritto Pubblico, 2014, 3, 755 .

³⁴ <http://eur-lex.europa.eu/>; <http://www.diritto24.ilsole24ore.com/>; <http://www.camera.it/>.

Il nuovo Codice, da un punto di vista sostanziale, ripropone molte delle disposizioni contenute nel precedente Regolamento, ampliando il numero degli articoli (288), ma concentrando le disposizioni operative, concernenti solo il fulcro della disciplina doganale, con rinvio della regolamentazione di dettaglio alla legislazione di attuazione (atti delegati e atti esecutivi). Alcune variazioni riguardano il regime delle garanzie dell'obbligazione doganale. Inoltre il Codice doganale dell'Unione introduce delle misure necessarie per completare il passaggio ad un ambiente informatizzato e privo di supporto cartaceo, per la cui realizzazione sarà indispensabile l'attività di investimento in tecnologie e in formazione del personale, sia per gli operatori economici che per le Dogane comunitarie. A tal riguardo, è utile ricordare che il Programma d'azione "Dogana 2020", istituito con Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio, nell'intento di migliorare l'efficienza delle Amministrazioni doganali comunitarie, modernizzandone la struttura e l'operato, al fine di rafforzare la competitività delle imprese europee, ha specificamente previsto il ricorso all'informatizzazione³⁵.

Di particolare rilevanza sono le disposizioni del nuovo Codice che favoriscono e velocizzano la concessione di agevolazioni in favore degli operatori economici affidabili (*Authorized Economic Operators*).

Il Regolamento conferma il nuovo ruolo riconosciuto alle Autorità doganali, considerate come "guida nella catena logistica", ovvero come strumenti di supporto e collaborazione con gli operatori economici, al fine di assicurare la competitività sul mercato globale, nel rispetto delle regole del commercio legale³⁶. La valorizzazione degli operatori commerciali "affidabili" si rinviene anche nell'art. 185, relativo all'istituto dell'Autovalutazione, che riconosce alle Autorità doganali la possibilità di autorizzare l'operatore economico ad espletare in proprio determinate formalità doganali, generalmente svolte da tali Autorità, a determinare l'importo dei dazi all'importazione e all'esportazione dovuti a seguito dell'espletamento delle operazioni doganali e a svolgere alcuni controlli sotto vigilanza doganale.

³⁵ Il Regolamento che ha istituito un programma d'azione doganale nell'unione europea per il periodo 2014-2020, abroga la decisione n. 624/2007/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, concernente il precedente programma d'azione, definito Dogana 2013, successivo a Dogana 2000, Dogana 2002 e Dogana 2007. In dottrina: M. FABIO, "Manuale di diritto e pratica doganale", IPSOA, 2014, 725.

³⁶ G. ALFANO, "Il nuovissimo codice doganale comunitario", Commerciale Europa, 2014, su www.leggioggi.it.

Appare opportuno sottolineare che in tema di trasferimento di informazioni, le Autorità doganali e gli operatori economici possono scambiarsi dati e notizie, anche non specificamente richieste ai sensi della normativa doganale, ai fini della cooperazione reciproca, per identificare e contrastare i rischi di frode e favorire le pratiche commerciali legali. L'art. 6 stabilisce che tutti gli scambi e le archiviazioni di informazioni devono essere effettuati, di regola, utilizzando strumenti informatici. In tema di semplificazioni, si presenta molto interessante il testo dell'art.19 par. 3, in base al quale, le Dogane non possono obbligare coloro che svolgono in maniera continuativa attività di rappresentanza in dogana (es. spedizionieri doganali, case di spedizioni, CAD), ad esibire, per ogni singola operazione, la procura o il mandato conferenti il potere di rappresentanza, fatto salvo, in ogni caso, l'onere di preconstituirsì tali documenti, in modo da poterli esibire all'Ufficio su eventuale richiesta. Esso cita, infatti, come segue: *“Le autorità doganali non impongono a una persona che, in qualità di rappresentante doganale, espleta atti e formalità su base regolare di presentare ogni volta prove del potere di rappresentanza, a condizione che tale persona sia in grado di presentare tale prova su richiesta delle autorità doganali”*. Il vantaggio, in termini di semplificazione delle formalità doganali, è evidente, principalmente per gli spedizionieri doganali che svolgono in maniera continuativa attività di rappresentanza in Dogana. Viene confermata la distinzione tra la rappresentanza in Dogana “diretta” (il rappresentante doganale agisce in nome e per conto di un'altra persona), e “indiretta” (il rappresentante doganale agisce in nome proprio ma per conto di un'altra persona), richiedendo che il rappresentante, salvi casi particolari, debba essere stabilito nel territorio doganale dell'UE. Al rappresentante doganale che soddisfi i criteri specifici previsti dal regolamento è concessa la possibilità di prestare i propri servizi anche in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito. Si concede, in sostanza, la possibilità agli operatori economici autorizzati di svolgere l'attività di rappresentanza doganale in tutti gli Stati membri e non solo nel Paese di appartenenza.

Sempre in tema di semplificazione, si ripropone l'istituto dello sdoganamento centralizzato, che consente alle imprese di sdoganare le merci con una procedura centralizzata, anche quando le stesse sono entrate nello Stato attraverso canali diversi. Conseguentemente, le Autorità doganali possono autorizzare una persona a

presentare, presso l'Ufficio doganale competente in base al luogo in cui è stabilita, una dichiarazione doganale per le merci presentate in Dogana presso un altro Ufficio. A seguito di tale innovazione, le merci potranno essere presentate presso un dato Ufficio doganale, competente ad effettuare i consueti controlli fisici, differente da quello che riceve la dichiarazione doganale, dalla quale nascerà l'obbligo del pagamento dei diritti. L'Ufficio doganale presso il quale è presentata la dichiarazione controllerà che le merci siano vincolate al regime doganale in questione, e verificherà i profili formali della dichiarazione stessa, richiedendo, se necessario, l'effettuazione dei controlli doganali sulla merce (per il riscontro dei dati indicati dal dichiarante) all'Ufficio doganale presso il quale avviene la presentazione.

Come evidenziato in precedenza, anche i regimi doganali economici e sospensivi vengono rivisitati, e ricondotti nella categoria del "regimi speciali", nell'ambito della quale il nuovo codice evidenzia la tendenza all'eliminazione della figura del perfezionamento con il sistema del rimborso e della trasformazione sotto controllo doganale (assimilata al perfezionamento attivo).

Relativamente al sistema sanzionatorio, il nuovo Codice, riproponendo i principi giurisprudenziali della Corte di giustizia in materia di proporzionalità, effettività e dissuasione (come nella disciplina precedente), stabilisce che ciascuno Stato debba prevedere le sanzioni applicabili in caso di comportamenti contrari alla normativa doganale; le sanzioni amministrative possono consistere in un onere pecuniario imposto dalle Autorità doganali, anche applicato in sostituzione di una sanzione penale, o nella revoca, sospensione o modifica di qualsiasi autorizzazione precedentemente rilasciata all'interessato.

5. L'AMMINISTRAZIONE DOGANALE: RUOLO E FUNZIONI

Le imposte doganali si inseriscono in una logica organizzativa volta a garantire l'integrazione comunitaria, il funzionamento del mercato unico, la libertà di circolazione dei beni. L'evoluzione della funzione impositiva ha determinato una riconsiderazione del ruolo della Dogana. Tale Amministrazione, caratterizzata, in origine, da un'impronta prevalentemente, se non esclusivamente, fiscale, provvede oggi alla riscossione, oltre che dei dazi, anche di altre imposizioni fiscali o parafiscali

che colpiscono le merci al momento dell'importazione o dell'esportazione. Il diritto doganale non si limita a fissare norme di imposizione e regolamentazione generale del dazio (risorsa propria dell'Unione Europea), riconoscendo alle Autorità doganali, in tutti gli Stati membri, un ruolo funzionale al rispetto delle misure restrittive e di embargo in vigore nei confronti di determinati Stati, e alla tutela e promozione della lealtà commerciale (antidumping, lotta alla contraffazione).

Nella sua configurazione tradizionale, la Dogana è l'Amministrazione incaricata di riscuotere i diritti imposti all'entrata o all'uscita delle merci dal territorio doganale, assicurando, al contempo che le operazioni di scambio proibite dalla legge non si realizzino; in tal senso, è un organismo storicamente percepito come lo strumento principale per la realizzazione delle politiche protezionistiche, volte alla salvaguardia e valorizzazione del prodotto interno³⁷. D'altro canto, il cambiamento che ha investito il contesto mondiale degli scambi, ne ha modificato inevitabilmente natura e funzioni, orientandone l'attività verso esigenze di protezione di interessi ulteriori rispetto a quello strettamente fiscale o economico-commerciale, quali, a titolo meramente esemplificativo, la tutela dell'ordine pubblico, della salute, della proprietà intellettuale, del patrimonio artistico e archeologico.

L'Amministrazione doganale plasma la sua attività, gli approcci procedurali, gli strumenti e le tecniche di lavoro in funzione dell'evoluzione del commercio internazionale, adattandosi alle differenti spinte politiche ed economiche, di tipo protezionistico o, al contrario, espansionistico, che hanno caratterizzato le diverse epoche storiche.

In particolare, la nascita del mercato unico e la conseguente unificazione tariffaria, con l'eliminazione di dazi e diritti di confine all'interno della Comunità europea, ha comportato una profonda rivoluzione economica, oltre che sociale e politica, in gran parte dei sistemi doganali degli Stati membri, che ha reso la Dogana italiana, così come le altre Dogane comunitarie, la vera protagonista del cambiamento. Accanto alla tradizionale funzione volta al reperimento di risorse tributarie, si affianca, in maniera evidente, il ruolo di supporto alle misure adottate, a livello nazionale e comunitario, nell'interesse del commercio e della sicurezza, che

³⁷ 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, 693.

trasforma la Dogana da “sovrastuttura” ad “infrastruttura” indispensabile per la corretta regolazione degli scambi internazionali.

L’alternarsi delle politiche protezioniste o liberiste adottate dai Governi, ha esaltato le caratteristiche di flessibilità e capacità di adeguamento alle mutate condizioni economiche, politiche e commerciali, a vantaggio della competitività delle realtà produttive e commerciali europee. Accanto alla tradizionale funzione impositiva, volta a soddisfare l’esigenza di procurare entrate allo Stato, le Dogane, hanno, così, adottato una funzione di complementarietà e di agevolazione dei traffici, per cui, oggi esse si occupano di un compito ben più nobile, ossia quello di supervisionare lo svolgimento degli scambi internazionali di merce, allo scopo di assicurarne la regolarità e legalità, fungendo da volano dell’economia e del commercio legale³⁸.

Con ciò si intende sottolineare che le Dogane, pur rappresentando gli organi periferici attraverso i quali lo Stato esplica la propria sovranità territoriale, sono anche lo strumento per tutelare altri interessi pubblici, non strettamente fiscali ma connessi alla mobilità di persone e merci. Di qui la funzione di complementarietà, che si affianca all’attività di tipo impositivo e agli altri compiti di controllo e tutela, oltretutto di riscossione di tributi diversi da quelli fiscali.

L’esigenza di un ambiente doganale snello e tecnologico ha generato una tendenza alla progressiva informatizzazione delle procedure, attraverso la presentazione telematica delle dichiarazioni doganali, l’utilizzo del sistema informativo AIDA - Automazione Integrata Dogane e Accise a supporto delle attività operative, oltre che della Tariffa doganale comune informatizzata e del circuito doganale di controllo, per la verifica delle operazioni alla luce dell’analisi dei rischi.

Il potenziamento dell’analisi dei rischi e dei controlli mirati, sulla base dei dati reperibili nelle banche dati a disposizione dell’Amministrazione doganale, la qualifica anche come organo “investigativo”, deputato al contrasto alle frodi³⁹. La progressiva implementazione dell’attività investigativa ha condotto al potenziamento

³⁸ 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; M. FAVARO, “*Manuale delle operazioni con l’estero*”, IPSOA, 2011, 73.

³⁹ I sistemi AFIS, VIES e SEED, finalizzati all’acquisizione di dati e di informazioni rilevanti ai fini del contrasto alle condotte illecite degli operatori, sono strumenti quotidiani dell’operatività doganale.

dei servizi antifrode dogane ed accise, particolarmente attivi nei settori previsti dall'Accordo di Schengen (droga, armi, rifiuti tossici), nonché in quelli del commercio clandestino di opere d'arte, merci contraffatte, flora e fauna in via di estinzione, controlli stradali sulle merci viaggianti, revisione presso le aziende delle merci già sdoganate, verifiche in materia di politica agricola comune, nonché in materia di scambi intracomunitari.

Da un punto di vista strutturale, a partire dalla seconda metà degli anni sessanta ad oggi, sono stati adottati numerosi provvedimenti volti ad adeguare l'apparato amministrativo doganale ai mutati scenari economico-commerciali della realtà europea. A tal riguardo, i rapidi mutamenti della normativa doganale, a fronte dei lunghi tempi dell'iter di riforme legislative, hanno ostacolato il processo di riorganizzazione del settore, reclamato soprattutto dagli operatori economici, danneggiati dall'insufficienza delle strutture e degli organici e dalla mancanza di una completa autonomia amministrativa. All'inizio degli anni settanta, al fine di riorganizzare e rendere più razionale ed efficiente dislocazione degli Uffici sul territorio, sono stati individuati i Compartimenti, le Circoscrizioni, le Dogane, le Sezioni ed i Posti doganali, e con la specificazione di categorie e competenze⁴⁰. Nell'obiettivo di costituire un organismo con ordinamento, struttura, funzioni più adeguate alle esigenze della produzione e dei traffici, è stato istituito, alla fine degli anni ottanta, il Dipartimento delle Dogane e delle imposte indirette⁴¹, dotato di autonomia contabile e amministrativa, organizzato in Direzione Generale, Direzioni Centrali, Direzioni Compartimentali, Circoscrizioni doganali, Uffici Tecnici di Finanza e Laboratori chimici, con il compito di gestire l'imposizione indiretta sulla produzione e sul consumo ed i servizi doganali.

L'evoluzione del contesto socio economico e la necessità di creare un'Amministrazione ancora più flessibile e dinamica rispetto alle esigenze degli scambi economici internazionali ha condotto all'istituzione, ad opera del D. Lgs n. 300/1999, dell'Agenzia delle Dogane, resa esecutiva con il decreto del 28/12/2000 del Ministero delle Finanze. In particolare, con il suddetto decreto, è stata realizzata

⁴⁰ Decreto del Presidente della Repubblica 18.2.1971, n. 18; Decreto del Presidente della Repubblica 12 giugno 1972, n. 424; Decreto Ministeriale del 18.12.1972 ; Legge 13.7.1984, n. 302; Decreto del Presidente della Repubblica 8.5.85, n. 254.

⁴¹ Legge Delega 10 ottobre 1989, n. 349, Decreto legislativo 26 aprile 1990, n. 105, D. Lgs 8 novembre 1990, n. 374, 375, 376.

la materiale operatività delle quattro Agenzie fiscali (Entrate, Dogane, Territorio e Demanio), con specifici obiettivi di gestione, facenti capo al Ministero dell'Economia e delle Finanze, titolare della funzione generale di governo della fiscalità dello Stato⁴².

L'Agenzia delle Dogane opera dal gennaio del 2001 come ente pubblico dotato di personalità giuridica, è dotata di ampia autonomia nel perseguimento della sua specifica "missione", consistente, in relazione ai profili fiscali, nella gestione dei diritti e dei tributi legati agli scambi internazionali e nella gestione delle accise sulla produzione e sui consumi, escluse quelle sui tabacchi lavorati.

L'Agenzia, fondata su alcuni atti specifici (Regolamento di Amministrazione, Statuto e Regolamento di Contabilità), presenta una struttura flessibile e gerarchizzata, con al vertice il Direttore, seguito da un Comitato di Gestione e dal Collegio dei revisori dei Conti; nella logica di un'articolazione della struttura su tre livelli, gli Uffici centrali definiscono le strategie operative e i programmi di attività, le metodologie di azione, le politiche di bilancio, le relazioni esterne, le politiche per l'innovazione tecnologica, lo sviluppo, il controllo di gestione. Le funzioni di indirizzo, coordinamento e controllo sono svolte dalle Direzioni centrali, regionali, interregionali e interprovinciali; tali strutture assicurano, ai diversi livelli (centrale ed intermedio), il coordinamento delle attività sul territorio, garantendo omogeneità di azione e di risultato.

Gli Uffici delle Dogane, sono entità polifunzionali dislocate in ambiti territoriali strategici, connotati da particolare densità economica e produttiva; la presenza sul territorio è assicurata da un'adeguata articolazione delle strutture periferiche interne, denominate Sezioni operative territoriali, che espletano le attività istituzionali facenti capo all'Agenzia, con funzioni marcatamente operative⁴³.

Gli uffici delle Dogane orientano la loro attività in quattro aree di interesse: gestione tributi; verifiche, controlli, attività antifrode, gestione del contenzioso; assistenza ed informazione agli utenti.

⁴² Sui riflessi del riordino del Ministero delle Finanze (con la creazione delle Agenzie fiscali), in tema di legittimazione passiva dell'Agenzia delle Dogane, si veda G. MARINO, "L'Agenzia delle dogane risponde anche per i periodi anteriori al 2001", nota a sentenza Cass. Civ. sez. lav, 24 settembre 2013, n.21809, Diritto & Giustizia, 2013 pag. 1250.

⁴³ E. VARESE, F. CARUSO, "Commercio internazionale e dogane, le dogane negli scambi internazionali", Giappichelli editore, Torino, 2011, 37.

I Laboratori Chimici, oltre a svolgere l'attività istituzionale di analisi merceologica dei campioni di prodotti prelevati durante lo svolgimento delle operazioni doganali, offrono i loro servizi sul mercato e sono particolarmente accreditati nel settore dei prodotti organici, inorganici ed alimentari.

Inoltre, all'interno dell'Agenzia opera anche il SAISA (Servizio Autonomo Interventi Settore Agricolo), organismo pagatore dell'Unione Europea deputato alla gestione degli adempimenti relativi agli aiuti comunitari connessi alle esportazioni dei prodotti agricoli, che si occupa, in particolare, della corresponsione delle restituzioni all'esportazione verso Paesi terzi dei prodotti agroalimentari.

Dal 1° dicembre 2012, l'Agenzia delle Dogane ha incorporato l'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, assumendo la nuova denominazione di Agenzia delle Dogane e dei Monopoli⁴⁴ e articolando la sua struttura in due aree (Dogane e Monopoli), nell'attesa di una effettiva integrazione delle attività svolte. L'Area Monopoli gestisce, oltre al settore del gioco pubblico, anche quello dei tabacchi lavorati, con riferimento al quale la disciplina nazionale di riferimento è data dal Testo Unico delle Accise.

L'autorità doganale, sovrintende e controlla la regolarità degli scambi internazionali di beni, assicurandone la conformità alle prescrizioni della normativa comunitaria. L'attività di controllo, accertamento e verifica relativa alla circolazione internazionale delle merci, espletata in veste di Agenzia Fiscale, è finalizzata ad assicurare la riscossione dei dazi, risorse proprie comunitarie, ossia tributi incassati dal singolo Stato membro e destinati ad essere riversati all'UE, al fine di finanziarne l'attività⁴⁵. Più in particolare, l'Autorità doganale è tradizionalmente deputata alla riscossione dei c.d. diritti di confine, che individuano prestazioni pecuniarie aventi natura tributaria, conseguenti all'effettuazione di operazioni doganali di importazione ed esportazione di merci. Trattasi dei dazi all'importazione e all'esportazione, dei prelievi e delle altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previste dai regolamenti comunitari, e, relativamente alle merci in importazione, dei diritti di monopolio, delle sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato. Relativamente alla fiscalità interna connessa agli

⁴⁴ Decreto legge 6 luglio 2012, n. 95 convertito con Legge n. 135 del 7 Agosto 2012; nota Agenzia delle Dogane prot. 141805 RU del 29 novembre 2012.

⁴⁵ ROSSOLILLO G., "Autonomia finanziaria e integrazione differenziata", Dir. Un. Eur., 2013,793.

scambi internazionali, l'Autorità doganale assicura la riscossione dell'iva all'importazione e delle accise, quando la merce estera è destinata all'immissione in consumo nello Stato. Verifica e controlla la produzione, la circolazione ed il consumo dei prodotti e delle risorse naturali soggette ad accisa⁴⁶.

Nelle sue attività istituzionali, a carattere tributario ed extratributario, l'Agenzia controlla le esportazioni, in riferimento alla fiscalità interna e ai divieti previsti dalla Comunità per prodotti strategici sensibili, verifica, in sede o presso le aziende, la corretta applicazione dell'IVA negli scambi intracomunitari e controlla, a posteriori, le operazioni doganali svolte.

Le operazioni di carattere economico riguardano, principalmente, il contrasto ai traffici illeciti di merci (contrabbando), persone e armi, al trasferimento illecito di valuta e titoli di credito, il controllo dell'osservanza di limiti e divieti di carattere economico stabiliti in sede comunitaria; inoltre, gli Uffici doganali territorialmente competenti autorizzano e controllano i regimi doganali economici.

L'Agenzia svolge, inoltre, attività di prevenzione e contrasto agli illeciti di natura extratributaria, quali i traffici illegali di prodotti contraffatti o non rispondenti alle normative in materia sanitaria, veterinaria o di sicurezza, armi, droga, traffico illecito di rifiuti (materie già previste dall'accordo di Schengen), commercio clandestino di beni del patrimonio culturale, artistico e archeologico, nonché commercio internazionale di esemplari di specie animali e vegetali minacciate di estinzione, protette dalla Convenzione di Washington, tutela dei marchi e della proprietà intellettuale⁴⁷.

⁴⁶ N. AL NAJJARI, F. DI BON , D. SPAGNOL, "Controversie e contenzioso doganale: profili di prassi amministrativa processuale e intrastat", Ipsoa, 2009.31-32.

⁴⁷M. FAVARO, "Manuale delle operazioni con l'estero", IPSOA, 2011, 73-74.

CAPITOLO II

RAPPORTO E PROCEDURE DOGANALI

SOMMARIO: 1. Rapporto doganale - 2. Soggetti dell'obbligazione doganale – 3. Obbligazione tributaria doganale: genesi ed evoluzione – 4. Accertamento doganale: revisione e rettifica -5. Estinzione dell'obbligazione doganale.

1. RAPPORTO DOGANALE

Il complesso scenario del “rapporto doganale” trova la sua compiuta disciplina nel Codice doganale comunitario, che definisce i concetti di “*Persona*”, “*Persona stabilita nella comunità*”, “*Autorità doganale*”.

Il termine “ persona” evoca l'attore principale del rapporto, che può identificarsi, in prima battuta, in un soggetto dotato di fisicità (persona fisica); anche le persone giuridiche e le associazioni di persone, priva di personalità giuridica, ma dotata di capacità di agire ai sensi della normativa comunitaria o nazionale, rientrano nell'alveo dei soggetti di diritto doganale (art. 5 Reg. UE n. 952/2013).

Il concetto di “persona stabilita nella comunità” è di particolare rilevanza, in quanto la normativa comunitaria considera la residenza nel territorio doganale una condizione indispensabile ai fini del rilascio delle autorizzazione relative ai regimi doganali di tipo sospensivo.

A tal riguardo, si considera stabilita nella Comunità la persona fisica con residenza abituale nella Comunità europea (art.4, punto 26, lett. a, CDA, art. 5, punto 31, lettera a CDU); per le persone giuridiche e le associazioni, la normativa doganale richiede che la sede statutaria, l'amministrazione centrale o la stabile organizzazione siano poste nella Comunità (art.4, punto 26, lett. a, CDA; art. 5, punto 31 lettera b, CDU).

Con il termine di “Autorità doganale”, ci si riferisce all'organismo competente all'applicazione della normativa doganale, all'interno di ciascuno Stato

membro. In Italia, tale compito è assolto dall' Agenzia delle Dogane, amministrazione fiscale istituita con D. Lgs. 30 Luglio 1999, n.300.⁴⁸

Ai sensi dell' art.2 CDC, l'ambito di operatività della normativa doganale comunitaria è delimitato dal "territorio doganale". Per effetto di specifiche convenzioni, le suddette norme possono essere applicate anche all'esterno del territorio doganale della comunità oppure essere disapplicate in alcune zone all'interno dello stesso. L'art.2 CDC stabilisce che "il territorio circoscritto dalla linea doganale costituisce il territorio doganale".

Tale definizione si affianca al concetto di territorio espresso da altre norme di fiscalità interna. A tal riguardo, si tenga presente che l'Autorità doganale, accanto alla funzione tradizionale, consistente nella riscossione dei dazi nei rapporti commerciali con Paesi terzi, gestisce anche altre attività impositive legate al consumo di merci, che si riflettono inevitabilmente sulla fiscalità interna e sulla nozione di territorio ivi prevista.

Il concetto di rapporto doganale evoca la relazione giuridica che si instaura al momento dell'attraversamento della linea doganale: si tratta di una costruzione teorica fortemente connessa all'istituto della vigilanza doganale, la quale è definita nell'art 4, punto 13 CDC come "*ogni provvedimento adottato dall'autorità doganale per garantire l'osservanza della normativa doganale e, ove occorra, delle altre disposizioni applicabili alle merci sotto vigilanza doganale*".

Il rapporto doganale non va confuso con il rapporto giuridico derivante dall'obbligazione tributaria: la nascita dell'obbligazione, solitamente, non è contestuale all'instaurarsi del rapporto doganale propriamente detto, discendendo da una manifestazione di volontà del detentore della merce, mediante apposita dichiarazione⁴⁹.

2. SOGGETTI DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE

Il soggetto attivo del rapporto in esame è l'Autorità doganale nell'esercizio della sua potestà amministrativa.

⁴⁸ M. FABIO, "*Manuale di diritto e pratica doganale*", Ipsoa, 2014,267.

⁴⁹ 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, 732- 736.

Sono soggetti passivi, obbligati al pagamento dell'obbligazione tributaria doganale, il proprietario della merce e tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata o esportata, siano essi persone fisiche, giuridiche o associazioni sprovviste di personalità giuridica, ma aventi capacità di agire.

La dichiarazione in Dogana può essere effettuata da chiunque sia in grado di presentare o far presentare all'Autorità doganale competente la relativa merce, unitamente ai necessari documenti da allegare⁵⁰.

Ai sensi dell'art 201 CDC (art.44, par. 3, CDA), è debitore dell'obbligazione doganale all'importazione il dichiarante o, in caso di rappresentanza indiretta, colui per conto del quale è presentata la dichiarazione in Dogana. In caso di dichiarazione erronea, è responsabile colui che ha fornito i dati per la stesura della dichiarazione stessa, se, utilizzando il criterio dell'ordinaria diligenza, avrebbe dovuto essere a conoscenza dell'erroneità della stessa.

In sostanza, la situazione di fatto che qualifica la posizione di soggetto passivo è la mera detenzione della merce soggetta al pagamento di diritti di confine, ma vi sono innumerevoli ipotesi in cui il soggetto passivo (al di là del profilo della detenzione della merce) sia individuato anche in relazione alla titolarità di un'autorizzazione amministrativa che gli consente di esercitare determinate facoltà oppure di beneficiare di un regime doganale cui è stata vincolata la merce all'atto di introduzione nel territorio. Tali situazioni conferiscono all'interessato facoltà e obblighi stringenti, anche in assenza di un'obbligazione tributaria "diretta" (ad esempio, nel caso delle autorizzazioni all'esercizio del deposito doganale, l'obbligazione è meramente eventuale e consegue al venir meno delle condizioni che avevano reso possibile il rilascio dell'autorizzazione)⁵¹.

L'obbligazione doganale si sostanzia nell'obbligo di corrispondere l'importo dei dazi di importazione o esportazione applicabili per effetto di disposizioni comunitarie riferite a una determinata merce. Pertanto, il debitore doganale è il soggetto obbligato ad adempiere l'obbligazione doganale attraverso il pagamento. Il soggetto passivo principale dell'obbligazione doganale è il dichiarante, cioè colui che

⁵⁰ G. FALSITTA, "Manuale di diritto tributario", Cedam, 2010, 897.

⁵¹ 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, 737.

produce, alle Autorità doganali, la dichiarazione di vincolo della merce al regime. In caso di rappresentanza diretta, è obbligato il soggetto in nome del quale è presentata la dichiarazione.

Relativamente al profilo della rappresentanza, il proprietario della merce potrà eseguire le operazioni doganali personalmente o per mezzo di un soggetto terzo (rappresentante), il quale, a certe condizioni, è considerato soggetto passivo solidalmente responsabile con il proprietario della merce per il pagamento dei tributi doganali (art. 5 e 64 CDC; art. 40, comma 1, TULD).

La rappresentanza si qualifica “diretta” se il rappresentante agisce in nome e per conto del mandante, o “indiretta” se agisce in nome proprio, ma per conto del mandante⁵². Sussiste un’evidente analogia tra il concetto di rappresentanza diretta o indiretta ai fini doganali e quello di mandato con o senza rappresentanza ai fini civilistici.

La responsabilità contrattuale del doganalista sarà disciplinata, di volta in volta, in base dalle norme applicabili alla concreta fattispecie in esame.

In caso di rappresentanza diretta, gli effetti dell’attività svolta in Dogana si producono direttamente nella sfera giuridica del rappresentato, con la conseguenza che il rappresentante non avrà responsabilità alcuna, salvo che per eventuali atti illeciti. Al contrario, in caso di rappresentanza indiretta, agendo in proprio nome ma per conto di terzi, al rappresentante saranno imputati tutti gli effetti della dichiarazione, compresi gli illeciti: egli sarà solidalmente tenuto con il mandante al pagamento dei dazi, IVA e altri tributi, qualora, a seguito della dichiarazione resa in rappresentanza indiretta, si verifichino i presupposti per la nascita dell’obbligazione tributaria doganale⁵³.

La sussistenza di un rapporto sottostante in forza del quale un soggetto agisce per conto di terzi (il rapporto gestorio) deve essere dichiarato alle Autorità doganali, anche in caso di rappresentanza indiretta; in mancanza, la normativa doganale estende la responsabilità a carico del rappresentante, considerandolo come un soggetto che agisce nel proprio interesse.

⁵² S. ARMELLA, L. UGOLINI, “*Rappresentanza diretta in dogana anche per la procedura domiciliata*”, *Corriere Tributario*, 2015, 10,751. B. SANTACROCE, E. SBANDI, “*Rappresentanza diretta estesa alle procedure di domiciliazione*”, *Il fisco*, 2015, 9, 853.

⁵³ N. AL NAJJARI, “*La rappresentanza in dogana dopo la riforma del Codice doganale comunitario*”, *Commercio internazionale*, 2010,15.

Gli Stati membri, relativamente alla facoltà di presentare la dichiarazione in Dogana, possono riservare ad uno spedizioniere doganale una delle suddette forme di rappresentanza. A tal riguardo, il legislatore italiano ha scelto di rendere libera la rappresentanza indiretta, riservando quella diretta, per la presentazione delle dichiarazioni, agli spedizionieri iscritti nell'apposito albo professionale. Per la rappresentanza diretta gli spedizionieri doganali devono essere anche stabiliti nel territorio dell'Unione⁵⁴.

L'art.43 TULD afferma che la rappresentanza diretta, limitatamente alla dichiarazione in dogana, può essere conferita anche ad uno spedizioniere non iscritto all'albo professionale, purché si tratti di un dipendente del proprietario della merce.

Accanto alle ipotesi "fisiologiche" di soggettività passiva, il codice individua altri possibili soggetti passivi dell'obbligazione doganale, riferendosi ai casi di introduzione di merce nel territorio doganale della comunità o, al contrario, di movimentazione verso Paesi extranee, in violazione delle disposizioni e dei controlli doganali. Soggetto passivo è anche colui che immette in consumo merce posta in zone franche, o la utilizza al di fuori delle ipotesi consentite, o che, genericamente, viola le norme doganali per la cui inosservanza è prevista la nascita dell'obbligazione doganale. Nel novero dei debitori del tributo rientrano tutti i soggetti che, a qualsiasi titolo, partecipano consapevolmente alla condotta illecita⁵⁵. Quando la normativa doganale individua più debitori per la medesima obbligazione, si configurerà una situazione di solidarietà passiva.

La dottrina osserva che, in materia doganale, risulta problematico inquadrare la soggettività passiva riconosciuta per effetto delle disposizioni della legge comunitaria nell'alveo delle figure tradizionali dei soggetti passivi d'imposta, individuati, nel diritto interno, sulla base del grado di prossimità, più o meno "qualificato", al presupposto dell'imposta⁵⁶. La normativa doganale comunitaria, orientata ad assicurare, in primo luogo, il pagamento dei diritti doganali dovuti, tende ad individuare, in relazione alle varie fattispecie fiscalmente rilevanti, i soggetti potenzialmente idonei a garantire tale prelievo, in una logica materialistica e di

⁵⁴ G. FALSITTA, "Manuale di diritto tributario", Cedam, 2010, 898-899.

⁵⁵ Sent. Corte di Giustizia 17 novembre 2011, causa C-454/10, in banca dati on line de jure.

⁵⁶ M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, "Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali", IPSOA, 2014, 201-205.

responsabilità patrimoniale. In tal senso, gli Autori rilevano che la tendenza ad estendere il novero dei soggetti obbligati al pagamento dei diritti doganali non appare necessariamente orientata alla ricerca del soggetto che realizza il presupposto del tributo⁵⁷; il Codice doganale dell'Unione, individua il "debitore" nella persona tenuta (genericamente) al pagamento dei diritti doganali (art. 5, n. 19), indipendentemente da ogni indagine circa la sua relazione con il fatto economico generatore del prelievo, ovvero la relazione con il bene. Non a caso, il principio della "capacità contributiva", fondamentale parametro di riferimento per l'imposizione fiscale nazionale (art. 53 COST.), non è vincolante per il legislatore comunitario, che, amplifica la platea dei soggetti passivi obbligati al pagamento dell'imposizione daziaria, pur nella varietà delle relazioni giuridiche con il presupposto dell'imposta.

Nel caso dell'obbligazione doganale all'importazione, la normativa comunitaria individua il debitore nel dichiarante o nel soggetto per conto del quale è effettuata la dichiarazione, in caso di rappresentanza indiretta; è evidente l'asimmetria rispetto alla disciplina interna del TULD, precedentemente vigente, che individua il debitore nel proprietario della merce e (solidalmente) in tutti coloro per conto dei quali la stessa è importata o esportata. Il dichiarante è considerato debitore doganale, indipendentemente dalla titolarità di un diritto reale sulla merce, che deve essere semplicemente detenuta/posseduta ai fini della presentazione in Dogana.

Accanto all'importatore (dichiarante diretto o soggetto per conto del quale è resa la dichiarazione), sarà solidalmente obbligato al pagamento anche il rappresentante indiretto; inoltre, l'obbligazione doganale graverà anche sul soggetto che, partecipando alle formalità doganali, non dichiara di agire in nome o per conto di un terzo, ovvero che dichiara l'esistenza del rapporto gestorio, in difetto del relativo potere di rappresentanza. Anche i soggetti che hanno fornito dati erronei, necessari per la corretta predisposizione della dichiarazione (e che erano a conoscenza dell'erroneità, o avrebbero dovuto conoscerla in base alle regole della ragionevolezza), potranno essere considerati debitori dei relativi dazi non riscossi⁵⁸

⁵⁷ M. TRIVELLIN, *"Rappresentanza indiretta nel regime dell'immissione in libera pratica: problematiche aperte sulla soggettività passiva in materia di dazi e di iva all'importazione"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004,I,554.

⁵⁸ Così dispone l'art. 77 CDU. Sul punto sent. Cass., 3 febbraio 2012, n. 1574, in banca dati on line de jure. Anche nella giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea si rileva la tendenza ad ampliare la platea dei debitori dell'obbligazione doganale e, contemporaneamente, a ridurre gli effetti di sgravi o

La configurabilità di un collegamento tra soggettività passiva doganale e titolarità di situazioni che siano espressione di una qualche capacità contributiva diventa ancora più problematico quando le operazioni in Dogana sono svolte con l'ausilio di soggetti terzi, quali, a titolo esemplificativo, i sub-mandatari⁵⁹.

Le imposte doganali, rispetto alle quali non è previsto un meccanismo giuridico di rivalsa dell'operatore sul consumatore finale, sono strutturate in modo da trasferire in avanti l'onere tributario, per cui vanno considerate, da un punto di vista economico, tra le imposte indirette di consumo. In tal contesto, il consumatore finale è considerato "contribuente di fatto" in quanto l'onere fiscale assolto dai soggetti gravati dai tributi doganali gli sarà addebitato in forma occulta attraverso il prezzo vendita⁶⁰.

Le eventuali traslazioni del carico fiscale dal soggetto "percolato" a quello "inciso" sono poste al di fuori della logica impositiva del legislatore comunitario e seguono le regole privatistiche di riequilibrio economico delle posizioni contrattuali.

Nell'alveo dei soggetti del rapporto doganale, appare opportuno accennare brevemente alla figura, di grande attualità ed interesse, dell'operatore economico autorizzato, introdotta nella disciplina comunitaria doganale dal Reg. Ce n. 648/2005 e attuata con il successivo Reg. Ce n.1875/2006 (modificativo delle DAC). Lo status di AEO è riconosciuto dall'Autorità doganale in funzione dell'affidabilità dell'operatore su tutto il territorio comunitario. Ottenuto il titolo, l'operatore potrà beneficiare delle semplificazioni procedurali previste dalla normativa doganale e delle agevolazioni concernenti i controlli sulla sicurezza. I vantaggi indiretti a favore dell'impresa sono rappresentati dalla riduzione dei costi per la visita merci, dall'ottimizzazione dei rapporti con la Dogana e con i partner commerciali, a vantaggio della competitività aziendale.

rimborsi riconosciuti ai contribuenti: sent. Corte di Giustizia , 20 novembre 2008, C-38/07,P, Heuschen & Schrouff Oriental Food Trading c. Commissione.

⁵⁹ In ordine ai profili problematici concernenti la capacità contributiva in relazione alla soggettività passiva in materia doganale si veda M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, *"Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali"*, IPSOA, 2014, 206-211.

⁶⁰ G. FALSITTA, *"Manuale di diritto tributario"*, Cedam, 2010, 898-899.

Il richiedente deve dimostrare adeguata affidabilità, rappresentata dall'osservanza degli obblighi doganali, dal possesso di un sistema di scritture contabili chiaro e funzionale e dall'adozione di appropriate norme di sicurezza⁶¹.

3. OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA DOGANALE: GENESI ED EVOLUZIONE

L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione presentata in Dogana⁶². In riferimento all'importazione, l'obbligazione sorge in seguito all'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione, oppure in conseguenza del vincolo della stessa al regime dell'ammissione temporanea con parziale esonero dei dazi all'importazione. Tale obbligazione pecuniaria discende dal rapporto doganale che si instaura tra Amministrazione e soggetto detentore/possessore delle merci, a seguito della presentazione delle stesse all'Ufficio doganale, oppure deriva da altre circostanze e condotte alle quali, la normativa comunitaria (art.46 e 49, CDA-artt. 79 e 82 CDU), fa discendere la pretesa alla riscossione dei dazi (a favore dell'Unione), dell'IVA e delle accise (a favore dell'erario nazionale)⁶³. A tal riguardo, è utile osservare che l'obbligazione doganale comunitaria ha ad oggetto i dazi collegati all'importazione (o all'esportazione) della merce, che costituiscono risorse proprie della Comunità ai sensi dell'art. 311 TFUE, indipendentemente dallo Stato membro nel quale avviene l'immissione in libera pratica. L'importazione "definitiva" (art. 55 TULD - DPR n. 43/1973), ovvero l'immissione della merce in consumo nello Stato, è il presupposto per la nascita dell'obbligazione tributaria di diritto interno (iva, accise etc.). Sul punto, la dottrina osserva che con la dichiarazione di importazione definitiva della merce (immissione in libera pratica e destinazione al consumo) si generano

⁶¹ 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, 732 ss.; M. FABIO, "Status europeo di operatore economico autorizzato, aeo", *Fiscalità e commercio internazionale*, 3, 2012, 39.

⁶² M. SCUFFI, "Diritto doganale e delle accise: gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità", *Il fisco*, 2008, 19, 3381. L'Autore osserva che la dichiarazione doganale "perfeziona il presupposto impositivo che la normativa comunitaria – in sintonia con la norma nazionale – identifica in una fattispecie "complessa" costituita da un elemento fattuale (introduzione nel territorio CE di merce proveniente da Paesi terzi) e da una determinazione di volontà (destinazione al consumo impressa dall'importatore mediante la dichiarazione doganale)".

⁶³ N. AL NAJJARI., F. DI BON, "La nascita dell'obbligazione doganale secondo il codice aggiornato. Criticità", *Pmi*, n. 9/2011.

molteplici fattispecie obbligatorie tributarie relative ai diritti doganali di confine (dazi, iva, sovrimposte di confine e di consumo, accise, diritti di monopolio), che conservano una disciplina ed un regime autonomo, anche se riscosse contemporaneamente dall'Ufficio doganale di importazione.

L'Autorità doganale calcola l'importo del dazio dovuto, così come stabilito dagli artt. 52 e 53 del CDA – 85, 86 CDU, e lo “contabilizza”, annotandolo in apposito registro e riportandolo sulla dichiarazione doganale. In calcolo dell'importo complessivo a debito, presuppone la determinazione della base imponibile e l'individuazione dell'aliquota daziaria applicabile, attraverso la preliminare attività di “classificazione” , finalizzata all'esatta individuazione della merce su cui grava la pretesa tributaria, che richiede l'individuazione del relativo codice di nomenclatura combinata all'interno della Tariffa doganale comune (TDC). Ai sensi dell'art.20 CDC, i dazi applicabili per effetto della nascita di un'obbligazione doganale e le altre misure stabilite da disposizioni comunitarie specifiche, sono basati sulla tariffa doganale della Comunità europea.

Con il termine di tariffa doganale si intende un elenco di prodotti suddivisi in raggruppamenti merceologici in cui ogni merce oggetto di scambio è codificata. La Comunità, al fine di facilitare i propri scambi commerciali, ha introdotto la tariffa doganale integrata o TARIC⁶⁴ (all'art 20, par.3 CDC), i cui codici sono composti da 10 cifre e si basano sulla nomenclatura del Sistema Armonizzato stabilito dall'omonima Convenzione internazionale. Le ultime due cifre costituiscono il codice di riferimento per eventuali misure comunitarie particolari. L'undicesima e la dodicesima cifra sono riservate ai singoli Stati, e riguardano le misure interne come l'iva e le accise. Costituisce il parametro di riferimento per la Commissione e gli Stati membri ai fini dell'applicazione delle misure comunitarie relative alle importazioni di merce terza nel territorio della Comunità e per le esportazioni fuori dall'Unione. Oltre alle aliquote dei dazi applicabili alle importazioni dai Paesi terzi, individua i dazi preferenziali riservati alle merci originarie dei Paesi ai quali l'Unione europea ha concesso un trattamento particolare, nonché altre misure specifiche (sospensioni temporanee dei dazi, contingenti, massimali, ecc.). La Tariffa nazionale d'uso integrata pubblicata a cura del Ministero delle finanze, Agenzia delle Dogane,

⁶⁴ <http://aidaonline.agenziadogane.it/>

ricomprende tutte le misure comunitarie della TARIC e quelle nazionali ed è molto utilizzata nella pratica operativa, pur non avendo valore legale. Si articola in una prima parte, intitolata “la tariffa doganale d’uso integrata”, corrispondente alla TARIC e alla nomenclatura combinata NC, con l’aggiunta della colonna 11, per l’IVA, e 12, per gli altri diritti, e di una seconda parte, intitolata “Allegati alla tariffa doganale d’uso integrata”, suddivisa, a sua volta, in tre settori, concernenti, rispettivamente, le destinazioni particolari, i provvedimenti legislativi afferenti l’IVA, le tasse, le sovrimposte (dal titolo “Normativa concernente diritti doganali diversi dal dazio), e l’indice alfabetico per la classificazione delle merci.

Conseguentemente, ai fini della determinazione dell’obbligazione doganale, un ulteriore elemento da individuare concerne l’origine della merce, relativamente all’esistenza di eventuali accordi preferenziali, risultanti dalla stessa Tariffa, che possano incidere sull’entità del dazio applicabile.

La determinazione della base imponibile consente di calcolare gli oneri doganali complessivamente dovuti, alla luce della normativa comunitaria e delle aliquote indicate nella Tariffa. La determinazione del valore della merce si fonda sul criterio di base del “valore di transazione”, cioè sul prezzo pagato o da pagare per le merci dichiarate in Dogana, o su criteri alternativi di valutazione previsti dal CDC (es. valore di transazione di merci similari), aumentato o diminuito degli altri elementi rilevanti ai fini della suddetta determinazione; a mero titolo esemplificativo, per la determinazione del valore in Dogana deve essere aggiunto il costo dell’imballaggio e le spese di trasporto e assicurazione delle merci importate; al contrario, possono essere detratti i costi di trasporto dal punto di ingresso nel territorio doganale della comunità, se indicati distintamente dal prezzo della merce introdotta.

L’operazione doganale non implica solo l’applicazione dei dazi e delle imposte nazionali gravanti sui beni oggetto dell’obbligazione doganale, di pertinenza dell’Agenzia delle Dogane, in quanto dovranno essere verificate le misure di politica commerciale eventualmente previste, determinanti per stabilire l’ammissibilità o meno dell’operazione richiesta (si pensi, ad esempio, all’esistenza di

contingentamenti in relazione a merci appartenenti ad una determinata voce doganale, alla previsione di licenze di importazione o divieti)⁶⁵.

Ogni operazione doganale deve essere preceduta da una dichiarazione in Dogana da rendersi ai sensi degli artt. 62 e seguenti del CDC (art. 56 TULD)⁶⁶.

Oltre ad essere una “manifestazione di intenti”, con la quale il dichiarante vincola la merce a un determinato regime doganale (CDC art.107)⁶⁷, funge da vera e propria dichiarazione di tipo fiscale con la quale il contribuente porta a conoscenza l’Ufficio dell’esistenza dei presupposti per l’applicazione di imposte e tributi.

In relazione alla finalità principale della dichiarazione, ovvero la comunicazione all’Autorità doganale, della destinazione che il dichiarante intende dare alla merce che varca la frontiera, il CDC prevede la possibilità di vincolare la stessa ad un regime doganale definitivo (immissione in libera pratica, esportazione), o non definitivo (di tipo economico e/o sospensivo - transito, deposito doganale, perfezionamento attivo, trasformazione sotto controllo doganale, ammissione temporanea, perfezionamento passivo), oppure di introdurla in una zona franca o deposito franco, riesportarla fuori dal territorio della Comunità, distruggerla o abbandonarla all’erario. Delle semplificazioni e razionalizzazioni ai regimi doganali, apportate dal codice doganale comunitario del 2008, e tendenzialmente confermate dal Regolamento di rifusione n. 952/2013, si tratterà più compiutamente nel successivo Capitolo 3 della presente trattazione.

In dottrina, si osserva che, rispetto alle altre dichiarazioni fiscali, quella “doganale” non si limita a rappresentare un presupposto d’imposta già verificatosi, potendo integrarlo essa stessa, con la manifestazione di volontà tendente al vincolo della merce ad un regime dal quale discende un carico impositivo⁶⁸. A tal fine, la stessa deve contenere tutti gli elementi per poter identificare il dichiarante, individuare il regime doganale al quale si è scelto di vincolare la merce, oltre agli elementi fondamentali per procedere all’accertamento, ovvero qualità, quantità,

⁶⁵ M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, “Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali”, IPSOA, 2014, 287 ; N. AL NAJJARI., F. DI BON, “*La nascita dell’obbligazione doganale secondo il codice aggiornato.Criticità*”, Pmi, n. 9/2011.

⁶⁶ N. AL NAJJARI., F. DI BON, D. SPAGNOL, “*Controversie e contenzioso doganale: profili di prassi amministrativa processuale e intrastat*”, Ipsoa, 2009, 36.

⁶⁷ F. TESAURO, “*Istituzioni di diritto tributario*”, Utet, 2012, 312.

⁶⁸ M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, “*Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*”, IPSOA, 2014, 239.

origine e valore delle merci oggetto dell'operazione doganale⁶⁹. Tali elementi saranno utilizzati dall'Ufficio per l'accertamento dei diritti doganali dovuti e per gli eventuali controlli a posteriori .

In relazione al profilo della forma, il nuovo Codice doganale comunitario, entrato in vigore il 24 Giugno del 2009 (CDA - Reg. CE n. 450/2008), e il relativo Regolamento di rifusione (Reg. Ue n. 952/2013, art. 158), nella tendenza a generalizzare l'obbligo di utilizzo delle procedure telematiche nei rapporti con la Dogana per rendere più celere lo scambio di informazioni, prevede che le dichiarazioni doganali vengano presentate mediante procedimento informatico. La procedura "normale" si sostanzia nell'invio di un file al quale sia stata apposta la firma digitale o altra idonea modalità di autenticazione. In tal caso, le Autorità potranno consentire che, a certe condizioni, la dichiarazione doganale possa consistere in una annotazione nelle scritture del dichiarante. Si tenga presente che, a partire dal 1° luglio 2009, le dichiarazioni di esportazione si presentano obbligatoriamente in modalità elettronica, salvo casi di malfunzionamento del sistema informatico.

La modalità telematica (sistema EDI, art. 222 DAC), da considerarsi principale, si affianca alla forma scritta (eccezionale), mediante la compilazione di un formulario definito DAU- Documento amministrativo unico, completo dei dati e degli allegati richiesti a pena di nullità e debitamente firmato (art. 62 CDC; art. 5, c.4, D. Lgs. n. 374/1990). A tal riguardo, è opportuno precisare che l'art. 6 del CDU, relativo alla generalizzazione dell'obbligo di utilizzare procedimenti informatici per lo scambio e l'archiviazione di dati e informazioni tra operatori economici ed Autorità doganali, rientra tra quelli la cui applicazione è rinviata al 1° giugno 2016.

In ordine al requisito della forma, il Codice doganale comunitario (CDC) prevede la possibilità della dichiarazione verbale (es. per beni di carattere personale, contenuti nel bagaglio dei viaggiatori) o per "comportamenti concludenti" (ad esempio, utilizzando la corsia verde "niente da dichiarare" istituita presso l'Ufficio doganale).

La normativa doganale prevede anche delle procedure doganali semplificate in favore degli operatori economici che abbiano ricevuto dall'Amministrazione

⁶⁹ D'ALFONSO F. , *"IL Valore doganale"*, Guida alla Fatturazione, 2015, 3 ,25. ZUNINO C. , *"La determinazione del valore delle merci ai fini doganali"*, L'IVA, 2015, 2, 56.

l'autorizzazione ad operare con la modalità della dichiarazione incompleta (cioè priva di alcune delle indicazioni generalmente richieste o degli allegati previsti, da integrare, entro un mese dalla data di accettazione, con una dichiarazione complementare), semplificata (attraverso la presentazione di un documento commerciale o amministrativo, come la fattura o la lettera di vettura, accompagnata da una dichiarazione, anche in forma libera, dalla quale si evinca almeno la merce vincolata ed il relativo regime) e con la procedura c.d. domiciliata (che esonera l'operatore autorizzato alla sistematica presentazione della merce in Dogana, la quale viene rilasciata prima della presentazione della dichiarazione doganale).

Il Codice doganale dell'Unione prevede, accanto alla "dichiarazione semplificata" (art. 166), l'autorizzazione alla procedura dello "sdoganamento centralizzato", che, attraverso un articolato sistema di scambio di informazioni, consente all'operatore economico di effettuare la dichiarazione presso un Ufficio doganale diverso rispetto a quello scelto per la presentazione della merce, eventualmente situato in altro Stato membro. L'Ufficio doganale di dichiarazione, cioè quello competente in relazione al luogo in cui è stabilito il dichiarante, riscuoterà i dazi e concederà lo svincolo a seguito delle informazioni relative ai controlli eseguiti dall'Ufficio dove è avvenuta la presentazione della merce.

Una volta presentata la dichiarazione, si attiva una vera e propria procedura di carattere amministrativo, finalizzata all'accettazione della stessa da parte della Dogana e alla conseguente formazione dell'accertamento.

Il suddetto procedimento attiva un rapporto giuridico tra dichiarante e Dogana, indipendente dalla nascita di un'eventuale obbligazione doganale, basato sulla destinazione che il primo sceglierà per la propria merce.

A fronte di un mero controllo formale delle condizioni previste dall'art. 63 del CDC, nonché della presenza di tutti i documenti indicati in allegato, l'Autorità doganale procede all'accettazione della dichiarazione, senza entrare nel merito della correttezza dei dati forniti dal dichiarante, dei quali lo stesso assume la responsabilità.

L'assenza di un controllo sistematico delle dichiarazioni presentate, presuppone la sussistenza, in capo al dichiarante, di un obbligo di fornire

informazioni corrette, e comporta, come logica conseguenza, una tendenziale irrevocabilità della dichiarazione accettata dall'Ufficio doganale.

Le dichiarazioni rispondenti ai requisiti di legge sono immediatamente accettate dall'Autorità doganale, se le merci sono presentate in Dogana. Ai sensi dell'art. 8 del D. Lgs. n. 374/1990, la dichiarazione presentata all'Ufficio doganale viene accettata e contestualmente iscritta nel corrispondente registro, individuato in base alla destinazione doganale prevista, con indicazione del relativo numero e della data di registrazione. A seguito della registrazione, la dichiarazione acquista il valore di bolletta doganale, ovvero di atto pubblico. Dopo l'accettazione, il dichiarante può richiedere la rettifica di uno o più dati indicati nella dichiarazione.

La data di accettazione della dichiarazione costituisce, da punto di vista giuridico, un elemento rilevante ai fini dell'applicazione della normativa riguardante il regime doganale prescelto. Tale termine costituisce, in generale, il *dies a quo* per determinare la prescrizione delle azioni riconosciute alle parti del rapporto doganale⁷⁰.

L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in Dogana.

Accettata e registrata la dichiarazione, si accede alla fase dell'accertamento documentale o fisico dei beni dichiarati.

La dichiarazione viene analizzata dal "circuito doganale di controllo", sulla base dell'analisi dei rischi, confrontando i dati del DAU con quelli presenti nelle banche dati a disposizione dell'Agenzia. Dal suddetto sistema di analisi può scaturire un controllo automatizzato (CA), un controllo documentale (CD) o una visita fisica della merce (VM), con eventuale prelievo di campioni da mandare in analisi. I risultati del controllo vengono riportati sulla bolletta doganale.

Sulla base dei dati dichiarati, o in fase di controllo, si procede alla qualificazione e classificazione della merce, liquidazione dei diritti doganali e pagamento degli stessi, ovvero all'acquisizione delle relative cauzioni. L'apposizione, sulla dichiarazione doganale, dell'annotazione, datata e firmata, concernente l'espletamento degli adempimenti di legge e la liquidazione degli

⁷⁰ M. FABIO, "Manuale di diritto e pratica doganale", Ipsoa, 2014,313.

eventuali diritti dovuti, costituisce il momento in cui l'accertamento diviene definitivo.

In relazione all'accertamento doganale, si osserva che lo stesso è un procedimento amministrativo volto, in primo luogo, all'individuazione degli elementi in relazione ai quali vengono calcolati i tributi dovuti, ovvero qualità, quantità, valore, origine delle merci e qualsiasi altro dato necessario per l'applicazione della tariffa e la liquidazione dei diritti. In secondo luogo, assolve una funzione di vigilanza sul rispetto delle disposizioni di carattere extra-tributario connesse all'operazione doganale, in termini di sicurezza dei prodotti, tutela dei diritti di proprietà intellettuale, verifica del rispetto delle Convenzioni internazionali in materia di divieti e controlli sulle importazioni ed esportazioni, rispetto dei contingentamenti.

Conseguentemente, il concetto di Accertamento doganale (art. 117 ss. del CDA- 188 e ss. CDU) è differente dalla figura tradizionale di Accertamento fiscale – tributario, con il quale la Pubblica Amministrazione contesta l'evasione di un tributo o la violazione di norme.

L'esito di questa fase di controllo sarà l'individuazione del debitore doganale, la liquidazione dei tributi, con conseguente riscossione degli stessi.

Dalla normativa si evince che la fase di accertamento non è sempre necessaria a livello comunitario: la Dogana può decidere di non procedere alla verifica della dichiarazione, limitandosi a ritenere validi i dati in essa dichiarati.

La normativa nazionale non si discosta molto da quella comunitaria, se non per il fatto di richiedere in ogni caso una verifica, al fine di riscontrare gli elementi base dell'accertamento.

Si tenga anche presente che ai fini della liquidazione dei diritti dovuti, rileva il tipo di regime doganale prescelto dal dichiarante, nel senso che il vincolo della merce ad un regime sospensivo implicherà, generalmente, il rinvio della fase di accertamento degli oneri doganali dovuti alla successiva "definizione" dello stesso, con l'immissione in libera pratica dei beni, previa prestazione di garanzia per l'obbligazione tributaria verso la P.A./Erario comunitario.

Nel caso in cui dall'accertamento risultino difformità rispetto a quanto dichiarato dall'operatore, questi può accettarne le conseguenze e pagare il maggior tributo, oppure opporsi secondo le procedure vigenti in ciascun ordinamento.

Come evidenziato in precedenza, l'importo liquidato viene iscritto in un apposito registro, i cui estremi sono riportati sulla dichiarazione doganale (c.d. contabilizzazione dei dazi); con la suddetta annotazione, l'accertamento diviene definitivo. Il termine di liquidazione si riferisce, quindi, alla fase nella quale si calcolano i diritti doganali dovuti dal dichiarante. L'operazione avviene secondo alcune fasi: individuata la base imponibile in relazione al valore delle merci, ai sensi del CDC, vengono applicati i dazi, in funzione dell'origine e della quantità dei beni, definendo l'importo dovuto. Se la merce è destinata all'immissione al consumo, vengono sommate le spese di trasporto fino a destinazione e l'importo del dazio stesso, ottenendo la base imponibile ai fini IVA (in tal caso, l'Ufficio doganale procederà anche al calcolo dell'IVA dovuta); i diritti calcolati dalla Dogana saranno determinati dalla somma del dazio e dell'Iva.

Il dichiarante, come anticipato, può impugnare la liquidazione ai sensi degli art.65 e ss. del T.U.L.D.⁷¹, o richiedere la revisione dell'accertamento nelle forme ordinarie.

La riscossione, infine, può avvenire in contanti, o con modalità equivalenti, con dilazione o secondo un pagamento periodico – differito (previa garanzia). Dopo la riscossione, o la prestazione della cauzione, la bolletta doganale viene restituita al dichiarante e la merce viene svincolata per la destinazione doganale indicata.

Il pagamento integrale degli importi dovuti costituisce la modalità tipica di estinzione dell'obbligazione doganale.

4. ACCERTAMENTO DOGANALE: REVISIONE E RETTIFICA

Quando l'Autorità Doganale contesta gli elementi indicati nella dichiarazione e/o accerta maggiori somme non riscosse a carico del debitore, attraverso la complessa procedura dell'accertamento dell'obbligazione doganale, può sorgere un

⁷¹ Per effetto dell'abrogazione dell'art. 11, c. 7, D. Lgs. n. 374/90 (ad opera del D.L. n. 16/12) la controversia doganale non può essere impiegata avverso un atto di revisione dell'accertamento. M. FABIO, "Manuale di diritto e pratica doganale", Ipsoa, 2014,289.

contenzioso tributario e sanzionatorio tra il soggetto passivo e l'Amministrazione fiscale⁷².

Il dichiarante ha la facoltà di richiedere la rettifica delle indicazioni contenute nella dichiarazione, dopo l'accettazione della stessa da parte dell'Autorità doganale. La rettifica non è ammissibile se ha l'effetto di includere nella dichiarazione merci diverse da quelle che ne costituivano l'oggetto iniziale. Inoltre, se l'Autorità doganale ha informato il dichiarante di voler procedere alla visita delle merci, ha constatato l'inesattezza delle indicazioni date o ha autorizzato lo svincolo dei beni, la richiesta sarà considerata intempestiva, e non potrà essere autorizzata (art. 65 Reg. CEE 2913/92).

L'atto di accertamento dell'obbligazione doganale si identifica nella "bolletta", che si forma quando la dichiarazione presentata all'Ufficio doganale viene accettata e contestualmente iscritta nel corrispondente registro, individuato in base alla destinazione doganale prevista, con indicazione del relativo numero e della data di registrazione⁷³.

L'accertamento, divenuto definitivo, può essere sottoposto a revisione su istanza dell'operatore economico o su iniziativa dell'Ufficio. Trattasi di un procedimento amministrativo che consente, nel contraddittorio tra le parti, di sottoporre a controllo precedenti operazioni doganali già perfezionate, relative a merci svincolate e lasciate alla libera disponibilità dell'operatore, che potrebbero non essere più presenti nel territorio doganale dell'Unione. Attraverso il riesame *ex post* delle dichiarazioni, si intende realizzare l'interesse dell'Amministrazione doganale o del privato; non a caso, il procedimento di revisione può concludersi con la conferma del precedente accertamento, oppure con la rettifica della bolletta doganale e la nuova liquidazione dei diritti dovuti⁷⁴.

La revisione si può fondare su una mera attività di verifica documentale, o sul controllo fisico della merce, ove possibile.

⁷² Sulla tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili nel contenzioso tributario F. GAVIOLI, "E' tassativo l'elenco degli atti oggetto dell'impugnazione davanti al giudice tributario", *Diritto & Giustizia*, 2015,2,106.

⁷³ F. CERIONI, "La revisione dell'accertamento doganale", *Corriere tributario*, vol.17, 2010, 1384.

⁷⁴ N. AL NAJJARI, "La revisione dell'accertamento nelle operazioni doganali: presupposti e casi pratici", *Pmi*, 2007, 3, 11.

L'istanza di revisione dell'accertamento presentata dalla parte, nel termine di decadenza di tre anni dalla data in cui l'accertamento è diventato definitivo, può essere finalizzata ad ottenere un rimborso fiscale a fronte di una riliquidazione di diritti in misura minore rispetto al precedente accertamento, oppure a beneficiare del regime di esonero dall'applicazione di sanzioni amministrative a fronte di dati non corretti indicati in dichiarazione (art. 20, c. 4, L. n. 449/97). Per beneficiare di quest'ultima normativa, che non trova applicazione nella diversa ipotesi della revisione di accertamento su iniziativa dell'Ufficio, devono sussistere le condizioni previste dall'istituto generale del ravvedimento operoso. Inoltre, la domanda di revisione presentata dall'operatore entro 90 giorni dalla data di definitività dell'accertamento, esonera dal pagamento degli eventuali interessi.

L'istanza in argomento, può essere finalizzata anche ad ottenere vantaggi di tipo commerciale, che esulano da finalità di tipo tributario. Decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, il silenzio dell'Amministrazione equivale a diniego tacito, avverso il quale è riconosciuta la possibilità di ricorrere in commissione tributaria, come nel caso di provvedimento espresso, nel termine ordinario di 60 giorni a pena di inammissibilità del ricorso⁷⁵.

L'iniziativa di revisione d'Ufficio è la modalità attraverso la quale l'Amministrazione può sottoporre le dichiarazioni doganali già concluse ad un riesame successivo, nel termine di prescrizione di tre anni dalla nascita dell'obbligazione⁷⁶, anche in considerazione dell'esistenza di un circuito doganale di controllo che esclude la sistematicità delle attività di verifica fiscale⁷⁷. La selezione

⁷⁵ Per effetto del D.L. n. 16/2012, avverso il diniego di revisione dell'accertamento doganale non è più ammesso il rimedio della controversia doganale.

⁷⁶ In caso di obbligazione doganale nascente da illecito penale, si ritiene che il termine cominci a decorrere dal giorno della scoperta della condotta delittuosa o, in caso di pendenza di un giudizio penale, dalla pronuncia del provvedimento definitivo di condanna o archiviazione.

⁷⁷ In ordine alla revisione a posteriori dell'accertamento sulla base di una rideterminazione del valore della merce si veda sent. Cass. Civ., sez. trib., 3 febbraio 2014, n. 2254, in banca dati on line de jure. Nella sent. Cass. Civ., sez. trib., 28 gennaio 2015, n. 1561, in tema di atti di recupero del dazio in importazione a seguito della contestazione, da parte dell'Autorità doganale, della classificazione della merce indicata in dichiarazione, si chiarisce che, relativamente ai suddette imposte, "il diritto all'esenzione va dimostrato dal soggetto che intende avvalersi dell'agevolazione, attraverso la prova di tutti i presupposti necessari affinché resti impedito il recupero daziario" (v. in generale e tra le tante Cass. n. 2203 del 2012). Cass. Civ., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25977, in banca dati on line de jure, in tema di dazi all'impostazione, precisa che il potere di accertamento degli uffici finanziari in revisione della dichiarazione doganale presentata dall'operatore economico, si estende a qualsiasi ipotesi di mancata o inesatta contabilizzazione dei diritti doganali, comprendendo anche tutti gli errori di calcolo nella liquidazione o applicazione delle tariffe doganali o nell'accertamento della qualità,

delle dichiarazioni può essere casuale, oppure discendere da segnalazioni del servizio antifrode o da indagini mirate. La verifica ex post può essere svolta in Ufficio o con accesso presso la sede dell'operatore, il quale può essere invitato a comparire, per fornire informazioni e depositare documenti⁷⁸. Oltre agli accessi, ispezioni, verifiche fiscali, l'operatore potrà essere esposto al controllo dei flussi finanziari attraverso le richieste di informazioni agli istituti di credito, alle Poste italiane spa e agli intermediari finanziari. All'esito di tali attività, viene predisposto un verbale di revisione, con riferimento al quale la parte potrà formulare delle osservazioni, entro i 30 giorni dalla notifica. Seguiranno l'eventuale avviso di accertamento suppletivo, motivato in fatto e in diritto, e/o l'atto di contestazione della sanzione amministrativa. L'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica, costituisce autonomo atto impositivo, contenente l'invito al pagamento dei maggiori diritti, avverso il quale il contribuente potrà esperire il rimedio amministrativo per la sospensione dell'esecuzione oltre a quello giurisdizionale, innanzi al giudice tributario⁷⁹.

Facendo seguito alla generale tendenza a contrastare i fenomeni di evasione fiscale anche attraverso il progressivo snellimento delle procedure e della tempistica necessaria alla riscossione delle somme oggetto di atti di recupero fiscale, espressa dalla disposizione programmatica di cui alla lettera h) dell'art. 29 del DL n. 78/2010, il legislatore del 2012 ha introdotto una specifica disciplina relativamente ad alcuni ambiti, assai significativi, dell'attività di recupero tributario di competenza degli Uffici doganali, derogatoria rispetto alla disciplina generale di cui al DPR n. 602/73

quantità, valore o origine della merce, dipendenti dal privato e/o dall'Amministrazione doganale. In tale senso è orientata anche Cass. Civ., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25974. Cass. Civ., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25976. Cass. Civ., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25975, in banca dato on line de jure.

⁷⁸ G. MILIZIA, "L'agenzia doganale deve sentire i contribuenti prima di recuperare i dazi non pagati", *Diritto & Giustizia*, 2014, 1, 49. Sulla funzionalità del contraddittorio endoprocedimentale alla realizzazione del giusto procedimento di accertamento tributario D. CONTE, "Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario", *Rivista di Diritto Tributario*, 2014, 5, 609.

⁷⁹ Dal 25 novembre 2014 è in vigore (per effetto della Legge europea 2013-bis) una nuova disciplina della riscossione dei diritti doganali in corso di giudizio; le sentenze del giudice tributario sono efficaci tra le parti soltanto se favorevoli alla Dogana, con la conseguenza che l'operatore sarà tenuto a versare i dazi accertati (o a prestare garanzia) anche in caso di annullamento integrale dell'atto di accertamento impugnato: S. ARMELLA, V. BALDI, "Diritti doganali: riscossione senza limiti, ma non retroattiva", *L'Iva*, 2015, 3, 37. S. ARMELLA, V. BALDI, "Dogane: dubbi sulla nuova disciplina della riscossione nel corso del giudizio", *Corriere Tributario*, 2014, 46, 3553. B. SANTACROCE, E. SBANDI, "Legge europea 2013-bis: il regime speciale sull'esecutività dell'accertamento doganale", *L'Iva*, 2015, 1, 34.

sulla riscossione coattiva del credito tributario insoddisfatto per il tramite della procedura dell'iscrizione nei ruoli e della successiva notifica della cartella di pagamento.

In particolare, l'art. 9, comma 3-bis, DL n. 16/2012 ha esteso agli avvisi di accertamento emessi dagli Uffici doganali, per il recupero delle risorse proprie dell'Unione Europea e della connessa iva all'importazione,⁸⁰ la nuova modalità di concentrazione della riscossione nell'accertamento fiscale, introdotta dall'art. 29 del DL n. 78/2010⁸¹ con riguardo alle attività di recupero di competenza dell'Agenzia delle Entrate in ambito Irap, Iva, Imposte sui redditi e, connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni (nonché gli atti successivi di rideterminazione delle somme dovute).

In ambito doganale, peraltro, vi è stata una contrazione ancora più significativa della tempistica di legge per il recupero dei diritti, giustificata dalla necessità di rispondere alle censure mosse dall'Unione Europea all'Italia in ordine alla intempestiva procedura nazionale di recupero dei dazi doganali (risorse proprie della Comunità, ora Unione Europea) attraverso le procedure di riscossione coattiva. A tal proposito, è utile ricordare che, a differenza della normativa doganale, la disciplina sulla riscossione dei diritti doganali non è armonizzata a livello comunitario.

Conseguentemente, ogni singolo Stato membro ha la facoltà di disciplinare autonomamente le modalità di recupero del credito. La Commissione europea ha rilevato l'incompatibilità della tempistica intercorrente tra la notifica dell'avviso e l'inizio delle attività di recupero del credito con la necessità di garantire gli interessi finanziari dell'Unione europea.

Infatti, gli atti di accertamento doganale di cui al comma 3-bis, art. 9, del DL n. 16/2012 diventano esecutivi dopo 10 giorni dalla notifica al contribuente; tale termine si ricollega alla previsione contenuta nell'art. 222, par. 1 lettera a) del Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio Europeo del 12.10.1992, a tenore della

⁸⁰ Nelle istruzioni operative diramate con nota prot. 23725 RU del 06.03.2013 Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, ci si riferisce, agli atti di accertamento suppletivo e di rettifica aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali e iva all'importazione (anche se calcolata sul valore di merci con dazio pari a zero per tariffa).

⁸¹ La Circ. – MEF n. 4/E del 15/02/2011, p. 11,- reca alcuni chiarimenti sul riverbero delle novità fiscali sull'attività dell'Agenzia delle Entrate; Circ. MEF n. 21/E del 18/05/2011, p. 3.5.

quale di regola i dazi devono essere pagati dal debitore entro 10 giorni dalla comunicazione di cui al precedente art. 221. Differentemente, l'art. 29, lett. a) DL n. 78/2010, per gli atti di accertamento in ambito Irap, Iva e Imposte sui redditi, prevede, allo stesso fine, il decorrere del "termine di proposizione del ricorso" (60 giorni).

Per assumere il valore di titolo esecutivo, gli atti di accertamento doganale devono contenere, oltre l'intimazione ad adempiere nel termine di 10 giorni dal ricevimento degli stessi, anche l'espresso avvertimento che, in assenza di spontaneo e tempestivo adempimento, si procederà ad affidare il « carico » agli Agenti della riscossione , secondo le modalità dettate dal provvedimento prot. 3204 RU del 21/01/2013, emanato dal Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di concerto con il Ragioniere Generale dello Stato. Tali caratteristiche consentono di far confluire in un unico atto la funzione di accertamento, titolo esecutivo e precetto⁸².

A tal riguardo, nella nota prot.. 23725 RU del 06.03.2013 Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti dell'Agenzia delle Dogane si precisa che gli Uffici, dopo aver acquisito la prova della regolare notifica dell'accertamento, attendono lo spirare del termine di dieci giorni previsto per l'adempimento spontaneo, e l'ulteriore decorso di giorni 15 per verificare l'eventuale pagamento del contribuente , prima di trasmettere in via telematica il flusso di carico all'agente della riscossione. Al contrario, la lettera b) dell'art. 29 D.L. n. 78/2010 prevede il decorso di ulteriori trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento prima dell'affidamento del carico agli Agenti della riscossione ed un periodo di sospensione « legale » dell'esecuzione forzata di 180 giorni dall'affidamento del carico agli stessi agenti, fatto salvo il caso di fondato pericolo per il buon esito della riscossione (lettera c),

⁸² In merito all'entrata in vigore della nuova disciplina degli accertamenti esecutivi, il termine del 28.01.2013, inizialmente fissato nel punto 5 del provvedimento prot. 3204 RU del 21/01/2013 del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di concerto con il Ragioniere Generale dello Stato – emanato in attuazione dell'art. 9 citato-, è stato, con successiva nota prot. 12035 RU del 01.02.2013, rinviato al 28.03.2013, allo scopo di rendere la nuova disciplina coerente alla norma dettata dall'art. 3, comma 2, l. n. 212/2000 a tutela dei contribuenti. Sulle novità introdotte dal D.L. n. 16/2012 in ambito doganale si vedano anche, tra le altre, le note prot. 23725 RU del 06.03.2013 Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, prot. 41383 del 30.03.2012 Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti , nota 16915 RU 18.05.2012 Direzione Interregionale per il Lazio e L'Abruzzo, prot. 8508 RU 08.03.2012 Direzione Interregionale per il Lazio e L'Abruzzo, prot. 32223 ru del 04.04.2012 della Direzione Centrale Accertamenti e Controlli; Sul punto: A. FRUSCIONE, "Accertamento esecutivo in Dogana dal 28 marzo", in Norme e Tributi del Sole 24ore , 05.02.2013, 24.

che autorizza l'ente impositore ad affidare il carico per la riscossione delle somme, nel loro intero ammontare, ad Equitalia spa prima del decorso dei 30 giorni dalla scadenza del termine per proporre ricorso (lettere a e b), oltre che a proporre azioni cautelari o conservative a tutela del credito erariale in pendenza del termine di sospensione dell'esecuzione forzata (lettera b).

A tal riguardo, la Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti dell'Agenzia delle Dogane, con nota prot. 23725 RU del 06.03.2013, evidenzia che la valutazione in ordine alla richiesta di rateazione del debito avanzata dal contribuente compete all'Ufficio delle Dogane fino al momento della trasmissione telematica del flusso di carico ad Equitalia Spa (cd. Annotazione di credito).

Nell'ambito del sistema di riscossione delle imposte mediante l'atto di accertamento esecutivo, la tutela del contribuente è parzialmente assicurata attraverso l'obbligo dell'Agente di riscossione di informare (con raccomandata semplice) della presa in carico le somme da riscuotere; inoltre, è prevista la notifica dell'avviso di cui all'art. 50, comma 2, DPR 602/73, qualora l'espropriazione forzata non sia iniziata decorso un anno dalla notifica dell'accertamento esecutivo. L'avviso di presa in carico del titolo esecutivo da parte dell'agente non costituisce un atto autonomamente impugnabile.

Conseguentemente, il contribuente riceve l'informativa concernente l'assunzione del carico da parte dell'Agente della riscossione, che, senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procederà all'esecuzione forzata con i poteri e le modalità disciplinate per la riscossione a mezzo ruolo (art.9, comma 3-ter, d.l. n. 16/2012; art. 29, lettera e), D.L. n. 78/2010). Come anticipato, l'avviso di presa in carico da parte dell'Agente della riscossione ha una mera finalità informativa, non potendo essere autonomamente impugnabile dal contribuente⁸³.

⁸³ In ordine al delicato tema della tutela del contribuente in fase esecutiva, con particolare riferimento al nuovo sistema di concentrazione della riscossione nell'accertamento V. NUCERA, , *"Tutela del contribuente nella riscossione coattiva"*, nota a sentenza Tribunale di Trani, sez. distaccata di Canosa di Puglia, del 25.02.2011, Rass. Trib., 2012, n.4, 1070-1072. Sul deficit di tutela giurisdizionale a favore del contribuente nella fase esecutiva G. TINELLI, *"Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva"*, Riv. Dir. Trib, 2012, n. 1, 3-50., G. MELIS e A. PERSIANI, *"Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni"*, Rass. Trib. 2011, n. 4, 901-923.

Dall'esame delle citate disposizioni sul potenziamento dell'accertamento in materia doganale emerge il mancato riferimento ai provvedimenti di irrogazione delle sanzioni connesse agli atti di recupero delle imposte doganali, laddove, al contrario, questi ultimi atti sono espressamente inclusi, dalla lettera a) dell'art. 29 DL n. 78/2010, nella nuova disciplina degli accertamenti esecutivi⁸⁴.

Inoltre, in entrambi gli ambiti, è prevista la possibilità per il contribuente di ottenere la dilazione di pagamento sulle somme affidate in carico all'Agente della riscossione ai sensi dell'art. 19 dpr n. 600/73235, ma la normativa sugli accertamenti doganali recata dall'art. 9 in esame non contiene riferimenti all'istituto della sospensione amministrativa (facoltativa) della riscossione in caso di impugnazione dell'atto di accertamento, che, al contrario, è esplicitamente richiamata dalla lettera g) art. 29 citato, nel caso di ricorso avverso l'accertamento esecutivo dell'Agenzia delle Entrate. A tal proposito, con nota prot. 23725 RU del 06.03.2013 l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli -Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti- ha precisato che avverso gli "accertamenti esecutivi" è proponibile ricorso in CTP, ai sensi del D. Lgs. n. 546/92, con la possibilità, per il contribuente che ritenga di poter subire dall'atto impugnato un danno grave ed irreparabile, di proporre istanza di sospensione in via cautelare dell'atto stesso, ai sensi dell'art. 47, D. Lgs n. 546/1992 (a sua volta rimodulato per effetto del D.L. n. 70/2011). Accanto alla sospensione in via giudiziaria è, inoltre, esperibile il rimedio amministrativo della sospensione dell'esecuzione dettato dall'art. 244 del Regolamento (CEE) n. 2913/92, entro il termine di 10 giorni dalla notifica dell'accertamento. A tal riguardo, è utile ricordare che la presentazione del predetto ricorso amministrativo non determina l'automatica sospensione dell'avviso contestato; l'Amministrazione potrà subordinare l'accoglimento dell'istanza alla prestazione di idonea cauzione a garanzia dei maggiori dazi dovuti.

Entrambe le novelle legislative in esame innegabilmente stravolgono l'impostazione tradizionale che riconosceva al ruolo e alla successiva notifica della cartella di pagamento una funzione cardine nell'ambito delle modalità di riscossione

⁸⁴ La nota prot.. 23725 RU del 06.03.2013 Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti si riferisce esplicitamente alle risorse proprie tradizionali, all'iva all'importazione e ai connessi oneri accessori, quali, a titolo esemplificativo, interessi collegati all'obbligazione doganale, spese di notifica dell'atto di accertamento etc.

coattiva delle entrate tributarie statali⁸⁵. Nella scelta del legislatore del 2010 e del 2012, però, tali istituti tradizionali, lungi dall'essere del tutto espunti dal sistema nazionale di riscossione, continuano ad operare per le fattispecie tributarie non incluse esplicitamente nelle riforme e, relativamente agli ambiti fiscali novellati, per gli atti di recupero antecedenti all'entrata in vigore delle riforme stesse.

Ai sensi del D. L. n. 16/2012, il potere di procedere alla revisione dell'accertamento o all'adozione dei relativi avvisi di rettifica, previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente, è attribuito all'Ufficio doganale che ha già eseguito verifiche generali o parziali presso il contribuente stesso⁸⁶. Tale previsione, che riconsidera la disciplina del D. Lgs. n. 374/90 in ordine alla competenza degli Uffici per le attività di accertamento, è finalizzata a semplificare i rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria. Anche se le dichiarazioni doganali sono state presentate presso Uffici differenti, nel caso di verifiche con accesso presso l'operatore, la revisione delle dichiarazioni sarà eseguita dall'Ufficio doganale territorialmente competente in base alla sede del contribuente⁸⁷.

La revisione dell'accertamento, riferendosi ai profili di identificazione oggettiva o soggettiva della merce, si differenzia dalla rettifica della bolletta doganale, con la quale si correggono meri errori materiali o di calcolo, rilevanti ai fini dell'individuazione della corrispondente voce di tariffa e/o nella determinazione del tributo. Avverso l'avviso di riliquidazione del tributo, che deve essere emesso nel

⁸⁵ A. GIOVANNINI, *"Riscossione in base al ruolo e gli atti d'accertamento"*, in Rass. Trib., 2011, n. 1, 23; sui riflessi della disciplina dell'accertamento esecutivo in tema di esecuzione coattiva a carico di un debitore a titolo non principale G. FRANSONI, *"L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale"*, in Rass. Trib., 2011, n.4, 844-846; P. COPPOLA, *"La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna"*, in Rass. Trib., 2011, n. 6, 1421-1443. G. GAFFURI, *"Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento"*, in Riv. dir. trib., 2011, 06, 597, Banca dati on line De Jure, II, 1-11; C. GLENDI, *"L'oscuro transito dall'Agenzia delle Entrate ad Equitalia nella riscossione degli atti impositivi"*, in Corriere Tributario, 2012, 14, p. 1011; A. CARINCI, *"Comunicazione al contribuente della presa a carico delle somme da riscuotere con atto impositivo"*, in Corriere Tributario, 2012, 13, p. 967.

⁸⁶ F. CERIONI, *"Inderogabilità della competenza della dogana di importazione per la revisione dell'accertamento"*, Rivista giuridica tributaria, n.83, 2012.

⁸⁷ M. FABIO, *"Manuale di diritto e pratica doganale"*, Ipsoa, 2014,293. Un caso particolare riguarda la revisione dell'accertamento relativo alla dichiarazione incompleta, ossia priva di alcune indicazioni o documenti previsti come obbligatori nell'ambito delle disposizioni che disciplinano la dichiarazione doganale. In tali casi è concessa la possibilità, entro il termine di un mese dall'accettazione della dichiarazione incompleta, di presentare una dichiarazione sostitutiva o complementare e correggerne il vizio. Sul punto P. MASSARI, *"Accertamento definitivo, svincolo dei beni e revisione della dichiarazione incompleta"*, Corriere tributario, n. 47, 2012.

termine di prescrizione di tre anni decorrenti dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo (art. 221 CDC), è ammesso il ricorso alle Commissioni tributarie.

5. ESTINZIONE DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE

L'estinzione dell'obbligazione doganale può avvenire per effetto del pagamento del dazio dovuto. Il termine per il pagamento dei dazi doganali è, di regola, di dieci giorni e può essere effettuato anche da un terzo per conto del debitore, in contanti o in modalità dilazionata. Il debitore può usufruire di alcune agevolazioni previa costituzione di una garanzia.

All'inverso, anche lo stato di insolvenza, riconosciuto previo accertamento giudiziale, è una causa di estinzione dell'obbligo tributario doganale.

L'art.66 del CDC (art. 174 CDU) prevede la possibilità da parte dell'Autorità di invalidare una dichiarazione precedentemente accettata quando il dichiarante fornisce la prova che la merce è stata dichiarata erroneamente con un vincolo ad un dato regime, oppure che, a seguito del verificarsi di alcuni eventi, non è più giustificato l'utilizzo del regime di partenza.

Nel caso in cui l'Autorità abbia informato il dichiarante di voler procedere alla visita della merce, la dichiarazione non può essere invalidata prima della visita, né, di regola, dopo l'avvenuto svincolo della merce. In caso di merci destinate a territori esterni a quelli comunitari, l'invalidazione può essere effettuata fin quando le stesse permangano in territorio comunitario.

Ulteriore modalità di estinzione dell'obbligazione doganale è il provvedimento di rimborso o di sgravio dell'importo dei dazi precedentemente liquidati. L'Autorità doganale riconosce il venir meno dell'obbligazione doganale al verificarsi di situazioni, non imputabili al detentore della merce, da valutarsi caso per caso, nelle quali si procede alla "non contabilizzazione", al "rimborso" o allo "sgravio" del dazio in favore del potenziale debitore.

La disciplina di riferimento è di matrice comunitaria, essendo contenuta nelle disposizioni del CDC e nel Regolamento di attuazione (DAC). La prassi italiana si fonda sulle circolari n.66/D del 2003 e n.4/D del 2006⁸⁸.

Il “rimborso” può essere inteso come il provvedimento amministrativo di restituzione, totale o parziale, di dazi all’importazione o all’esportazione. Per “sgravio” si intende una decisione di non riscossione, totale o parziale, di un importo relativo ad un’obbligazione doganale, oppure una decisione di annullamento, totale o parziale, della contabilizzazione di un importo, che non sia stato ancora pagato dall’interessato.

Si procede al rimborso o allo sgravio del dazio solo nel caso in cui l’importo calcolato risulti superiore a quello dovuto, nei casi di merci difettose o non conformi alle clausole del contratto, o di errori delle Autorità competenti; in tali casi, il rimborso o lo sgravio è concesso a condizione che possa essere riconosciuta la buona fede del debitore, ovvero se l’errore ha caratteristiche tali da non poter essere ragionevolmente scoperto dallo stesso. Il rimborso o lo sgravio per motivi di equità ricorre, ad esempio, nel caso in cui il soggetto interessato si trovi in condizioni eccezionali rispetto agli altri operatori che esercitano la medesima attività.

Ad eccezione delle ipotesi tassative in cui le Autorità doganali sono obbligate a trasmettere alla Commissione europea le richieste di non contabilizzazione, rimborso o sgravio del dazio, in tutti gli altri casi sono i singoli Stati, in maniera autonoma a decidere se accordare o meno l’agevolazione⁸⁹

La richiesta di non contabilizzazione può essere effettuata entro tre anni dalla data di comunicazione del debito; la richiesta di rimborso o sgravio entro un anno.

Avverso i provvedimenti di diniego di rimborso, sgravio o non contabilizzazione del dazio è ammesso, a tutela del contribuente, il ricorso giurisdizionale alla Commissione tributaria competente.

Ulteriore ipotesi di estinzione dell’obbligazione doganale è rappresentata dall’abbandono o dalla distruzione delle merci ex art. 182 CDC, dal sequestro e contemporanea (o successiva) confisca delle stesse, prima dello svincolo.

⁸⁸ B. SANTACROCE, E. SBANDI, “Nuove procedure di sgravio e rimborso dazi e tutela procedimentale negli accertamenti doganali”, *Corriere tributario*, Vol. 35, Fasc. 17, 2012, 1289-1292.

⁸⁹ M. GAMBARDELLA, D. ROVETTA, “Istanze di rimborso e sgravio in materia doganale”, *Fiscalità e commercio internazionale*, Fasc. 5, n. 41, 2011.

L'irregolare introduzione di merci nel territorio comunitario viene assimilata all'importazione, se rilevata dopo il superamento del primo Ufficio doganale; ciò si verifica anche nel caso in cui i beni vengano sequestrati, confiscati o distrutti dalle Autorità doganali interessate. Tale circostanza determina anche la debenza dei diritti d'accisa e dell'Iva.

Sul punto, è significativo il richiamo alla sentenza della Corte di Giustizia CE, risalente al 29 Aprile 2010, nell'ambito della controversia tra la DTL (Società di trasporti e logistica- importatore) e il Ministero delle Imposte e delle Accise danesi (risoltasi in favore della prima), avente ad oggetto la riscossione dei dazi doganali, delle accise e dell'Iva reclamati dalle Autorità doganali e tributarie su sigarette nell'ambito del trasporto Tir (trasporti per cui la DTL aveva rilasciato Carnet TIR e prestato garanzia). L'art 202 del CDC stabilisce che *“L'obbligazione doganale sorge in seguito all'irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di merce soggetta a dazi all'importazione”*; il successivo art. 233 precisa che *“L'obbligazione doganale si estingue quando, per le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di pagare i dazi, le stesse siano, prima di essere svincolate, sequestrate o confiscate o distrutte per ordine dell'autorità doganale o perse per motivo inerente la natura stessa delle merci o in seguito a caso fortuito o forza maggiore e quando in conformità all'art 202, le merci interessate siano sequestrate all'atto di irregolare introduzione o successivamente confiscate”*. In tali situazioni, l'obbligazione doganale è considerata comunque esistente se è funzionale ad un procedimento penale o quando l'importo del dazio funge da parametro per la determinazione delle sanzioni⁹⁰.

La Prescrizione dell'obbligazione doganale si verifica al decorso dei tre anni dalla data in cui la stessa è sorta (art. 103 CDU), ovvero della formazione della “bolletta doganale”, data a partire dalla quale i diritti doganali diventano esigibili⁹¹.

Decorso tale termine nessuno potrà pretendere pagamenti o rimborsi.

⁹⁰ A. ELIA, *“L'irregolare introduzione di merci nel territorio doganale comunitario: conseguenze in materia di dazi doganali, accise ed Iva”*, Diritto e pratica doganale Vol. 83, Fasc.5, 2011, 1023. DE HIPPOLYTIS R. , *“Merce indebitamente sottratta al regime daziario: il ruolo della buona fede dell'importatore”* (osservaz. a Cass., sez. trib., 19 settembre 2012 n. 15784; Cass., sez. trib., 19 settembre 2012 n. 15780), Foro it., 2013, 6, 2014.

⁹¹ M. FABIO, *“Manuale di diritto e pratica doganale”*, Ipsa, 2014, 272.

Ai sensi dell'art.243 CDC, il termine di prescrizione può essere soggetto a sospensione nel caso in cui il debitore presenti ricorso contro una decisione dell'Autorità. Il nuovo Codice, riprende quanto stabilito nel precedente CDC, precisando che il termine di tre anni può essere esteso fino a dieci anni, conformemente al diritto nazionale, in tutti i casi in cui l'obbligazione doganale sorge a seguito di una condotta penalmente rilevante.

Poiché le normative in materia di illeciti penali non sono ancora armonizzate nei singoli Stati membri, è possibile che i termini di prescrizione siano stabiliti in maniera diversa nei vari ordinamenti; tale circostanza potrebbe condizionare le scelte degli operatori economici, inducendoli a commettere determinati comportamenti “fraudolenti” in alcuni Stati piuttosto che in altri⁹².

⁹² D. DESIDERIO, M. GIFFONI, *“Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale”*, Giappichelli E., Torino, 2009, 87 ; S. ARMELLA, G. ORSI, *“Prescrizione dell’obbligazione doganale e necessario coordinamento della norma comunitaria con la disciplina nazionale”*, *Rivista giuridica tributaria*,813, 2009.

CAPITOLO III

REGIMI DOGANALI

SOMMARIO: 1. Elementi generali - 2. Esportazione definitiva – 2.1 Segue: Reintroduzione in franchigia – 3. Immissione in libera pratica. Il concetto di importazione definitiva – 4. Transito -5. Deposito -5.1 Segue: Tipologie di depositi doganali. Il deposito “virtuale” -5.2 Segue: Custodia temporanea -5.3 Segue: Zone franche e depositi franchi -6. Uso particolare: ammissione temporanea e uso finale - 7. Perfezionamento attivo -7.1 Segue: Trasformazione sotto controllo doganale -7.2 Segue: Perfezionamento passivo – 7.3 Segue: Sistema degli scambi standard – 7.4 Segue: Riflessi del regime di perfezionamento passivo sull’iva, alla luce delle nuove regole di territorialità delle prestazioni di servizi – 8. Riesportazione, distruzione e abbandono.

1. ELEMENTI GENERALI

Con la dichiarazione in dogana il soggetto interessato manifesta la volontà di vincolare le merci ad uno dei regimi doganali ammessi dalla normativa comunitaria. Tale manifestazione di volontà è un elemento determinante per l’attività impositiva dell’Agenzia delle Dogane, la quale si fonda sul presupposto giuridico dell’obbligazione tributaria e sul momento in cui esso si realizza; con la dichiarazione doganale, l’avente titolo sulla merce (in esportazione o in importazione) esprimerà la “destinazione doganale” e renderà noto all’Autorità preposta a quale regime intende vincolarla.

La Dogana applica dazi e imposte sui beni importati, non necessariamente al momento della loro materiale entrata nel territorio doganale dell’Unione (come avveniva con la riforma precedente al 1972), ma all’atto della dichiarazione di importazione: solo dal momento in cui le merci vengono destinate al consumo dentro il territorio doganale della Comunità su di esse graverà l’obbligazione tributaria complessiva.

Più in generale, l'obbligazione doganale sorge a seguito del vincolo della merce ad un regime dal quale scaturisce l'applicazione di dazi doganali, all'importazione o all'esportazione. Conseguentemente, la nascita dell'obbligazione doganale coinciderà con l'accettazione della dichiarazione da parte dell'Ufficio preposto.

Il Reg. Cee n. 2913/1992 specifica che le merci terze presentate in Dogana devono ricevere una "destinazione doganale": ai fini della nascita di un rapporto d'imposta è richiesto non solo il dato materiale dell'attraversamento del confine comunitario, ma anche l'atto formale con cui l'avente diritto (sia esso il proprietario o il dichiarante doganale oppure un rappresentante autorizzato) manifesta la propria volontà di vincolare la merce ad uno degli otto regimi previsti dal Codice del '92 (immissione in libera pratica, transito, deposito doganale, perfezionamento attivo, trasformazione sotto controllo doganale, ammissione temporanea, perfezionamento passivo, esportazione), introdurla in zona o deposito franco, riesportarla fuori dal territorio doganale della Comunità, distruggerla, abbandonarla (art.4 punto 15 del reg. CEE n. 2913/92 - CDC).

Le "destinazioni doganali" individuate dal Codice doganale comunitario si distinguono in funzione della loro idoneità a realizzare il presupposto dei tributi doganali. In tal senso, l'importazione definitiva e l'esportazione definitiva costituiscono destinazioni doganali con effetto di imposta, poiché realizzano, rispettivamente, il presupposto della destinazione al consumo e della uscita definitiva della merce (soggetta a dazi all'esportazione) dal territorio dell'Unione.

Al contrario, i regimi sospensivi sono destinazioni doganali senza effetto d'imposta, la cui applicazione è legata al carattere di temporaneità o provvisorietà dell' "importazione e dell'esportazione" di merci e alla mancata applicazione di tributi doganali, che vengono solo liquidati, ma non riscossi⁹³.

Con l'obiettivo di semplificare e razionalizzare la disciplina, il nuovo codice doganale comunitario del 2008 non contiene più il riferimento alle "destinazioni doganali", limitandosi a disciplinare solo i "regimi doganali", ridotti alle tre categorie generali dell'immissione in libera pratica, esportazione e "regimi speciali",

⁹³ G. FALSITTA, "Manuale di diritto tributario", Cedam, 2010,896-897; M. FAVARO, "Manuale delle operazioni con l'estero", IPSOA, 2011,75; D. MANCA, L. MORICONI, "Iva, intrastat, dogane", Ipsoa, 2009,431.

comprendenti quasi tutti i residuali regimi previsti dal CDC (transito, che comprende il transito esterno e interno; deposito, che comprende la custodia temporanea, il deposito doganale e le zone franche; uso particolare/specifico, che comprende l'ammissione temporanea e l'uso finale – corrispondente alla “destinazione particolare”); perfezionamento, che comprende il perfezionamento attivo e passivo)⁹⁴.

Il Regolamento di rifusione del 2013 conferma tale tripartizione.

La dottrina, tradizionalmente, distingue i “regimi doganali” in definitivi, economici e sospensivi. Nella prima categoria rientrano l' esportazione e l'importazione definitiva (immissione in libera pratica), che comportano l'assolvimento definitivo delle misure di politica fiscale e commerciale previste.

La categoria dei “regimi speciali” comprende una varietà di istituti, comportanti l'attraversamento dei confini unionali per esigenze e periodi transitori, condizionatamente al rispetto delle formalità e dei requisiti previsti dalla normativa doganale. L'art. 210 del Reg. Ue n. 952/2013 li suddivide in quattro tipologie: transito, deposito, uso particolare e perfezionamento.

I regimi “speciali” possono essere qualificati in sospensivi e/o economici; i primi, applicati alle merci extra- UE, prevedono la sospensione della riscossione dei diritti doganali, che vengono solo liquidati. La sospensione può riguardare anche le merci soggette ad accise e destinate ad essere lavorate e poi rispediti agli altri Paesi membri. Rientrano in questo raggruppamento il transito esterno, il deposito doganale, il perfezionamento attivo con sistema della sospensione, la trasformazione sotto controllo doganale e l'ammissione temporanea. Per alcuni di questi regimi è prevista l'autorizzazione dell'Autorità doganale (art. 211 Codice Doganale dell'Unione).

I Regimi economici hanno lo scopo di agevolare le attività economiche, facilitando la movimentazione della merce da un punto all'altro della Comunità e permettendo di eseguire attività produttive in esonero totale o parziale dei dazi . Si caratterizzano per la tendenziale conservazione della posizione doganale delle merci

⁹⁴ Con riferimento al regime di perfezionamento, il Codice dell'Unione, nelle considerazioni introduttive al titolo 1, evidenzia l'opportunità di “*fondere il regime di perfezionamento attivo, sistema della sospensione, con la trasformazione sotto controllo doganale e abbandonare il regime di perfezionamento attivo, sistema del rimborso. Questo regime unico di perfezionamento attivo dovrebbe coprire anche la distruzione, tranne quando essa sia effettuata dalle dogane o sotto vigilanza doganale*” .

vincolate, che non perdono lo status di merci estere o comunitarie, a differenza di quanto accade nei regimi “definitivi”.

In linea di massima, questi regimi consentono all’operatore economico di beneficiare di una riduzione complessiva del costo finale della merce, che può essere lavorata, riparata, trasformata, custodita e utilizzata. In alcuni casi, i diritti doganali, liquidati e riscossi, possono essere rimborsati ad operazione conclusa (ad esempio, nel caso del perfezionamento attivo con il sistema del rimborso). In altri casi, il regime riconosce all’operatore economico delle agevolazioni sulla merce in funzione della destinazione o dell’uso. Il ricorso a qualsiasi regime doganale di tipo economico è subordinato al rilascio di apposita autorizzazione che definisce le condizioni alle quali ne è consentito l’utilizzo. Sono tali il deposito doganale, il perfezionamento attivo e passivo, la trasformazione sotto controllo doganale e l’ammissione temporanea. Alcuni dei suddetti regimi consentono agli operatori di importare materie prime perché siano trasformate e poi riesportate⁹⁵.

Il transito esterno e transito interno, per le loro caratteristiche strutturali, vengono anche identificati come “regimi di circolazione”.

2. ESPORTAZIONE DEFINITIVA

L’esportazione è il regime relativo alle merci comunitarie che escono dal territorio doganale dell’Unione. Gli operatori economici che intendono trasferire i beni fuori dal territorio doganale della Comunità, secondo una logica economico-commerciale di stabilità e definitività, sono, infatti, obbligati a vincolare le merci al suddetto regime.

Per comprendere la logica di questo istituto ed il ruolo degli Uffici doganali che possono essere coinvolti nella procedura, è opportuno distinguere la figura della Dogana di “esportazione” da quella di “uscita”, in quanto le modalità di organizzazione dello scambio internazionale prescelte dall’operatore economico potrebbero chiamare in causa Uffici doganali differenti, delegati a governare determinati frammenti della procedura di vincolo al regime.

⁹⁵ E. VARESE “*Dazi e regimi doganali nell’unione europea*”, Giappichelli Editore, Torino, 2012.26.

Gli “Uffici doganali di esportazione” sono competenti a ricevere le relative dichiarazioni doganali, quelli di “uscita”, sorvegliano il trasferimento fisico delle merci fuori dal territorio della Comunità.

L’esportazione, nella sua configurazione tipica, presuppone la presentazione della merce in uscita e della relativa dichiarazione doganale, accompagnata degli altri documenti eventualmente prescritti (come licenze o autorizzazioni all’esportazione), al c.d. Ufficio di esportazione, ovvero a quello competente in relazione al luogo in cui l’operatore ha la sede o dove le merci sono imballate o caricate per essere esportate. La presentazione delle merci può avvenire a cura dell’esportatore, di un suo rappresentante diretto o di colui che le trasporta fino al punto di uscita.

Nell’ottica di semplificazione e informatizzazione delle operazioni doganali, enfatizzata dal nuovo Codice del 2013, la modalità di presentazione principale della dichiarazione doganale deve essere intesa quella telematica; in via residuale, gli operatori possono optare per la presentazione scritta (attraverso la compilazione del DAU- Documento Amministrativo Unico), in procedura normale ed in procedura semplificata; è, altresì, prevista la dichiarazione orale, nelle ipotesi di ridotto valore della merce in esportazione.

L’ Ufficio di vincolo al regime ha il compito di procedere all’accettazione della dichiarazione trasmessa telematicamente dall’operatore economico attraverso il sistema informatico Aida (ECS - Export Control Sistem), attribuendo all’operazione doganale in corso un numero identificativo univoco (MNR). All’esito della consueta analisi dei rischi attraverso il circuito doganale di controllo, si procederà allo svincolo delle merci e alla consegna di un documento di accompagnamento (DAE), che, nel caso di autorizzazione alla procedura domiciliata, sarà stampato direttamente dall’operatore economico dopo aver ricevuto il messaggio di svincolo dell’Autorità doganale . Il DAE, munito del numero identificativo dell’operazione, sostituisce la copia n. 3 del DAU. Entro i 90 giorni dalla data dello svincolo, la merce dovrà uscire dall’Unione europea, oppure l’operatore interessato dovrà richiedere l’annullamento della dichiarazione. Per le operazioni svolte in ambito ECS, decorso inutilmente il termine di 90 giorni, è prevista la possibilità di attivare la procedura di ricerca (“follow-up”), con la quale l’Ufficio doganale di partenza richiede a quello di uscita di inviare il messaggio attestante la partenza fisica della merce fuori dal territorio

doganale, entro il termine di 10 giorni. In alternativa, l'esportatore o il dichiarante potranno produrre delle prove "alternative" al messaggio informatico, idonee ad attestare l'effettiva uscita della merce, come, ad esempio, la dimostrazione dell'avvenuto pagamento⁹⁶.

La merce in esportazione, accompagnata dal documento amministrativo generato dal sistema, sarà presentata alla Dogana di "uscita", se differente da quella di vincolo. Tale secondo Ufficio, che, generalmente, si identifica nell'ultima Dogana di riferimento prima dell'uscita delle merci dal territorio dell'Unione, dopo aver verificato la corrispondenza della merce con quanto indicato nella dichiarazione di esportazione, anche alla luce dell'analisi dei rischi, attesterà l'uscita fisica della merce dal territorio doganale, digitando il relativo messaggio elettronico nel sistema AIDA. Il messaggio "risultati di uscita"⁹⁷ indicherà il giorno di effettiva uscita della merce dalla Comunità, e le eventuali difformità riscontrate. Il risultato positivo dell'operazione sarà consultabile, oltre che dalla Dogana di esportazione (che in tal modo potrà considerare chiuso il regime), anche dall'operatore economico, che acquisirà la prova del buon esito dell'operazione, ai fini doganali e fiscali, rappresentato dall'uscita della merce dal territorio dell'Unione. Tale risultanza informatica sostituisce, a tutti gli effetti, l'apposizione, da parte della Dogana di uscita, del timbro sul retro dell'esemplare 3 del DAU.

Il regime in questione, nella prevalenza delle ipotesi, richiede l'espletamento di adempimenti e attività sinergiche da parte dei due Uffici doganali coinvolti, i quali si scambieranno dati e informazioni attraverso il sistema comunitario ECS (Export Control Sistem). Il processo di informatizzazione del regime, Automated Export System (AES), in vigore dal 2007, realizza lo scambio elettronico dei dati e la tracciabilità delle spedizioni al fine di velocizzare e dare certezza agli scambi⁹⁸.

Il regime, nella sua apparente semplicità, richiede la scrupolosa osservanza delle procedure e delle regole previste dalla normativa comunitaria, con particolare

⁹⁶ Sul punto si vedano le note Agenzia delle Dogane prot. 88970 del 30.06.09 e 166840/RU del 16.12.2009. In dottrina M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, *"Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali"*, IPSOA, 2014, 253.

⁹⁷ Sul punto si veda la Circolare del 2011 dell'Agenzia delle Dogane n. 16/D e la nota prot. 3945 del 27.06.2007.

⁹⁸ D. MANCA, L. MORICONI, *"Iva, intrastat, dogane"*, Ipsoa, 2009, 432. F. CERIONI, *"Il regime doganale dell'esportazione"*, Corriere Tributario, 2015, 8, 624.

riguardo alle condizioni dello svincolo della merce, il quale, viene concesso a condizione che il bene, al momento dell'uscita dal territorio doganale della Comunità, si presenti nel medesimo stato in cui si trovava in fase di "vincolo", ovvero di accettazione della dichiarazione di esportazione (art. 162 del CDC).

Elemento caratterizzante il regime in parola è l'uscita fisica della merce dal territorio comunitario. Di conseguenza, la documentazione che attesta l'uscita dalla Comunità è determinante per assicurare il buon esito dell'operazione doganale e la modifica dello status giuridico della merce, che perde la posizione comunitaria e diventa, a tutti gli effetti, estera.

Per realizzare un'operazione di esportazione è necessario presentare le merci in Dogana: il Codice dell'Unione, al pari del Reg. cee n. 2913/1992, chiarisce che con il termine di "presentazione" ci si riferisce all'obbligo di comunicare l'arrivo delle merci negli spazi doganali o presso il diverso luogo autorizzato o indicato dall'Ufficio competente.

Gli art. 209-211 CDC disciplinano i presupposti dell'obbligazione, sia nel caso in cui la merce sia stata oggetto di dichiarazione in Dogana, sia nell'ipotesi in cui la stessa sia uscita dal territorio in assenza di tale formalità (artt. 81-82 CDU, con riferimento alla nascita dell'obbligazione doganale all'esportazione).

Nel caso in cui la merce esca dal territorio senza dichiarazione di esportazione, questa può essere depositata a posteriori nell'Ufficio doganale competente per territorio, in relazione alla sede dell'esportatore, ex art.795 DAC⁹⁹: in tal caso, l'Autorità doganale richiederà la dichiarazione sommaria di uscita (EXS) e prove relative alla natura e qualità delle merci e alle circostanze della loro uscita dal territorio. A tal proposito, si ricorda che per le merci che escono dal territorio dell'Unione, la dichiarazione sommaria può essere presentata solo se l'operatore economico non ha è attribuito una destinazione doganale per la quale sia necessaria una dichiarazione in dogana (v. art. 182 bis CDC.). Più in particolare, il Nuovo codice doganale dell'unione, introdotto nel 2008 e rifuso nel 2013, prevede la presentazione della dichiarazione di "pre-partenza", preliminare all'uscita delle merci dalla Comunità, che può consistere in una dichiarazione in Dogana, quando ciò sia

⁹⁹ 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", Ipsa, 2011,787.

richiesto dallo specifico regime di vincolo, da una dichiarazione di riesportazione o da una dichiarazione sommaria di uscita.

In linea generale, le esportazioni sono esenti da dazi, in virtù del generale principio della tassazione nel paese di destinazione; ciò nonostante, il vincolo al regime può determinare la nascita di un'obbligazione tributaria, in tutti i casi in cui la merce in esportazione sia assoggettata ai relativi oneri tributari previsti dalla tariffa doganale. L'uscita può determinare, se previsto, il rimborso o sgravio dei dazi all'importazione, l'applicazione di misure di politica doganale comune (prevalentemente divieti e restrizioni collegati a misure di politica commerciale o agricola comune) e il pagamento delle restituzioni all'esportazione. In relazione alle restituzioni all'esportazione previste per i prodotti agricoli nell'ambito della politica agricola comune (PAC) - finalizzate a compensare la differenza tra il prezzo di vendita delle merci sui mercati internazionali rispetto a quello praticato nel mercato comune - l'istanza va indicata nella dichiarazione doganale di vincolo al regime.

Una volta uscita dal territorio comunitario, la merce diventa estera e, in caso di reintroduzione successiva nel territorio doganale della Comunità, sarà sottoposta alle stesse norme impositive e alle stesse formalità previste per l'importazione dei beni prodotti all'estero¹⁰⁰. L'istituto della reintroduzione in franchigia, esaminato nel prosieguo della trattazione, ne costituisce una deroga.

In ossequio al principio di territorialità, le cessioni all'esportazione non sono soggette a iva. Ai sensi dell'art.8 DPR n. 633/72, l'esportazione definitiva comporta la "non imponibilità" dell'operazione, con relativa indicazione nella fattura di vendita. Per beneficiare della non imponibilità, la normativa iva richiede che l'esportazione risulti dalla dichiarazione doganale completa del "visto uscire", oppure dalla vidimazione della fattura di vendita o del documento di trasporto da parte dell'Autorità doganale. Tale operazione, "ad aliquota zero", dà diritto alla detrazione delle imposte dovute per le operazioni a monte¹⁰¹.

A favore degli operatori economici che, effettuando in maniera sistematica e continuativa operazioni di vendita verso Paesi extra-ue, sono prevalentemente in posizione creditoria verso l'Erario (avendo assolto l'iva "a credito" sugli acquisti), la normativa iva prevede la possibilità di beneficiare di un regime di favore: tale

¹⁰⁰ M. FAVARO, *"Manuale delle operazioni con l'estero"*, IPSOA, 2011,79.

¹⁰¹ F. TESAURO, *"Istituzioni di diritto tributario"*,2, UTET , 2011,287.

agevolazione presuppone l'acquisizione dello status di "esportatore abituale" e si fonda sulla presunzione della stabilità nella strategia commerciale di vendita all'estero. Tale condizione viene riconosciuta ai soggetti iva che, nel periodo d'imposta considerato (che varia a seconda della tipologia di plafond fisso o mobile), hanno effettuato operazioni non imponibili in misura superiore al 10% del volume d'affari¹⁰². Il plafond, consentendo all'esportatore abituale di effettuare acquisti senza pagamento dell'iva (ovviamente nei limiti dello stesso), non lo costringe ad attendere i tempi, spesso considerevoli, dei rimborsi fiscali¹⁰³.

D'altro canto, però, l'istituto richiede una scrupolosa attenzione alle regole che presidono il calcolo del plafond disponibile; il corretto ed esatto utilizzo dell'istituto può essere controllato, anche ad opera dell'Agenzia delle Dogane, nel contesto di verifiche fiscali a posteriori.

L'intenzione dell'esportatore abituale di usufruire della facoltà di acquistare senza pagamento dell'iva deve essere preventivamente esplicitata nella "dichiarazione di intento", inviata al fornitore, ovvero alla Dogana nel caso di acquisti di merce estera¹⁰⁴. Tale dichiarazione, ai sensi del D.L. n. 746/1983, deve essere compilata su modelli conformi a quelli ministeriali, debitamente firmata, numerata progressivamente e annotata nel registro delle fatture di vendita o in altro registro appositamente istituito. Analoghe formalità di numerazione e registrazione incombono sul venditore, il quale dovrà citare la dichiarazione di intento nella fattura di vendita emessa in sospensione d'imposta, dopo averne verificato la validità e completezza. L'irregolarità o la falsità della dichiarazione possono integrare una condotta sanzionabile sia a carico dell'esportatore-acquirente che del cedente "compiacente"¹⁰⁵

¹⁰² Trattasi di esportazioni dirette, operazioni assimilate alle esportazioni e servizi internazionali (effettuati nell'esercizio dell'attività di impresa), operazioni connesse a trattati e accordi internazionali, operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino e cessioni di beni e prestazioni di servizi intracomunitari. Memento pratico IPSOA –FRANCIS LEFEBVRE, 2009,698.

¹⁰³ F. TESAURO, "Istituzioni di diritto tributario", 2, UTET, 2011,291.

¹⁰⁴ M. PEIROLO, "La nuova disciplina delle dichiarazioni d'intento", L'IVA, 2015, 2, 28.

¹⁰⁵ Relativamente al profilo della responsabilità del cedente: S. SERVIDIO, "Dichiarazioni d'intento...fraudolento: chi vende "paga", in Fisco Oggi, 2008. Sulla responsabilità del rappresentante indiretto in dogana e sul concetto di rischio professionale si veda sent. Corte di Giustizia, 13 novembre 1984, C-26/62, caso Van Gend en Loos. e, più di recente, Cass. Civ., sez V, 27 marzo 2013, n. 7720, in banca dati on line de jure. Al contrario, per lo spedizioniere doganale che opera in rappresentanza diretta trova applicazione il disposto della legge n. 213/2000. Sul punto M.

Per esigenze di bilancia commerciale, gli Stati generalmente incentivano l'esportazione, ma tale scelta richiede manovre equilibrate rispetto all'obbligo di conservazione del patrimonio economico, artistico, storico ecc, che presuppone, al contrario, in rigidi controlli della merce all'uscita¹⁰⁶.

La disciplina di riferimento, in origine, faceva capo agli art. 161 e 162 del CDC. In un secondo momento, per effetto dell'introduzione del sistema di controllo, analisi e gestione del rischio sulla sicurezza dei prodotti, sono stati aggiunti, con Reg. Ce 648/05, gli articoli da 182bis a 182 quinquies. Altri disposizioni, concernenti la nascita dell'obbligazione doganale, si rinvengono negli artt. 209 e ss. del Reg. CEE 2913/199. Per quanto attiene al corretto funzionamento del regime, gli art.788-798 DAC sono stati integrati dal Reg. Ce 1875/06, con la previsione delle norme che descrivono le nuove procedure per la gestione informatizzata delle dichiarazioni di esportazione. Il Reg. UE n. 952/2013 disciplina l'obbligazione doganale all'esportazione negli artt. 82 e ss. Gli artt. 263 e ss. si riferiscono all'uscita delle merci dal territorio della Comunità.

2.1 SEGUE: REINTRODUZIONE IN FRANCHIGIA

Come chiarito in precedenza, una volta uscita dal territorio comunitario, la merce (unionale) diventa estera e, se reintrodotta successivamente nel territorio doganale della Comunità, sarà sottoposta, in linea generale, alle stesse norme impositive e alle stesse formalità previste per l'importazione dei beni prodotti all'estero. Una deroga è rappresentata dalla "reintroduzione in franchigia, fattispecie, disciplinata dall'art. 184 e ss del CDC (art. 130 e ss. Reg. CE n. 450/2008, con rifusione nell'art. 203 e ss. del Reg. UE n. 952/2013), che non consiste in una destinazione doganale in senso tecnico, configurandosi, piuttosto, come un'operazione "corollaria" ad una precedente esportazione. Consiste nella reintroduzione nel territorio comunitario di merci, precedentemente esportate per motivazioni varie legate a strategie commerciali, con il beneficio (a certe condizioni) dell'esenzione dall'obbligo di corresponsione del dazio e del'iva. Più in particolare,

SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, *"Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali"*, IPSOA, 2014, 257.

¹⁰⁶ M. FAVARO, *"Manuale delle operazioni con l'estero"*, IPSOA, 2011,79.

si tratta di un'agevolazione della quale gli operatori economici possono, a richiesta, beneficiare, al fine di non subire la doppia imposizione su merci precedentemente immesse in libera pratica nella Comunità¹⁰⁷.

Viene annullato l'effetto della precedente esportazione, purché sussista un'identità con le merci precedentemente esportate e le motivazioni siano coerenti con quanto stabilito dal Codice doganale comunitario. Ai sensi dell'art. 185 Cdc-203 CDU *“le merci non unionali che, dopo essere state inizialmente esportate fuori dal territorio doganale dell'Unione, vi sono reintrodotte entro i tre anni e dichiarate per l'immissione in libera pratica, sono esentate dai dazi all'importazione, su richiesta della persona interessata”*.

La reintroduzione in franchigia consente l'esenzione del dazio sia per merci nazionali che “comunitarizzate”¹⁰⁸.

Con specifico riferimento all'Iva, per godere dell'esenzione (c.d. operazione non soggetta ad iva), occorre che l'importatore dichiari che il valore dell'originaria fattura di vendita non verrà utilizzato per costituire il plafond Iva e, inoltre, che le opportune rettifiche siano state apportate nel registro contabile.

In assenza di questa agevolazione, avendo perso lo status di merce Ue, al momento della reintroduzione in territorio comunitario e, quindi, dell'immissione in libera pratica, dovrebbe essere nuovamente assolta sia la fiscalità dell'Unione sia quella interna dello Stato membro in cui si intende immettere le merci al consumo¹⁰⁹.

Di regola, non è ammessa l'esenzione per merci che sono state oggetto di una misura comunitaria di vantaggio, stabilita nell'ambito della politica agricola comune, che ne impone l'esportazione in Paesi terzi.

3. IMMISSIONE IN LIBERA PRATICA. IL CONCETTO DI IMPORTAZIONE DEFINITIVA

Quando una merce non unionale deve essere introdotta nel territorio doganale della Comunità, al fine della circolazione nel mercato comune, del consumo o dell'

¹⁰⁷ M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, *“Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali”*, IPSOA, 2014, 255.

¹⁰⁸ M. FAVARO, *“Manuale delle operazioni con l'estero”*, IPSOA, 2011, 83.

¹⁰⁹ E. VARESE *“Dazi e regimi doganali nell'unione europea”*, Giappichelli Editore, Torino, 2012, 49.

uso, la normativa doganale richiede che la stessa sia vincolata al regime di immissione in libera pratica.

Tale istituto, disciplinato da un'apposita sezione del Reg. CEE n. 2913/1992, relativa ai regimi doganali (artt. 79-83), è previsto dagli artt. 129 e ss. del CDA e dagli artt. 201 e 202 del Reg. UE n. 952/2013. Presuppone una dichiarazione di vincolo resa presso l'Ufficio doganale di ingresso nell'Unione europea, che, una volta accettata, farà sorgere in capo al soggetto passivo, l'obbligazione doganale. La Dogana competente liquiderà e riscuoterà i dazi all'importazione legalmente dovuti sulla base della tariffa doganale comune, controllerà l'adempimento delle altre formalità collegate alle importazioni di merce (ad esempio, la documentazione sanitaria e fitosanitaria)¹¹⁰, applicherà le misure di politica commerciale eventualmente previste (licenze, divieti, contingenti). Con il regime in parola, la merce estera, acquistando lo status di merce comunitaria, può permanere e circolare liberamente, in via definitiva, nel territorio dell'Unione¹¹¹.

Il concetto di "libera circolazione delle merci", principio cardine dell'Unione europea, non riguarda soltanto quelle originarie della Comunità (ossia quelle ottenute nel territorio comunitario senza aggiunta di merci importate da Paesi terzi), potendosi estendere anche a quelle che in essa si trovano in libera pratica¹¹².

Con l'attribuzione della posizione di merce comunitaria, anche le merci provenienti da Paesi terzi potranno beneficiare della libera circolazione in territorio comunitario¹¹³. Tale posizione doganale potrebbe venire meno a seguito di eventi sopravvenuti, quali, a titolo esemplificativo, l'annullamento della dichiarazione dopo lo svincolo della merce¹¹⁴.

Una volta concessa l'immissione in libera pratica, la merce diventa comunitaria e non è più soggetta a vigilanza doganale, salvo il caso di agevolazione

¹¹⁰ A titolo esemplificativo, la Circ. 13/D del 02/08/2013, disciplina gli adempimenti da espletare in caso di importazione di prodotti biologici.

¹¹¹ L'art. 23, par.1, del Trattato della Comunità, stabilisce che " *La Comunità è fondata su un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, tra gli Stati membri, di applicare dazi doganali all'importazione e all'esportazione e qualsiasi tassa ad effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi*" : <http://eur-lex.europa.eu/>.

¹¹² D. DESIDERIO, M. GIFFONI, " *Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale*", Giappichelli E., Torino, 2009, 145.

¹¹³ E. VARESE " *Dazi e regimi doganali nell'unione europea*", Giappichelli Editore, Torino, 2012, 46.

¹¹⁴ M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, " *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*" IPSOA, 2014, 248.

al pagamento di un dazio all'importazione ridotto o nullo a motivo della utilizzazione per fini particolari.

L'effetto diretto dell'immissione in libera pratica di merci non comunitarie è unicamente l'adempimento della fiscalità comunitaria : l'Amministrazione doganale provvederà alla riscossione di dazi dovuti all'importazione, o di altri oneri, all'applicazione di misure, divieti, restrizioni di politica commerciale (a meno che queste non siano già state applicate in una fase precedente), all'espletamento delle formalità stabilite per l'importazione delle merci. Le merci estere per le quali sono state osservate tutte queste formalità, acquisiscono la posizione comunitaria ed il conseguente diritto di libera circolazione nel territorio Ue.

Se le merci vengono destinate all'immissione in consumo nel territorio dello Stato, dovranno adeguarsi anche alle norme di fiscalità interna previste dalla legislazione nazionale, con particolare riferimento all' Iva e alle Accise. Questo ulteriore passaggio si sostanzia nell'importazione in senso tecnico della merce (c.d. importazione definitiva).

Il sistema impositivo dell'iva, fondato sulle numerose direttive adottate a livello comunitario, si incentra sul principio generale di tassazione nel paese di destinazione, in forza del quale le importazioni sono operazioni imponibili, mentre le esportazioni sono esenti da imposta.

In principio cardine della disciplina iva, quello della territorialità, consente di distinguere le operazioni nazionali/interne da quelle intracomunitarie (riguardanti gli operatori economici residenti in differenti Stati dell'Unione europea) ed extracomunitarie (concernenti gli scambi commerciali tra un Paese membro della Comunità ed uno "Terzo"). Anche il regime degli acquisti intracomunitari, introdotto in via transitoria, si basa sul principio di tassazione nel paese di destinazione, ma differisce da quello relativo agli scambi internazionali, poiché solo per le importazioni (cioè gli acquisti da Paesi terzi) l'iva è riscossa all'esito dell'espletamento delle formalità doganali. Il presupposto impositivo è il materiale ingresso dei beni terzi (cioè allo stato estero) nello Stato. Altro presupposto ai fini della disciplina iva è quello della territorialità.

Ai sensi della normativa iva nazionale, rientrano nel novero delle "importazioni" tutte le operazioni di cui all' art.67 Dpr n. 633/1972, ovvero

l'immissione in libera pratica o immissione al consumo, il traffico di perfezionamento attivo, l'ammissione temporanea, con riferimento a beni, destinati alla riesportazione, che in base alla normativa comunitaria non usufruiscono di esenzione totale dai dazi di importazione, la reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori dalla UE, la reimportazione di beni sottoposti a esportazione temporanea fuori dalla Comunità¹¹⁵.

Ai sensi dell'art.69 DPR n. 633/72, l'Iva è calcolata in Dogana con l'applicazione delle aliquote nazionali vigenti. La base imponibile è costituita dalla somma del valore dei beni importati, dei dazi e diritti doganali dovuti (Iva esclusa), spese accessorie e spese di inoltro dei beni fino al luogo di destinazione nel territorio doganale. Il valore dei beni importati coincide con il valore di transazione, ossia il prezzo evidenziato in fattura estera e convertito in base al tasso di cambio doganale.

La normativa nazionale, all'art. 70, riconosce la peculiarità del regime dell'iva all'importazione rispetto a quello ordinario, in ragione del fatto che la prima rientra nel novero dei c.d. diritti doganali di confine, che l'Agenzia delle Dogane è competente ad accertare, liquidare e riscuotere, per ciascuna operazione doganale, in forza della propria normativa di settore¹¹⁶.

L'iva all'importazione si può qualificare come un'imposta monofase, applicata su ogni singola operazione doganale, senza detrazioni (non essendoci carichi impositivi relativi a precedenti fasi produttive e distributive), finalizzata ad equiparare fiscalmente i prodotti extracomunitari a quelli nazionali¹¹⁷.

La base imponibile per il calcolo del tributo sarà data dal valore dei beni importati, determinato secondo le disposizioni doganali, aumentato dei dazi e degli altri diritti doganali dovuti, e delle spese di trasporto della merce fino a destino. Sarà

¹¹⁵ A. CIRRINCIONE, *“Le operazioni con l'estero”*, Maggioli Editore, 2008,33.

¹¹⁶ L. GREGORIO, *“L'i.v.a. all'importazione: oggetto dell'imposizione, controversie e sanzioni”*, nota a Cass., sez. III pen., 17 marzo 2010 ; 4 maggio 2010 n. 16860; Cass., sez. III pen., 11 dicembre 2012 ; 9 gennaio 2013 n. 1172, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2013,3,467.

¹¹⁷ F. TESAURO, *“Istituzioni di diritto tributario”*,2, UTET , 2011, 287-289 ; sul punto Cass. Civ. 20 luglio 2011, n. 15921; sulle differenti modalità di assolvimento dell'imposta nel regime “ordinario”, nel quale il contribuente periodicamente liquida e versa (per massa di operazioni attive e passive) il tributo a debito, si veda anche Cass. Civ., sez. trib.,16 dicembre2009 n. 26311, Cass. Civ. 19194/2006. Sulla qualificazione dell'iva all'importazione come diritto di confine, con i conseguenti riflessi in termini di reato di contrabbando D. GALASSO, *“Gli scambi doganali fra italia e san marino sono esenti da tutti i dazi all'importazione ed all'esportazione”*, *Diritto e Giustizia online*, 2013, 26.

applicata l'aliquota iva in vigore secondo la normativa nazionale dello Stato in cui la merce è importata.

Anche se il regime di immissione in libera pratica è spesso assimilato a quello di importazione definitiva non è obbligatorio che quest'ultima si verifichi. Si consideri che il CDC, nell'intento di fornire una disciplina comune ai Paesi membri, non contempla l'istituto dell'importazione definitiva, prevedendo esclusivamente l'immissione in libera pratica.

Il concetto di "importazione definitiva" deriva dal diritto doganale nazionale: il TULD chiarisce che, per le merci estere, l'importazione definitiva presuppone l'immissione in consumo nel territorio dello Stato, previa presentazione di apposita dichiarazione in Dogana. Una volta assolte le prescritte formalità e condizioni, la merce viene "nazionalizzata", ed acquisisce una condizione giuridica simile rispetto a quella delle merci nazionali.

L'operatore economico si orienterà verso l'importazione definitiva o la semplice immissione in libera pratica a seconda delle valutazioni commerciali del momento, anche in relazione al luogo in cui intende destinare e utilizzare il materiale importato. Diversamente, egli potrebbe optare per la temporanea introduzione di merce in un magazzino o deposito franco in attesa che la "convenienza commerciale", renda opportuna l'estrazione dallo stesso, dove ha comunque mantenuto la nazionalità estera¹¹⁸.

In sostanza, l'importazione definitiva si espleta mediante immissione in libera pratica e immissione al consumo.

La libera pratica comporta l'obbligo del pagamento dei dazi doganali e l'assolvimento delle misure di politica commerciale, soddisfatte le quali, le merci circolano liberamente all'interno del territorio comunitario. L'importazione definitiva implica, invece, l'immissione in consumo della merce estera, con la conseguenza che, oltre ai dazi doganali e alle misure di politica commerciale, sarà dovuto anche il pagamento delle imposte indirette proprie dello Stato in cui le merci vengono importate¹¹⁹.

¹¹⁸ M. FAVARO, "Manuale delle operazioni con l'estero", IPSOA, 2011, 78.

¹¹⁹ P. MASSARI, "La sospensione del pagamento dell'Iva per le immissioni in libera pratica", Corriere tributario, 19, 2012. F. RADESCO, "Tra svizzera e unione europea non c'è contrabbando

Anche se, nella maggior parte dei casi, l'immissione in libera pratica e l'immissione al consumo in uno Stato membro sono operazioni concomitanti, il concetto di importazione definitiva è associabile a quello di immissione al consumo.

La differenza tra immissione in libera pratica e importazione definitiva consiste nel tipo di dichiarazione che l'operatore presenta in Dogana e nel fine che vuole realizzare. Infatti, con l'importazione definitiva la merce estera viene introdotta nello Stato membro per esservi immessa in consumo; con l'immissione in libera pratica la merce extra-Ue viene introdotta in uno Stato membro e resa comunitaria: a questo punto, l'operatore economico potrà valutare l'opportunità di immetterla in consumo in un altro Stato membro.

In sintesi, con l'introduzione in Comunità dei beni provenienti da Paesi extra UE si possono verificare due situazioni differenti, a seconda degli adempimenti doganali cui i beni vengono sottoposti. Con l'importazione in senso tecnico, l'interessato intende immettere la merce in consumo nel proprio Paese: conseguentemente, oltre al dazio provvederà a versare l'IVA in Dogana secondo l'aliquota in vigore. Con l'immissione in libera pratica, si provvede agli adempimenti doganali e quindi a dare una destinazione ai beni, anche se non definitiva. In sostanza, si è tenuti al versamento in Dogana dei dazi o tasse equivalenti calcolate in base alla tariffa integrata Comunitaria, Taric¹²⁰.

All'atto dell'introduzione dei beni nell'Unione europea, lo Stato membro di sdoganamento riscuoterà i dazi doganali dovuti in base alla Tariffa comune i quali, essendo risorse proprie gestite a livello comunitario, saranno successivamente riversate in favore della Comunità.

L'IVA viene riscossa solo nei Paesi membri di destinazione. Pertanto, lo stato di sdoganamento di una merce non potrà mai esigere l'Iva se la merce è destinata ad uscire dal suo territorio, né potrà riscuotere un'Iva "italiana" semplicemente perché la merce è destinata al consumo in Italia.

Affinché l'operazione di importazione si perfezioni, e le merci estere acquisiscano, con l'immissione in libera pratica, lo status comunitario, è necessario presentare in Dogana una serie di documenti, ulteriori rispetto alla dichiarazione di

ma omissio versamento iva", *Diritto & Giustizia*, 2014,1, 39. Cass. Pen., sez. III, 25 giugno 2014, n. 45468, in banca dati on line de jure.

¹²⁰ A. CIRRINCIONE, "Le operazioni con l'estero", Maggioli Editore, 2008,34.

importazione, quali, a titolo esemplificativo, la lettera di vettura, la fattura estera, i certificati di origine, le autorizzazioni, se richieste.

In riferimento all'importazione definitiva di beni provenienti da Paesi extra Ue, i documenti rilevanti ai fini Iva e imposte dirette sono la Bolletta doganale (che ha valenza ai fini Iva), la fattura del fornitore estero (che ha valenza ai fini dei redditi) e quella dello spedizioniere doganale.

Generalmente, i beni che, pur entrando nel territorio UE, sono destinati a Paesi terzi non scontano dazi e Iva. L'intenzione di far proseguire i beni verso un altro Paese dell'Unione va indicata nella dichiarazione di importazione. L'Ufficio doganale liquida l'Iva senza chiederne il versamento e attesta nella bolletta doganale il titolo di sospensione del pagamento.

4. TRANSITO

Il regime in parola è finalizzato ad agevolare la circolazione delle merci negli scambi internazionali, garantendo, al contempo, adeguati controlli e garanzie doganali. Si riferisce alle merci che, dovendo essere (semplicemente) movimentate/trasportate da uno Stato all'altro per esigenze commerciali, beneficiano della conservazione della loro posizione doganale di partenza, fino al momento della destinazione definitiva.

La normativa di riferimento fa capo al CDC (Artt.91- 97;163-165), DAC (Artt. 340 bis-408 bis),CDA (Artt.62-63, 140, 143, 144, 146-147) ora Codice unionale (226-236).

Il “transito comunitario”, istituito nel 1968 a seguito dell'adozione della tariffa doganale comune negli scambi internazionali, nasce per facilitare la movimentazione di merce, comunitaria o non comunitaria, all'interno del territorio doganale dell'Unione¹²¹.

Il transito comunitario “esterno” (T1), è un regime doganale sospensivo che consente, sotto controllo doganale, la circolazione di merci terze da un punto all'altro del territorio dell'Unione europea. L'operatore economico, vincolando le merci a tale regime, beneficia della sospensione del pagamento dei dazi doganali, delle misure di

¹²¹ M. FABIO, “*Manuale di diritto e pratica doganale*”, Ipsoa, 2014,455.

politica commerciale e della fiscalità nazionale. Il vantaggio di non dover espletare le formalità dell'immissione in libera pratica della merce e successiva esportazione (con i relativi oneri), in tutti i casi in cui i beni sono destinati semplicemente a transitare all'interno di uno o più territori doganali per essere definitivamente destinati in altro Paese, appare evidente.

La normativa comunitaria distingue il transito comunitario esterno, relativo a merce estera, da quello "interno" (T2), che consente, in ipotesi particolari, alle merci comunitarie, di circolare da una località all'altra del territorio doganale dell'Unione, con attraversamento di un Paese terzo, senza la necessità di dover assolvere le formalità doganali relative all'entrata e all'uscita dalle frontiere degli Stati, quindi senza che muti la loro posizione doganale, ovvero lo status comunitario (art. 163 CDC). Un esempio di transito comunitario interno è rappresentato dalla circolazione di merce tra l'Unione europea e i Paesi EFTA (Transito comune).

Solitamente, il regime in questione è applicato in abbinamento a un regime di esportazione per merci destinate a un Paese del gruppo EFTA di cui fanno parte Svizzera, Liechtenstein, Islanda e Norvegia¹²².

Se non specificato diversamente, le disposizioni in materia di transito si applicano ad entrambe le tipologie previste dalla norma comunitaria (transito esterno e interno).

Il funzionamento ordinario del regime prevede la presentazione della dichiarazione doganale T1 o T2 all'Ufficio doganale di partenza. L'obbligato principale è il titolare del regime, il quale, oltre a presentare la dichiarazione di vincolo al suddetto regime, dovrà assicurare il pagamento dell'obbligazione doganale e delle altre imposte gravanti sulla merce, prestando idonea garanzia (Art.93 CDC)¹²³.

La garanzia può essere costituita mediante deposito in contanti presso l'Ufficio doganale di partenza, o mediante fideiussione (art. 345 DAC) e può essere prestata per la singola operazione doganale oppure riferirsi ad un numero indefinito di operazioni poste in essere dall'obbligato principale, nei limiti dell'importo

¹²² M. FAVARO, "Manuale delle operazioni con l'estero", IPSOA, 2011,81.

¹²³ R. GRANDONE, "La disciplina delle polizze fideiussorie a garanzia dei tributi doganali tra diritto dell'unione europea e diritto interno", Rivista di Diritto Tributario, 2013,12,1241.

garantito, come nel caso della garanzia globale; quest'ultima, costituita presso il c.d. Ufficio di garanzia, può essere utilizzata per garantire i diritti sospesi sulla merce in regime di transito presso qualsiasi Ufficio di partenza.

Le merci saranno identificate dall'Ufficio doganale di partenza e "cautelate" con l'apposizione di piombi e sigilli che ne impediscano la manomissione durante il trasporto. L'Autorità doganale fisserà il termine entro il quale le stesse dovranno essere presentate all'Ufficio di destinazione. Circoleranno, accompagnate da apposito documento amministrativo (DAT esemplari 4 e 5) fino a destinazione, senza ulteriori controlli (salvo situazioni sospette). La Dogana di destinazione riceverà le merci e anoterà sull'esemplare 5 del DAT la regolarità dell'operazione. Ricevuto quest'ultimo documento, la Dogana di partenza potrà "appurare" il regime e svincolare la garanzia.

Al contrario, quando non è possibile stabilire con certezza la regolare conclusione del regime di transito, cioè l'arrivo a destinazione della merce vincolata, anche a seguito della procedura di ricerca avviata dalla Dogana di partenza, quest'ultima dovrà intraprendere le azioni tese al recupero dei diritti doganali sospesi, rivalendosi sulla garanzia prestata in origine. In tal caso, infatti, si verificano le condizioni delineate dall'art. 203 CDC per la nascita dell'obbligazione tributaria doganale all'importazione, cioè la sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta ai dazi all'importazione. Sul punto, la giurisprudenza è orientata a ritenere che la presunzione di immissione in consumo della merce indebitamente sottratta ai vincoli e controlli doganali sia legata al verificarsi di condizioni oggettive, non richiedendosi la prova dell'elemento intenzionale¹²⁴. Per l'appuramento del regime di transito comunitario l'obbligato può fornire delle prove alternative, finalizzate a dimostrare l'adempimento degli obblighi e delle condizioni previste per usufruire del regime sospensivo¹²⁵.

Il processo di informatizzazione delle procedure di transito, a livello comunitario, ha reso obbligatorio dal 2007 l'utilizzo sistema NCTS (nuovo sistema di transito computerizzato), in forza del quale le Autorità doganali coinvolte nella

¹²⁴ Sent. Corte di Giustizia, 11 luglio 2002, causa c-371/99, in banca dati on line de jure.

¹²⁵ Sent. Corte Di Cassazione sentenza n. 6820/09; sul punto, M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, *"Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali"*, IPSOA, 2014, 260.

procedura (Dogana di partenza, garanzia, passaggio, destino) comunicano tra di loro la regolarità dei movimenti della merce attraverso dei messaggi informatici.

L'Autorità doganale può concedere alcune agevolazioni che danno luogo a un regime semplificato, consistente nella possibilità, per lo speditore/destinatario autorizzato, di non presentare la merce all'Ufficio di partenza/destino, salvo eventuali controlli programmati sulla stessa; inoltre, può essere concessa una semplificazione documentale, che si sostanzia nella possibilità di utilizzare, per i trasporti ferroviari, aerei, marittimi e a mezzo conduttore, i documenti di trasporto tipici del settore, in luogo delle tradizionali dichiarazioni doganali.

Il transito esterno può svolgersi mediante speciali procedure previste dalle convenzioni Tir e Ata¹²⁶. Anche in caso di transito interno, come per quello esterno, la circolazione delle merci può avvenire mediante carnet TIR, carnet ATA, manifesto renano (Convenzione per la navigazione sul Reno), formulario 302 per gli Stati che hanno aderito al trattati del Nord Atlantico, a mezzo posta.

Più in particolare, il Regime TIR è uno strumento di transito utilizzato per semplificare le formalità doganali per i trasporti via terra, con particolare attenzione al passaggio dei valichi di frontiera (Convenzione Tir del 1959, modificata nel 1975).

Consente alle merci, dopo la verifica iniziale dell'Autorità doganale e l'apposizione di sigilli, l'attraversamento delle frontiere dei Paesi aderenti alla Convenzione, scortate dal carnet tir, senza ulteriori verifiche doganali. Il carnet tir funge, come il carnet ata, da dichiarazione doganale e garanzia. Anche in tale settore, è obbligatorio, nell'ambito del territorio doganale della Comunità, la gestione elettronica del regime (progetto NCTS/TIR), sia da parte del titolare del carnet tir che delle Amministrazioni doganali coinvolte.

5. DEPOSITO

Ai sensi dell'art. 98 CDC viene definito "deposito doganale" qualsiasi luogo autorizzato dall'Autorità doganale territorialmente competente, sottoposto al suo

¹²⁶ 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", Ipsa, 2011, 805.

controllo, in cui le merci possono essere immagazzinate alle condizioni stabilite dalla normativa e dai provvedimenti amministrativi di autorizzazione.

La disciplina comunitaria lo ha ridefinito, introducendo considerevoli semplificazioni procedurali e nuove prescrizioni a carico dei gestori.

La normativa di riferimento attiene agli artt.98-113 del CDC, artt. 503-548 DAC, artt.148-154 CDA, artt. 237-242 CDU¹²⁷.

A livello nazionale, gli artt. 149-162 del TULD hanno una valenza residuale, limitata al campo di applicazione della materia non regolamentato dal diritto comunitario o che lo stesso lascia alla disciplina degli Stati membri¹²⁸.

Trattasi di un regime doganale di tipo sospensivo ed economico i cui benefici si distinguono a seconda del tipo di merce vincolata.

Nella sua configurazione tipica, tale istituto consente agli operatori economici di immagazzinare determinati beni non comunitari, beneficiando della sospensione del pagamento dei diritti gravanti sulle merci depositate (dazi e fiscalità interna), oltre che delle misure di politica commerciale, fino al momento dell'individuazione della loro destinazione finale. Il regime è volto a favorire la libertà di programmazione strategica delle imprese in ordine alle tempistiche e metodiche di introduzione della merce estera in commercio, in tutti i casi in cui risulti più conveniente l'introduzione della stessa in deposito, per periodi più o meno lunghi, con sospensione del pagamento dei relativi dazi all'importazione, nell'attesa di definirne la destinazione finale. Quando sorge l'opportunità di immagazzinare merce allo stato estero, l'imposizione tributaria daziaria gravante sui beni vincolati al regime, che sarebbe applicabile in caso di una loro immissione in libera pratica, è sospesa, unitamente alle misure di politica commerciale, finché non viene ad esse attribuita la destinazione finale. Conseguentemente, agli operatori economici è riconosciuta la possibilità di usufruire del duplice vantaggio di sospendere il pagamento dei diritti doganali, posticipandone la corresponsione al successivo momento dell'estrazione dal deposito, e di rinviare (all'atto dell'estrazione) anche l'applicazione di eventuali misure di politica commerciale, come la presentazione

¹²⁷ Assume particolare rilevanza, in ambito di prassi amministrativa, la Circolare n.16/D 28/04/2006.

¹²⁸ D. MIELE, "Disciplina tributaria del deposito doganale", Bollettino tributario dell'informazione, Vol. 75, Fasc. 4, 2010, Vol. 75, 4, 2010,1371.

delle licenze di importazione¹²⁹. La merce introdotta nel deposito doganale, durante il periodo di custodia, conserva lo status di merce estera e la Comunità sopporta l'onere di una riscossione differita al fine di agevolare gli scambi¹³⁰.

Sono ammesse al regime in questione anche merci comunitarie che, per effetto di apposita previsione normativa comunitaria, con il collocamento in deposito beneficiano di misure favorevoli, generalmente connesse all'esportazione della merce, nelle more dell'individuazione di una loro destinazione finale.

Il "depositario" è la persona autorizzata alla gestione del deposito, che può coincidere o meno con il soggetto vincolato dalla relativa dichiarazione doganale (depositante). Su tale soggetto incombe l'obbligo di garantire il rispetto delle regole di immagazzinamento delle merci, che, per il periodo di permanenza nel deposito, non devono essere sottratte alla sorveglianza doganale. La concessione del regime è, infatti, subordinata ad autorizzazione rilasciata, in via preventiva, dall'Ufficio delle Dogane territorialmente competente (individuato in funzione del luogo da destinare al regime), in presenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalla normativa comunitaria; in particolare, l'istante, che deve essere necessariamente stabilito nella Comunità, presenta la richiesta di autorizzazione al regime, completa degli allegati richiesti, in forma scritta, su modello conforme all'allegato 67 del Reg. (CEE) 2454/1993 (DAC), secondo le indicazioni delle note esplicative. Nell'istanza all'Ufficio competente, il richiedente dovrà specificare le motivazioni economiche a fronte delle quali chiede di depositare le merci usufruendo dei benefici del regime in questione e le modalità operative attraverso le quali eserciterà lo stesso. Chiaramente, il rilascio della suddetta autorizzazione non è richiesto quando la gestione del deposito è effettuata dalla stessa Autorità doganale. Il "depositante" è colui che

¹²⁹ Le merci provenienti da uno Stato terzo, che costituiscono imitazione di un prodotto tutelato nell'Unione europea dalla normativa sulla proprietà intellettuale, non possono essere qualificate come «merci contraffatte» o «merci usurpative» ai sensi dei relativi regolamenti per il solo fatto di essere introdotte nel territorio doganale dell'Unione in regime sospensivo –come il deposito–, richiedendosi la prova che le stesse sono destinate ad essere immesse in commercio nell'Unione europea: sent. Corte di Giustizia C. E. 1 dicembre 2011, n. 446, cause C-446/09 e C-495/09 (sez. I), in banca dati on line de jure.

¹³⁰ D. MANCA, L. MORICONI, "Iva, intrastat, dogane", Ipsoa, 2009,432; F. TESAURO, "Istituzioni di diritto tributario",2, UTET, 2011,316.

assume i diritti e gli obblighi derivanti dal vincolo della merce al regime del deposito doganale¹³¹.

Nell'autorizzazione sono stabilite le condizioni di gestione del deposito doganale, che normalmente è collegato alla tenuta di idonee scritture contabili di magazzino e contabilità materie (anche in modalità informatiche), previamente approvate dall'Autorità, finalizzate a consentire il controllo della regolare movimentazione delle merci da parte dell'Amministrazione Finanziaria¹³². Il depositario potrà essere autorizzato ad utilizzare la stessa contabilità tenuta ai fini fiscali, se ritenuta idonea a garantire la sicurezza ed attendibilità della movimentazione della merce ai fini del controllo doganale. Per il buon funzionamento del regime in questione, per il quale, di regola, non è previsto alcun termine massimo di durata, può essere richiesta la prestazione di un'idonea garanzia, fideiussione bancaria o assicurativa, presso l'Ufficio doganale di controllo, che tuteli l'Amministrazione rispetto agli obblighi del depositario, il quale, ai sensi della normativa comunitaria, è tenuto a garantire che le merci, durante il periodo di permanenza in deposito, non siano sottratte alla sorveglianza doganale e che gli obblighi e le condizioni di gestione del regime vengano rispettate¹³³.

Nella dichiarazione di vincolo al regime (DAU), dovranno essere identificate le merci da introdurre nel deposito doganale. L'esatta indicazione del valore e della classificazione è richiesta solo per le introduzioni nei depositi di tipo D, caratterizzati dalla parametrizzazione dei dazi per l'immissione in libera pratica alla quantificazione delle merci e al loro valore doganale al momento del vincolo.

Il regime si "appura" con l'estrazione delle merci dal deposito, per altra "destinazione doganale"; se la merce viene dichiarata per l'immissione in consumo, dovranno essere assolti gli obblighi della fiscalità doganale e interna, con riferimento al momento dell'estrazione.

¹³¹ P. BELLANTE, M. BIANCHI, M. CONSERVA, G. DALLA VERITÀ, A. DI MEIO, M. FAVARO, G. GARIONI, V. KURKDJIAN, D. SALUZZO, E. STAITI, E. VASCO "*Manuale di commercio internazionale*", Ipsoa, 2011,790.

¹³² In caso di merce non comunitaria, l'inadempienza dell'obbligo di iscriverne immediatamente nella contabilità di magazzino all'uopo prevista l'uscita della merce da un deposito doganale, benché quest'ultima sia stata riesportata al momento dell'appuramento del regime di deposito doganale, fa sorgere un'obbligazione doganale per la suddetta merce; sul punto si veda sent. Corte di Giustizia CE, sez. III, 6 settembre 2012, causa C-28/11.

¹³³ Sul punto, si vedano anche gli artt. 87 e 150 TULD.

I depositi doganali possono essere pubblici, se utilizzati da qualsiasi persona per l'immagazzinamento delle merci, o privati, se destinati unicamente a ricevere e custodire merci di proprietà del depositario¹³⁴. Nel primo caso, il depositario fornisce al depositante un servizio consistente nella custodia della merce detenuta allo Stato estero; nella seconda ipotesi, il deposito è un luogo in cui il depositario custodisce, allo Stato estero, merci proprie o di proprietà di un altro soggetto privato¹³⁵.

Non è previsto, di regola, un termine di giacenza massimo nel magazzino. Tale istituto, al pari di qualunque altro regime economico, può essere funzionale alla riduzione del costo finale del prodotto.

Il depositario è autorizzato, in virtù dell'art. 531 DAC (che rinvia all'allegato 72), ad eseguire sulla merce in deposito una serie di manipolazioni usuali finalizzate a garantirne la conservazione, migliorarne la presentazione, prepararle alla distribuzione e rivendita. Di regola, nei locali autorizzati come depositi doganali, non è consentita la vendita al dettaglio, salvi i casi di vendita di beni in esenzione dal dazio all'importazione in favore dei viaggiatori verso Paesi extracomunitari, a membri di organizzazioni internazionali o della Nato etc. L'Autorità doganale può autorizzare l'espletamento di lavorazioni sulla merce vincolata al regime del perfezionamento attivo o dell'uso finale nei locali di un deposito doganale, senza che le stesse siano considerate vincolate al relativo regime.

Qualora siano contemporaneamente presenti nel deposito merci comunitarie e non comunitarie, possono essere previste specifiche modalità di individuazione che permettano la distinzione tra le stesse.

Sussistendone le condizioni, un luogo riconosciuto come deposito doganale può essere autorizzato anche a fungere da magazzino di temporanea custodia per merce terza, deposito per approvvigionamento delle provviste di bordo di navi e aeromobili, deposito fiscale, per prodotti nazionali e comunitari in sospensione da accisa, disciplinato dal D. Lgs n.504/95, e deposito Iva per beni nazionali ed unionali

¹³⁴ P. MANDARINO, *“I depositi e magazzini come strumento di pianificazione commerciale e fiscale internazionale: l'ombra della permanent establishment”*, Dir. comm. internaz., 2010, 2, 359: l'Autore ritiene non configurabile *“alla stregua di una stabile organizzazione, l'attività di immagazzinamento di beni o merci dell'impresa estera presso i locali di un soggetto terzo ai soli fini del «processing» (letteralmente: lavorazione, trasformazione); e ciò anche ove detti locali si inquadrassero in un deposito Iva (art. 50-bis del d.l. n. 331/1993) e i beni in esso trasformati, fossero successivamente re-inviati nel Paese dell'impresa estera proprietaria, (ovvero vincolati ad un diverso regime sospensivo ai fini doganali quale, ad esempio, una zona franca).*

¹³⁵ M. FABIO, *“Manuale di diritto e pratica doganale”*, Ipsoa, 2014,494.

in sospensione Iva (disciplinato dal D. L. n.427/93 in conformità con quanto dispone il D.M. n.419/97)¹³⁶.

Il deposito fiscale accise e il deposito Iva sono fattispecie ben distinte dal deposito doganale, poiché quest'ultimo è un regime doganale regolato da una disciplina comune armonizzata a livello comunitario. Sia il deposito fiscale che quello Iva sono, infatti, istituiti e regolati in maniera sostanzialmente differenziata in ciascuno Stato membro, ma su una base normativa comune rappresentata dalle relative direttive comunitarie¹³⁷.

La figura del deposito iva, disciplinata dall'art. 50 bis del D.L. n. 331/93, convertito in legge n. 427/93, è finalizzata a riconoscere alle merci comunitarie (e a quelle rese tali per effetto dell'immissione in libera pratica) il medesimo trattamento agevolativo (in termini di sospensione del carico fiscale) applicabile alle merci estere introdotte nel deposito doganale. Come detto, tale regime può riguardare anche merce estera dopo l'immissione in libera pratica.

Nato per custodire merci nazionali e comunitarie non destinate alla vendita al minuto nei locali del deposito stesso, consente di sospendere l'obbligo di assolvere l'iva fino al momento dell'estrazione dal deposito per l'immissione in consumo. Per usufruire del beneficio fiscale della sospensione dell'imposizione è richiesta, come avviene per il deposito doganale, la prestazione della garanzia.

L'estrazione dei beni dal deposito iva può configurare un'operazione imponibile, quando i beni vengono immessi in consumo in Italia; in tal caso, il soggetto passivo iva dovrà assolvere l'imposta con l'emissione dell'autofattura. Sul punto, è interessante ricordare che il gestore del deposito è solidalmente responsabile con il soggetto passivo del mancato o irregolare assolvimento dell'imposta all'atto dell'estrazione, quando non siano stati rispettati gli obblighi di regolare tenuta del registro di carico e scarico della merce in deposito.

Al contrario, la cessione intracomunitaria o extraccee si configurerà come non imponibile ai fini iva e, come noto, concorrerà a determinare lo status di esportatore abituale, contribuendo a formare il relativo plafond.

¹³⁶ M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, *“Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali”*, IPSOA, 2014, 264.

¹³⁷ D. MIELE, *“Disciplina tributaria del deposito doganale”*, Bollettino tributario dell'informazione, Vol. 75, Fasc. 4, 2010, Vol. 75, 4, 2010, 1372.

Più in particolare, l'imposta deve essere assolta dal soggetto passivo nazionale o estero (mediante rappresentante fiscale o per identificazione diretta) che procede all'estrazione dei beni dal deposito. Le modalità di assolvimento dell'onere fiscale variano a seconda della provenienza dei beni acquistati. Se le merci sono estere, in assenza di una fattura del cedente extra ue, le stesse sono accompagnate dalla documentazione doganale. In tal caso, all'atto dell'estrazione dal deposito, il soggetto passivo dovrà emettere un'autofattura (art. 17, c.3, DPR n. 633/72), a fronte di un acquisto da soggetto non residente. Se, invece, l'acquirente è in possesso di una fattura del cedente comunitario (senza applicazione dell'iva), registrata senza addebito d'imposta nel registro acquisti, all'atto dell'estrazione dal deposito dovrà integrarla con l'indicazione dell'iva (c.d. reverse charge) e annotarla nel registro delle vendite e degli acquisti .

Ai sensi di legge, i depositi doganali e i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa si considerano automaticamente depositi iva, con la conseguenza che per l'utilizzo del regime iva il soggetto autorizzato al deposito doganale dovrà limitarsi a dichiarare all'Ufficio di controllo l'intenzione di volersene avvalere¹³⁸.

In particolare, per l'introduzione di beni in deposito iva a seguito di importazione, l'operatore economico dovrà presentare la dichiarazione doganale di introduzione in deposito (doganale) (DAU , IM A), con l'indicazione della destinazione al suddetto regime sospensivo dell' iva, al fine di poter usufruire di entrambe le agevolazioni fiscali. Con la prova dell'introduzione fisica della merce, attestata dalla sottoscrizione, da parte del depositario, del documento doganale, si conclude la relativa operazione.

Per le merci comunitarie, l'introduzione in deposito avviene sulla base di documenti amministrativi, commerciali o di trasporto.

Elementi caratteristici dell'istituto sono la materiale introduzione della merce nei locali adibiti a deposito, a prescindere dal periodo di permanenza e dall'obbligo di scarico dei beni dal mezzo di trasporto, e la presa in carico degli stessi nel registro contabile¹³⁹.

¹³⁸ M. FABIO, "Manuale di diritto e pratica doganale", Ipsoa, 2014,506.

¹³⁹ L'art. 8, c. 21-bis, D.L. n. 16/2012 – integrativo dell'art. 16, c. 5-bis, D.L. n. 185/2008 - e l'art. 34, c. 44, D.L. n. 179/2012, hanno completato il contenuto della norma di interpretazione autentica relativa alle condizioni richieste per l'operatività del deposito iva, affermando il principio della

La disciplina nazionale individua una serie tassativa di operazioni alle quali possono essere assoggettati i beni vincolati al regime, in esenzione da iva, tra le quali si può ricordare, a titolo esemplificativo, l'acquisto intracomunitario di beni effettuato con introduzione nel deposito, l'immissione in libera pratica di merce estera destinata ad essere introdotta nello stesso, la cessione di beni estratti dal deposito e spediti o trasportati fuori dal territorio della Comunità, la cessione di beni in favore di operatori identificati in altro Stato membro della Comunità, eseguite mediante introduzione in deposito iva, il trasferimento di beni da un deposito iva all'altro. Ulteriore ipotesi, prevista dall'art. 50 bis, c. 4, lettera h), è rappresentata dalla prestazione di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento/lavorazione e le manipolazioni usuali, relative ai beni custoditi in un deposito iva, anche se materialmente eseguite nei locali limitrofi, di durata non superiore ai sessanta giorni.

Tali disposizioni, evidenziano la funzione primaria dell'istituto, consistente nell'agevolare le esigenze economico commerciali degli operatori, che possono effettuare le operazioni elencate dalle lettere a) - i) del suddetto art. 50 bis senza pagamento dell'imposta, con particolare riferimento agli scambi di beni in ambito comunitario.

L'istituto del deposito iva ha generato un considerevole contenzioso tra Amministrazione finanziaria ed operatori economici, incentrato sulla questione dell'abuso del diritto (ovvero dell'istituto del contratto di deposito), nei casi di utilizzo solo formale del regime, cioè limitato alle registrazioni contabili dei beni senza nessuna effettiva custodia o stoccaggio degli stessi.

Di particolare interesse è la norma di interpretazione autentica dettata dall'art. 16, c. 5-bis D.L. 185/2008, convertito nella legge n. 2/2009, relativamente alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto beni consegnati al depositario, di cui alla lettera h), c.4, art. 50 bis (successivamente modificato dall' art. 34, c. 44, D.L. n. 179/2012): è stato definitivamente chiarito che le suddette prestazioni di servizi (ad es. pesatura, controlli qualitativi, sigillatura, imballaggio cernita e selezione), se effettuate nell'ambito di un regolare contratto di deposito, hanno valenza equivalente all'introduzione in deposito iva (beneficio sospensivo), senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto.

necessaria introduzione fisica della merce, già enunciato nei documenti di prassi amministrativa dell'Agenzia delle Entrate e delle Dogane.

Tale normativa, quindi, non esclude che per l'operatività del regime sia necessario un regolare contratto di deposito (1766 c.c.), cioè l'utilizzo dell'istituto per le sue tipiche caratteristiche economico-commerciali, e non solo per la finalità di godere del vantaggio fiscale della sospensione dell'iva.

La questione relativa all'ammissibilità del c.d. deposito iva virtuale, caratterizzato dalle sole risultanze contabili di introduzione ed estrazione, non accompagnate dalla materiale movimentazione della merce all'interno dei locali, ha generato numerose pronunce giurisprudenziali, che hanno ribadito il principio della necessaria introduzione fisica della merce; inoltre, è stata affermata la necessità di spazi di stoccaggio sufficienti a contenere la merce immessa in libera pratica e dichiarata per l'introduzione in deposito iva, non risultando ammissibile la prassi dell'introduzione frazionata di merce, contestualmente estratta e ricaricata sull'automezzo¹⁴⁰.

L'utilizzo abusivo del regime, in tutti i casi di introduzione solo virtuale delle merci immesse in libera pratica, determina il venir meno del presupposto per fruire della sospensione del carico fiscale (ovvero l'immagazzinamento). Conseguentemente, l'iva all'importazione, diritto di confine di pertinenza dell'Autorità doganale, secondo un primo orientamento dell'Amministrazione, deve essere riscossa, non potendosi configurare, in caso di autofatturazione ex art. 17 DPR n. 633/72, una duplicazione di imposta.

Tale prassi doganale, che a fronte dell'accertamento della mancata introduzione di beni in deposito IVA, fa discendere il recupero dell'imposta non assolta al momento del vincolo dei beni al regime dell'immissione in libera pratica - anche in presenza del successivo assolvimento dell'iva mediante il sistema del "reverse charge" -, oltre che l'applicazione delle sanzioni per mancato o tardivo versamento d'imposta, è stata dichiarata contraria all'ordinamento comunitario dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 17 luglio 2014, causa n. C-272/13.

Sul punto, l'Agenzia delle Dogane, con la Circolare 20 ottobre 2014 n. 16/D, rileva che i giudici comunitari, nel confermare la necessità dell'introduzione dei beni in deposito (prevista dalle vigenti disposizioni legislative nazionali), hanno evidenziato che, ove la violazione dell'obbligo formale di introduzione fisica della

¹⁴⁰ Si vedano sent. Cass. Civ. sez V 21.05.2010 n. 12581; 19 maggio 2010, n. 12262 12275 e 21 maggio 2010 n. 12579, 12580, 12581, in banca dati on line de jure.

merce nel deposito sia seguita dall'assolvimento dell'imposta, non pagata all'atto dell'importazione, tramite il meccanismo dell'inversione contabile, con una regolarizzazione che comporta soltanto un ritardo nel pagamento, non è ravvisabile alcun tentativo di evasione o di frode. In tali circostanze, quindi, non è legittima la richiesta del pagamento dell'imposta una seconda volta, dopo l'addebito contabile¹⁴¹.

L'Amministrazione doganale, aderendo agli orientamenti espressi dalla Cassazione penale sul punto, ha qualificato il deposito iva virtuale come un'ipotesi di reato di contrabbando aggravato. La giurisprudenza, a fronte della conformità "apparente" della condotta al dettato normativo, rileva che non è decisiva la mancata indicazione, da parte del legislatore, dei tempi minimi di giacenza, quando emerge che l'operazione è fittizia, cioè "priva di ogni altra utilità per l'operatore se non quella di poter beneficiare del regime agevolato, non avendo altrimenti senso l'introduzione delle merci in un deposito e la loro contestuale estrazione"¹⁴². Il richiamo al "sensato fondamento economico e giuridico" dell'operazione, apre la strada al criterio dell'abuso del diritto in ambito iva, elaborato in ambito comunitario, anche grazie al contributo della Corte di Giustizia¹⁴³, definitivamente riconosciuto in ambito nazionale dalla giurisprudenza di legittimità, in forza del quale non sono ammissibili le operazioni che, pur rispondendo formalmente alle disposizioni normative, sono essenzialmente finalizzate (sulla base di prove e riscontri oggettivi) ad ottenere un vantaggio fiscale differente/contrario rispetto all'obiettivo perseguito da dette disposizioni.

5.1 SEGUE: TIPOLOGIE DI DEPOSITI DOGANALI. IL DEPOSITO "VIRTUALE"

L'art. 525 DAC è la normativa di riferimento per la classificazione dei depositi doganali pubblici e privati. Il deposito pubblico di Tipo A si caratterizza per

¹⁴¹ P. MASSARI, "Deposito iva: le dogane "leggono" la sentenza equoland", *L'iva*, 2015, 1, 19. A. BALDASSARRE, "Sui depositi iva fa chiarezza la corte di giustizia ue: la virtualità del deposito non legittima la duplicazione dell'imposta", *Diritto e Pratica Tributaria*, 2015, 1, 2003. P. CELLE, "Reverse charge" e diritto alla detrazione in caso di violazioni formali, *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2015, 2,97.

¹⁴² Sent. Cass. Pen. Sez III n. 5870 del 27.01.2011. Cass. Pen. Sez III n. 1072 del 18.01.2011; Circ. 16D 28.04.2006 e 23D del 27.07.2007.

¹⁴³ Di particolare interesse è la sent. Corte di Giustizia 21.02.2006 causa C-255/02 Halifax, la sent. 21.02.2008, causa C-425/06 Part Service, la sent. 22.12.2010, C-277/09 RBS Deutschland Holdings GmbH; la sent. 22.05.2008, causa C-162/07, Ampliscentifica srl.

il fatto che la merce è custodita sotto la responsabilità del depositario; nel deposito di Tipo B la responsabilità è dei singoli depositanti che accedono ai servizi del deposito, mentre quello di Tipo F è gestito direttamente dall'Autorità doganale.

I depositi privati possono essere di Tipo C, D ed E.

Il Tipo C è il tradizionale deposito privato, nel quale depositario ed depositante sono, generalmente, la stessa persona; è gestito con responsabilità del depositario, che può non essere proprietario della merce, essendo ammesso lo stoccaggio di beni di proprietà altrui.

Nel deposito di Tipo D, il depositario, che si identifica con il depositante e potrebbe non essere il proprietario della merce stoccata, è anche titolare di una procedura di domiciliazione. La peculiarità dell'istituto è data dal momento di individuazione e quantificazione dell'obbligazione daziaria: a differenza delle altre tipologie di deposito, gli elementi di tassazione constatati all'atto dell'introduzione in deposito verranno presi in considerazione ai fini della determinazione dei dazi dovuti per l'immissione in libera pratica. Tale caratteristica rende il deposito in esame particolarmente adatto agli operatori economici internazionali che necessitano di maggiore rapidità nell'estrazione e distribuzione della merce.

Anche nel deposito di Tipo E il depositario si identifica con il depositante, senza essere necessariamente proprietario della merce. Il regime, interessato da numerose semplificazioni procedurali, consente di immagazzinare le merci in impianti di stoccaggio, distribuzione o produzione che non siano preventivamente identificati come deposito doganale nella relativa autorizzazione (c.d. *Virtual warehouse*).

Il "deposito virtuale" può essere esercitato in tutto il territorio dell'Unione europea per effetto di un'autorizzazione unica europea, *Single European Authorization*, di cui agli art.500 e 501 del Reg. Cee 2454/1993, modificato dal Reg. Ce 993/2001 .

In tali casi, l'operatore autorizzato usufruisce del regime economico sospensivo tipico dell'introduzione della merce estera nel deposito doganale, senza che il luogo di immagazzinamento sia riconosciuto come tale.

Nella previsione del legislatore comunitario, l'operatore economico potrà utilizzare diversi siti, dislocati su tutto il territorio nazionale ed europeo, per la

movimentazione dei prodotti assoggettati a regime, senza necessità di emettere documenti doganali a completamento del trasferimento della merce tra le diverse aree di stoccaggio ed interfacciandosi con un singolo Ufficio doganale, precedentemente individuato.

Il carico e lo scarico della merce dovrà essere attestato da un'unica contabilità di magazzino informatizzata, (valida su tutto il territorio della Comunità, ma collocata e gestita da una sola delle aree vincolate al regime) , idonea ad evidenziare le eventuali manipolazioni usuali cui sono sottoposte le merci durante il deposito, oltre che l'eventuale rimozione temporanea delle stesse. Il depositario presenterà all'Ufficio doganale di controllo anche un inventario quadrimestrale relativo alla movimentazione della merce.

L' utilizzo del *Virtual warehouse*, consente di movimentare merce allo stato estero, attraverso più siti comunitari vincolati al regime, con pagamento del dazio complessivamente dovuto per tutte le estrazioni con immissione in libera pratica, ovunque effettuate.

Il controllo del regime è centralizzato su tutto il territorio comunitario, essendo, la *Leading Authority*, unica e riconosciuta dalle altre Autorità doganali comunitarie interessate. Generalmente, per i depositi di tipo E, l'Autorità doganale competente si individua in funzione del luogo di tenuta della contabilità principale.

In dottrina si rileva la diffidenza mostrata dall'Amministrazione doganale italiana verso l'istituto in parola, attualmente autorizzato solo in ambito regionale, a discapito della competitività internazionale delle imprese italiane rispetto a quella delle concorrenti aziende del nord Europa¹⁴⁴.

5.2 SEGUE: CUSTODIA TEMPORANEA

Il codice doganale aggiornato del 2008 includeva nel regime speciale del deposito, anche l'istituto della custodia temporanea. Tale riferimento è invece scomparso nel regolamento di rifusione.

Con tale termine, la normativa doganale si riferisce alle merci estere presentate in Dogana, ma non ancora vincolate ad un regime doganale o riesportate,

¹⁴⁴ M. FABIO, “*Manuale di diritto e pratica doganale*”, Ipsoa, 2014, 500-504.

che sono custodite temporaneamente dall’Autorità doganale. Conseguentemente, con la presentazione in Dogana, la merce allo stato estero, non vincolata ad un regime doganale, si considera in custodia temporanea. Tale condizione, consente al titolare della merce, le sole manipolazioni usuali finalizzate a conservare la merce nello stato originario.

La dichiarazione doganale può essere rappresentata da un manifesto o altro titolo di trasporto, debitamente integrati con i dati relativi alla temporanea custodia, oppure dalla dichiarazione sommaria di entrata.

Permanendo lo status di merce estera, con “sospensione” dei diritti doganali all’importazione e delle altre imposte eventualmente dovute, può essere richiesta, da parte dell’Autorità doganale, la prestazione di una garanzia.

5.3 SEGUE: ZONE FRANCHE E DEPOSITI FRANCHI

Ai sensi dell’art. 166 CDC (art. 155 CDA, artt. 214, 220, 237-238, 243-248 CDU), sono definite “zone franche” o “depositi franchi” le parti del territorio doganale dell’UE in cui le merci estere sono considerate, con riferimento ai dazi all’importazione e alle misure di politica commerciale all’importazione, come situate fuori dall’Unione, a condizione che non si verificano casi di utilizzo o consumo in condizioni diverse da quelle previste dalla regolamentazione comunitaria. Trattasi di aree istituite dalle Autorità competenti al fine di considerare le merci che si trovano nell’ambito della Comunità come non esistenti nel territorio doganale, agli effetti dell’applicazione dei dazi doganali, dei prelievi agricoli, delle restrizioni quantitative e di qualsiasi tassa o misura di effetto equivalente¹⁴⁵.

Le merci comunitarie, in casi specificamente previsti, possono essere introdotte nella zona franca per beneficiare delle misure connesse con l’esportazione.

L’introduzione non comporta l’obbligo per l’importatore di presentare la merce in Dogana, né la relativa dichiarazione, salvo il caso in cui la merce venga introdotta direttamente dall’esterno del territorio doganale, o quando deve essere appurato un precedente regime, o quando l’introduzione dei beni è finalizzata ad ottenere rimborsi o sgravi all’esportazione.

¹⁴⁵ <http://www.agenziadogane.gov.it>

Le merci in zona franca possono essere vincolate al regime del perfezionamento attivo, della trasformazione sotto controllo doganale, nonché essere consumate, a condizione che si tratti di merce che, in caso di immissione in libera pratica, andrebbe esente dall'applicazione di dazi all'importazione o misure di politica agricola o commerciale.

L'estrazione dalla zona franca presuppone l'esportazione, l'immissione in libera pratica o l'assoggettamento ad altro regime doganale.

Per lo svolgimento dell'attività in una zona franca è richiesta l'autorizzazione dell'Autorità doganale e la tenuta di una contabilità di magazzino per la movimentazione della merce.

La condizione giuridica di zona franca, intesa come parte del territorio di uno Stato che gode di particolari prerogative ed oneri doganali, può essere sancita sia dallo Stato che esercita la sovranità su di essa, sia da accordi fra detto Stato e uno Stato estero.

I vantaggi fiscali sulle merci ivi introdotte sono evidenti, in quanto una volta entrate nel territorio suddetto le merci sono considerate come se fossero ancora fuori del territorio doganale, cioè estere e non dichiarate¹⁴⁶.

La zona franca può essere effettivamente situata al di fuori dei limiti della zona doganale dello Stato o entro tali limiti. Zone franche entro i limiti doganali dello Stato sono i porti, i punti e i depositi franchi.

L'esonero del pagamento in tutto o in parte dei diritti doganali o da altri oneri fiscali, rende la zona franca un istituto idoneo ad agevolare i territori la cui posizione è geograficamente e politicamente poco favorita. Nelle zone situate al di fuori dei limiti doganali dello Stato è permessa la trasformazione ed il consumo delle merci introdotte.

Agevolando lavorazioni e trasformazioni non soggette all'imposizione doganale e a quella indiretta nazionale, le zone franche possono incentivare investimenti e attività manipolativa su merci estere. Tale prerogativa, favorisce le industrie trasformatrici, che si avvalgono di materie prime e prodotti sussidiari, i quali sono così esenti da dazio. I prodotti di queste industrie, se riesportati, rimangono esenti da dazio, che dovrà essere, invece, corrisposto sui prodotti che

¹⁴⁶ M. FAVARO, *“Manuale delle operazioni con l'estero”*, IPSOA, 2011,82.

vengono introdotti nel territorio dello Stato. Le merci nazionali o nazionalizzate che pervengono nella zona franca si considerano, a tutti gli effetti fiscali, come merci esportate.

L'individuazione di zone e depositi franchi è una tematica che da sempre gode di rilevante interesse, specie per quanto concerne i profili di sicurezza connessi alla registrazione delle merci in entrata ed all'individuazione del momento generativo dell'obbligazione doganale. I singoli Stati membri devono stabilire il limite geografico di ciascuna zona e approvare i locali destinati a costituire un deposito. Le Autorità doganali ne sorvegliano punti di entrata e di uscita.

All'interno di queste zone sono possibili attività industriali e commerciali sulle merci introdotte. Quelle di origine non comunitaria possono essere vincolate ad altri regimi e sottoposte ai medesimi trattamenti di conservazione e manipolazione già visti per il deposito.

Il Reg. CEE n.2913/1992 annovera zone e depositi franchi tra le destinazioni doganali, classificando le prime in due tipologie: la zona franca interclusa, è l'area appositamente designata e circoscritta con punti di entrata e uscita, vigilati e sottoposti al controllo delle Autorità doganali; quella non interclusa, disciplinata dall'art. 168 bis CDC, è intesa come area senza limiti di entrata ed uscita, in cui i controlli, le formalità doganali e le disposizioni in materia di obbligazione doganale sono applicabili secondo le modalità del regime del deposito doganale. La dottrina rileva, in funzione delle finalità dell'istituto, le affinità con la figura del deposito doganale di tipo pubblico¹⁴⁷.

Il successivo Reg. CE n.450/2008 elimina ogni riferimento ai depositi franchi, limitandosi a regolamentare unicamente l'istituto della zona franca, a cui viene attribuita la qualifica di "regime doganale". In particolare, si rileva il venir meno della distinzione tra deposito franco e zona franca, con l'inserimento delle zone franche tra i regimi doganali speciali di deposito, e l'abolizione delle zone franche "non intercluse" di cui all'art. 168 bis CDC.

¹⁴⁷ M. FABIO, "Manuale di diritto e pratica doganale", Ipsoa, 2014,595: secondo l'Autore, l'operatore economico si orienterà verso il regime della zona franca non interclusa, in luogo del deposito doganale, per consentire ad una platea più o meno ampia di soggetti insediati nell'area geografica di riferimento, di usufruire dei vantaggi propri del regime.

Anche il codice di rifusione include la zona franca nell'ambito del regime del deposito (art. 210). La configurazione della zona franca come regime doganale comporta che le merci introdotte saranno soggette a vigilanza doganale, esercitata sul perimetro dei punti di entrata e di uscita, durante tutto il periodo di permanenza¹⁴⁸.

La durata della permanenza delle merci nella zona franca è illimitata, salvo diversa disposizione dello Stato.

In Italia l'istituto più vicino alla normativa comunitaria è quello dei depositi franchi e punti franchi.

6. USO PARTICOLARE: AMMISSIONE TEMPORANEA E USO FINALE

Il regime dell'ammissione temporanea (o temporanea importazione), classificabile come sospensivo ed economico, trova la sua disciplina di riferimento negli artt. 84-90 e 137-144 CDC , 496-523 e 555-583 DAC , 136, 162-165 del CDA, con rifusione nel Codice doganale dell'Unione negli artt. 211, 250-253, nella Circolare n.30/D del 18/06/200162. Per effetto del Reg. CE n. 450/2008 non è più un regime autonomo, rientrando nell'alveo dell' "uso particolare".

Tale regime consente di importare temporaneamente merce estera, da riesportare dopo averla destinata a usi non comportanti trasformazioni o modifiche; si pensi al caso dei campioni per l'esposizione in fiera o in mostre artistiche, al materiale professionale per riparazioni, collaudi, agli impianti da utilizzare in leasing e così via¹⁴⁹, in esonero dal pagamento dei dazi, dell'iva e dall'applicazione delle misure di politica commerciale.

Lo scopo è di agevolare la circolazione internazionale di strumenti, attrezzature e merci a fini economici e di utilità personale. Per usufruire di questo regime, le merci non unionali devono essere destinate alla riesportazione e, al momento dell'uscita dalla Comunità, non devono aver subito alcuna modifica

¹⁴⁸ D. DESIDERIO, M. GIFFONI, *"Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale"*, Giappichelli E., Torino, 2009,156-157.

¹⁴⁹ M. FAVARO, *"Manuale delle operazioni con l'estero"*, IPSOA, 2011,79. Nella sent. Cass. civ., sez. trib., 28 gennaio 2015, n. 1567, in banca dati on line de jure, si osserva, relativamente ai containers, che gli stessi *"per loro connaturata funzione, sono destinati allo stivaggio di merci nel traffico internazionale, cioè al movimento di beni spediti da e per l'estero e da riesportare o reimportare tali e quali"*; conseguentemente, sono assoggettati ad un regime "automatico" (senza necessità di specifica autorizzazione, ove siano fornite le particolari indicazioni richieste dalle disposizioni in materia) di ammissione temporanea.

sostanziale, essendo consentito solo il normale deprezzamento dovuto all'uso che ne sia stato fatto¹⁵⁰.

Il regime dell'ammissione temporanea deve essere autorizzato dalla Dogana, su richiesta della persona che utilizza o fa utilizzare la relativa merce, mediante la presentazione della dichiarazione doganale di temporanea importazione o di un Carnet ATA o CPD, che accompagna la presentazione della merce.

Il Carnet ATA è un documento doganale utilizzabile per importare ed esportare temporaneamente beni (campioni commerciali, merci destinate a fiere, mostre, manifestazioni sportive etc.) tra i Paesi aderenti alla relativa Convenzione internazionale (Convenzione di Bruxelles del 1961, sostituita da quella di Istanbul del 1990), beneficiando di una serie di semplificazioni rispetto al regime "ordinario".

In particolare, il carnet funge da dichiarazione doganale e la sua accettazione da parte delle Autorità doganali implica l'autorizzazione all'ammissione temporanea. In Italia, i suddetti documenti sono rilasciati dalla Camera di Commercio, dietro prestazione di idonea garanzia.

Il Carnet CPD è un documento analogo utilizzabile nei rapporti tra Unione Europea e Taiwan.¹⁵¹

L'autorizzazione sarà concessa solo se, valutata la qualità delle merci o la natura delle operazioni da effettuare, sia possibile un'adeguata identificazione delle stesse, attraverso numeri di serie, marchi, matricole, riproduzioni fotografiche e similari.

È ammessa l'autorizzazione unica rilasciata dalla Dogana competente in relazione al luogo di prima utilizzazione delle merci, su accordo delle altre Autorità doganali interessate.

A fronte dell'autorizzazione, l'operatore economico dovrà fornire, di regola, una garanzia per i diritti doganali e la relativa merce in ammissione temporanea. La merce in importazione temporanea può essere trasferita in località diverse del territorio doganale comunitario, conformemente alle previsioni dell'autorizzazione doganale, senza necessità di ulteriori formalità. Invece, per il trasferimento in località

¹⁵⁰ 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, 2011,801.

¹⁵¹ Sul punto M. FABIO, "Manuale di diritto e pratica doganale", Ipsoa, 2014,577

del territorio doganale non previste nell'autorizzazione, la merce dovrà essere vincolata al regime di transito comunitario esterno¹⁵².

In relazione al profilo dei diritti doganali, il vincolo al regime consentirà l'esonero totale dei dazi all'importazione, nelle ipotesi rientranti negli artt. 555-578 Reg. Cee 2454/93 (mezzi di trasporto, effetti personali dei viaggiatori, merci importate per fini sportivi o per manifestazioni etc.)¹⁵³, o soltanto parziale. In quest'ultimo caso, le merci introdotte nel territorio doganale e vincolate a tale regime, sono sottoposte, al momento della loro riesportazione, a dazi di importazione nella misura pari al 3% del dazio teoricamente applicabile per l'immissione in libera pratica delle stesse, il giorno del loro vincolo al regime. L'iva, in questa seconda ipotesi, dovrà essere pagata integralmente.

Caratteristica essenziale del regime in esame è la durata: la merce in temporanea importazione, di regola, può permanere nell'ambito della Comunità per un periodo non superiore a 24 mesi, prorogabile da parte dell'Autorità doganale solo per circostanze eccezionali. Conseguentemente, decorsi i termini previsti, la merce dovrà essere riesportata oppure nazionalizzata, con presentazione della dichiarazione di importazione definitiva e con pagamento dei relativi diritti (dazio ed iva), oltre agli interessi compensatori.

L'uso finale (la "destinazione particolare" disciplinata dall'art. 21, par. 1, Reg. Cee 2913/1992) è il regime che consente l'immissione in libera pratica di merci estere, in esenzione totale o parziale dei dazi "a causa del loro uso particolare" (art. 254 Reg. Ue n. 952/2013). L'autorizzazione rilasciata dall'Autorità doganale, che non può superare i tre anni, stabilisce il periodo di tempo necessario per assegnare alla merce alla destinazione particolare prevista e le condizioni alle quali si ritiene che le merci siano state utilizzate ai fini stabiliti per l'agevolazione daziaria. Le merci vincolate al suddetto regime restano assoggettate alla vigilanza dell'Autorità doganale, che può subordinare il rilascio dell'autorizzazione alla prestazione di idonea garanzia. La vigilanza cessa nel momento in cui le merci sono state utilizzate

¹⁵² M. FABIO, "Manuale di diritto e pratica doganale", Ipsoa, 2014, 575.

¹⁵³ nota Agenzia Dogane prot. 31094 dell' 11 marzo 2015, relativa all'introduzione di modifiche alla disciplina dell'importazione temporanea di mezzi di trasporto destinati a essere usati da persone fisiche residenti sul territorio doganale dell'Unione.

ai fini stabiliti, o quando vengano riesportate, distrutte, abbandonate oppure utilizzate per fini diversi da quelli autorizzati, con pagamento dei relativi dazi.

7. PERFEZIONAMENTO ATTIVO

Il regime economico del perfezionamento ha ad oggetto prodotti sottoposti a lavorazione, trasformazione, completamento, implementazione, miglioramento, riparazione, ovvero destinati ad essere “perfezionati” rispetto al loro stato di origine e rispediti al mittente. Si distingue in attivo e passivo.

La disciplina del regime di perfezionamento attivo si rinviene negli artt. artt.114-129 CDC, Artt. 536-550 DAC, ; Artt.167-170 CDA, artt. 211 e 256-258 CDU. La normativa nazionale di riferimento è il DPR n.43/1973 (artt.175-198).

Il perfezionamento attivo, nella sua configurazione tipica (a carattere sospensivo), consente agli operatori economici comunitari di importare merce terza in esenzione dal dazio al fine di lavorarla e riesportarla fuori dal territorio della Comunità. In tal modo, vengono favorite le attività di esportazione dei prodotti compensatori, risultanti da operazioni di perfezionamento, ex art 114, comma 2, lett. D CDC, svolte dalle imprese stabilite nella Comunità, che, dovendo rifornirsi all'estero di determinati materiali, non sono costrette a pagare dazi e altre imposte nazionali all'atto dell'importazione, potendo immettere sul mercato internazionale prodotti lavorati a prezzi più competitivi.

Lo scopo fondamentale del regime è quello di garantire la possibilità di approvvigionamenti di cui si è carenti nel Paese di origine, in condizioni competitive e nel rispetto della libera concorrenza¹⁵⁴. L'istituto in parola si presta ad essere utilizzato nei casi di manipolazioni usuali e riparazioni di merce terza da riesportare, eseguite dagli operatori economici comunitari.

Il regime viene definito “attivo” in funzione del fatto che le operazioni di perfezionamento sono svolte da operatori residenti nell'Unione europea, che percepiranno il controvalore della prestazione di lavoro effettuata¹⁵⁵.

¹⁵⁴ F. RAPISARDA, *“Traffico di perfezionamento attivo: sottrazione della merce al controllo doganale e nascita dell'obbligazione”*, Commercio internazionale, Fasc. 17,5, 2010.

¹⁵⁵ M. FAVARO, *“Manuale delle operazioni con l'estero”*, IPSOA, 2011,81.

Il Codice si limita a definire i contenuti ed il funzionamento del regime, ma non ne fornisce una definizione precisa, ricavabile dall'art.175 TULD, nella parte in cui è previsto che *“le merci vincolate al regime di temporanea importazione conservano la condizione giuridica di merci estere”*. Non a caso, il regime ricalca l'istituto della temporanea importazione per lavorazione previsto nel TULD¹⁵⁶.

Gli elementi caratteristici del regime in parola consistono nel obiettivo finale della riesportazione del prodotto compensatorio e nella possibilità di poter individuare le merci di importazione nel prodotto perfezionato.

L'art. 114 CDC disciplina le due forme della sospensione e del rimborso, prevedendo, nel primo caso, l'importazione di merci non UE -destinate a essere riesportate fuori dal territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori- con il beneficio della sospensione della riscossione dei dazi, dei prelievi agricoli, delle misure di politica commerciale e della fiscalità nazionale (iva e accise), fino al termine del perfezionamento, con il successivo vincolo della merce ad una nuova destinazione, che, normalmente, è la riesportazione. Trattasi di istituto agevolativo a carattere eccezionale che, esponendo la Comunità al rischio concreto della integrazione di merci estere nel circuito economico degli Stati membri senza la preventiva immissione in libera pratica, con conseguente compromissione della regolare riscossione dei dazi comunitari, richiede, a carico degli operatori economici, la più stretta osservanza degli obblighi derivanti dal regime¹⁵⁷.

Il sistema del rimborso, invece, prevede la presentazione della dichiarazione doganale di immissione in libera pratica di merci estere, con conseguente pagamento dei dazi all'importazione, i quali potranno essere rimborsati o sgravati dopo la riesportazione dei prodotti compensatori. A differenza del sistema della sospensione, a carattere generale, quest'ultimo non può essere utilizzato se le merci da importare sono soggette a restrizioni quantitative, contingentamenti tariffari, prelievi agricoli e restituzioni all'esportazione. In tale ipotesi, l'operatore economico, oltre al versamento del dazi, dovrà assolvere le misure di politica commerciale (es. certificati e licenze di importazione), oltre alla fiscalità interna.

¹⁵⁶ 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, 2011,796.

¹⁵⁷ Sent. Corte di Giustizia 6 settembre 2012 n. 262/10, in banca dati on line de jure.

Per entrambi i sistemi può essere ammessa la variante operativa del “reintegro per equivalenza”, che consente di ottenere i prodotti compensatori da merci equivalenti, ossia merci comunitarie utilizzate al posto delle merci di importazione per la fabbricazione di prodotti compensatori, purché tecnicamente e commercialmente equivalenti alle merci estere e con identico codice di nomenclatura combinata a otto cifre. Per effetto della compensazione per equivalenza, le merci comunitarie, una volta sostituite a quelle di importazione, risultano vincolate al regime del perfezionamento attivo e acquistano la posizione doganale delle merci “sostituite”¹⁵⁸.

L'utilizzo di merci UE, equivalenti a quelle di importazione, per la fabbricazione di prodotti compensatori, è necessario in tutti i casi in cui, non potendosi impiegare merci estere, si corre il rischio di interrompere la produzione. Il sistema di compensazione per equivalenza (art.115 CDC) ha il vantaggio di consentire l'immagazzinamento comune delle merci di importazione con quelle equivalenti, che possono essere controllate dalle Autorità doganali anche se non distinguibili.

Per il sistema della sospensione, l'art. 115 CDC prevede il cosiddetto regime dell'esportazione anticipata, in base al quale i prodotti compensatori ottenuti da merci equivalenti possono essere esportati fuori dalla Comunità prima che le relative merci di importazione vengano vincolate al regime del perfezionamento attivo¹⁵⁹.

Una variante dell'esportazione anticipata è quella del traffico triangolare, che consente di presentare la dichiarazione di importazione delle merci per il regime di perfezionamento attivo in un Ufficio doganale diverso (anche situato in un diverso Stato membro) rispetto a quello dell'esportazione anticipata del prodotto compensatorio.

Per poter introdurre le merci estere nel territorio della Comunità con il vincolo al regime del perfezionamento attivo è necessario un provvedimento di autorizzazione dell'Autorità doganale, nel quale saranno specificati i prodotti destinati alle lavorazioni, i prodotti compensatori ottenuti, il tasso di rendimento (cioè la quantità o percentuale di prodotti compensatori che deve essere ottenuta da

¹⁵⁸ Sent. Cass. Civ., sez. trib., 16 maggio 2012, n. 7674, in banca dati on line de jure.

¹⁵⁹ F. RAPISARDA, *“Traffico di perfezionamento attivo: sottrazione della merce al controllo doganale e nascita dell'obbligazione”*, Commercio internazionale, Fasc. 17,5, 2010,6.

una certa quantità di merce), il termine previsto per la riesportazione, l'Ufficio di appuramento.

Nel caso della sospensione, l'operatore introdurrà le merci nel territorio comunitario presentando la relativa dichiarazione di vincolo al regime. L'altra tipologia di perfezionamento attivo richiede la presentazione di una dichiarazione di immissione in libera pratica, con utilizzo del sistema del rimborso.

Il regime si appura quando i prodotti compensatori o le merci in importazione vengono dichiarate per un'altra "destinazione doganale". In particolare, i prodotti compensatori o le merci non lavorate possono formare oggetto di riesportazione, essere vincolate ad altri regimi sospensivi in vista della riesportazione (es. deposito doganale), essere esportate temporaneamente per altre operazioni di perfezionamento complementare, da effettuarsi fuori dal territorio doganale della Comunità, oppure essere immesse in libera pratica, subordinatamente al pagamento dei dazi all'importazione, degli interessi compensativi e con l'applicazione delle misure di politica commerciale¹⁶⁰. Ai sensi dell'art. 519 del Reg. Cee 2454/93, il tasso di interesse compensatorio sul dazio applicato alle merci immesse in libera pratica è quello previsto per i tassi di interesse a 3 mesi del mercato monetario, pubblicati nell'allegato statistico del bollettino mensile della Banca Centrale Europea.

Inoltre, le merci importate e vincolate al regime della sospensione possono essere distrutte o abbandonate.

Nel sistema della sospensione, i prodotti compensatori escono dal campo di applicazione del regime con la presentazione all'Ufficio di controllo di un conto di appuramento, entro trenta giorni dal termine previsto per l'esportazione. Nel sistema del rimborso, il titolare del regime, una volta esportate le merci, può presentare una domanda per il rimborso dei dazi all'importazione.

In conclusione, il regime è volto a non gravare gli operatori economici del carico fiscale rappresentato dal pagamento dei dazi sulle merci di importazione, in previsione della loro riesportazione dopo le attività di perfezionamento. Se la procedura si conclude con la riesportazione dei prodotti compensatori nulla sarà dovuto (sistema sospensivo), o quanto sostenuto sarà eventualmente rimborsato

¹⁶⁰ 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", Ipsa, 2011, 797.

(sistema del rimborso). Se, invece, il sistema della sospensione si conclude con un'immissione in libera pratica, nel Paese di vincolo a regime insorge l'obbligazione doganale e conseguentemente i dazi e gli altri diritti doganali dovranno essere versati, sulla base degli elementi di tassazione relativi alle merci in importazione. Di regola, il dazio da versare viene calcolato in proporzione alla quantità di merci primarie impiegate per ottenere i prodotti immessi in libera pratica.

Per alcune tipologie di prodotti compensatori, scarti, residui, prodotti compensatori secondari, derivanti dall'attuazione del processo di perfezionamento, è possibile applicare uno speciale trattamento tariffario, condizionato alla riesportazione dei corrispondenti prodotti compensatori principali.

Il Considerando n. 50 del Reg. UE n. 952/2013 ha previsto l'opportunità di fondere il regime di perfezionamento attivo, sistema della sospensione, con il regime della trasformazione sotto controllo doganale disciplinata dagli artt. 84-90 e 130-136 del Reg. Cee 2913/1992, e di eliminare il perfezionamento attivo col sistema del rimborso¹⁶¹.

7.1 SEGUE: TRASFORMAZIONE SOTTO CONTROLLO DOGANALE

Quello della trasformazione sotto controllo doganale (art. 130 e ss. CDC) è un regime, sospensivo ed economico, che, consente di importare ed utilizzare nel territorio doganale della UE merci estere da sottoporre a trasformazione, ossia ad operazioni di lavorazione che ne modificano specie o stato, in assenza di dazi all'importazione o altra misura di politica commerciale. Il regime in questione si applica con riferimento a merci la cui trasformazione consente di ottenere prodotti soggetti a dazi all'importazione di importo inferiore rispetto a quelli che graverebbero sulle merci importate da sottoporre a lavorazione (art 51 DAC). Lo scopo è il conseguimento di condizioni commerciali più agevoli, che favoriscano le attività di trasformazione svolte dalle imprese comunitarie¹⁶².

¹⁶¹ M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, *“Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali”*, IPSOA, 2014,277.

¹⁶² 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, 2011,800.

Nella logica del regime, i prodotti trasformati saranno immessi in libera pratica dietro pagamento di dazi all'importazione, calcolati sul valore del prodotto finito, con l'agevolazione consistente nel corrispondere il dazio in base alla classificazione doganale del prodotto finito che, rispetto al semilavorato o ai prodotti completi importati, ha una minore incidenza daziaria¹⁶³. Conseguentemente, la diversa aliquota daziaria delle merci trasformate rispetto a quelle importate, costituisce la condizione economica principale per ottenere la preventiva autorizzazione al regime. Inoltre, l'assoggettamento al pagamento dei dazi è posticipato al momento dell'immissione in libera pratica delle merci modificate.

Il regime si presta ad essere utilizzato anche in relazione a merce terza da sottoporre a lavorazione ai fini dei requisiti di conformità tecnica richiesti per l'immissione in libera pratica. L'Allegato 76 DAC prevede un elenco di merci che possono essere vincolate alla Trasformazione sotto controllo doganale.

Verificate le condizioni per la concessione del provvedimento di autorizzazione (che viene rilasciata al soggetto che esegue la trasformazione, o a colui che la fa realizzare a terzi), l'Autorità doganale accetterà la dichiarazione di vincolo al regime, provvedendo alla riscossione della sola fiscalità indiretta nazionale e acquisendo la garanzia per i dazi gravanti sulla merce¹⁶⁴. Il regime sospensivo, quindi, riguarda solo i dazi, in quanto le misure di fiscalità interna (IVA e Accise) si applicheranno a carico delle merci estere da trasformare, al momento dell'importazione. La base imponibile sarà data dal valore applicato alla merce da trasformare aumentato dei dazi all'importazione dovuti per il prodotto ottenuto.

La disciplina di riferimento è contenuta negli artt. 84-90 /artt.130-136 CDC, artt.496-523 e artt.551-552 DAC, artt.53, 136 e 168 CDA e, tra le Disposizioni nazionali e documenti di prassi amministrativa, alla Circolare n.30/D del 28/06/2001.

Come evidenziato nel precedente paragrafo, il regolamento CE n. 450/08 (CDA) ha inglobato la trasformazione doganale nel regime di perfezionamento attivo. A tal riguardo, è utile osservare che, nell'istituto in esame, i prodotti trasformati non sono "destinati" alla riesportazione; al contrario, nel regime di perfezionamento attivo la merce terza, introdotta nel territorio doganale dell'Unione

¹⁶³ M. FAVARO, *"Manuale delle operazioni con l'estero"*, IPSOA, 2011,82.

¹⁶⁴ M. FABIO, *"Manuale di diritto e pratica doganale"*, Ipsoa, 2014,566-567.

in esenzione dal dazio, è destinata ad essere riesportata fuori dal territorio della Comunità alla conclusione del processo di lavorazione.

Nel Reg. UE n. 952/2013, l'istituto in esame non è incluso nel novero dei regimi speciali. Pertanto, la normativa di riferimento si individua negli artt. 86, 211 e 256. Inoltre, l'art. 210 CDU include nel regime speciale dell'uso particolare anche quello dell'uso finale.

7.2 SEGUE: PERFEZIONAMENTO PASSIVO

Si tratta di un regime economico (ma non sospensivo) che, al contrario del perfezionamento attivo, consente l'invio temporaneo di merci comunitarie all'estero, da sottoporle ad operazioni di trasformazione e, successivamente, per immettere in libera pratica i prodotti compensatori (ossia i prodotti finiti derivanti dalla lavorazione), in esenzione totale o parziale dei dazi. Le merci comunitarie esportate temporaneamente conservano, al momento del rientro nell'Unione, la loro posizione doganale¹⁶⁵.

Da un punto di vista economico, il regime agevola le imprese comunitarie che, trasferendo le lavorazioni all'estero, possono avvantaggiarsi di un minor costo della manodopera o di tecnologie più avanzate rispetto a quelle reperibili nell'Unione europea.

L'Autorità doganale territorialmente competente concederà l'autorizzazione al regime a condizione che la merce temporaneamente esportata possa, in qualche modo, identificarsi nei prodotti compensatori risultanti dalla lavorazione. A tal fine, all'atto dell'accettazione della dichiarazione doganale, si procederà all'identificazione della merce in esportazione. Quando tale verifica non sia possibile, il richiedente deve dimostrare che le merci utilizzate per il perfezionamento hanno la stessa qualità, quantità, caratteristiche e codice di nomenclatura combinata di quelle in esportazione temporanea¹⁶⁶.

L'Ufficio doganale è tenuto a verificare che l'impresa sia obbligata ad eseguire determinate operazioni all'estero, perché impossibilitata, per difetto di

¹⁶⁵ M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, *“Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali”*, IPSOA, 2014, 279.

¹⁶⁶ M. FABIO, *“Manuale di diritto e pratica doganale”*, Ipsoa, 2014, 544-545.

capacità produttiva o carenza tecnica, a far fronte ai propri impegni commerciali¹⁶⁷. Nella fase dell'autorizzazione, che va richiesta di volta in volta per ciascuna operazione di esportazione con lavorazione, l'Autorità doganale stabilisce la durata dell'operazione, il tasso di rendimento e l'eventuale metodo di determinazione dello stesso.

Le operazioni rientranti nel traffico di perfezionamento passivo sono le medesime di quello attivo, ossia lavorazione, trasformazione e riparazione di merci.

Non possono essere vincolate al regime di perfezionamento passivo le merci comunitarie la cui esportazione dia luogo al rimborso o sgravio dei dazi di importazione o che, prima della loro esportazione, erano state immesse in libera pratica in esenzione totale dei dazi di importazione per via del loro utilizzo ai fini speciali; non è ammesso il regime se l'esportazione delle merci dia luogo alla concessione di restituzioni all'esportazione o altro vantaggio finanziario previsto nel quadro della politica agricola comune, a motivo della loro esportazione (art.146 CDC).

I diritti doganali (dazio e iva) applicati sui prodotti compensatori reimportati sono ridotti, assumendosi quale base imponibile il valore del solo compenso di lavorazione, ovvero il maggior valore acquisito dalle merci per effetto delle lavorazioni effettuate fuori dalla Comunità¹⁶⁸. Nell'importo da detrarre non devono essere considerati i dazi antidumping e i dazi compensatori ma vanno, al contrario, considerati i prodotti compensatori secondari, quali scarti, rifiuti, residui.

La scelta di questo regime da parte degli operatori, motivata dai chiari vantaggi economici, è puramente facoltativa: essi possono liberamente optare per altri regimi, quali, ad esempio, l'esportazione definitiva delle merci destinate a lavorazione e successiva importazione (definitiva) dei prodotti finiti¹⁶⁹

¹⁶⁷ M. FAVARO, *“Manuale delle operazioni con l'estero”*, IPSOA, 2011,80.

¹⁶⁸ Ai sensi dell'art. 151 CDC *“l'esenzione totale o parziale dei dazi all'importazione consiste nel detrarre dall'importo dei dazi all'importazione relativi ai prodotti compensatori immessi in libera pratica, l'importo dei dazi all'importazione che sarebbero applicabili, alla stessa data, alle merci di temporanea esportazione, se queste fossero importate nel territorio doganale della Comunità dal paese dove hanno formato oggetto dell'operazione o dell'ultima operazione di perfezionamento”*.

¹⁶⁹ D. MANCA, L. MORICONI, *“Iva, intrastat, dogane”*, Ipsoa, 2009,435. Un espediente lecito e previsto dalla legge è quello di usufruire della non applicazione dei dazi sui beni prodotti in Paesi con i quali esistono accordi di origine preferenziale. La circolazione di materie prime e semilavorati esportati seppure in conto lavorazione non dà, infatti, luogo a prelievi di dazi al rientro dei prodotti

La disciplina di riferimento attiene agli artt. 84-90 e 145-160 CDC, artt. 496-523 e 585-592 DAC, artt.134-143 e Artt. 171-174 CDA, artt. 259-262 CDU; tra le Disposizioni nazionali e i documenti di prassi amministrativa si ricorda il DPR n. 43/1973 e la Circolare n. 55D del 20.08.2002.

7.3 SEGUE: SISTEMA DEGLI SCAMBI STANDARD

E' disciplinato dagli artt. 154-159 del CDC (261-262 CDU). Si tratta di una procedura che permette di sostituire con una merce importata, definita "prodotto di sostituzione", un prodotto compensatorio. Il ricorso al sistema in questione è possibile e consentito dall'Autorità doganale quando l'operazione di perfezionamento consista nella riparazione di merci comunitarie diverse da quelle contemplate dalla politica agricola comune o dai regimi specifici applicabili a talune merci risultanti dalla trasformazione di prodotti agricoli. I prodotti importati in sostituzione di quelli temporaneamente esportati per il perfezionamento passivo devono avere le stesse qualità commerciali, tecniche e la stessa nomenclatura tariffaria. In tali casi, l'Autorità doganale può autorizzare l'importazione "anticipata" dei prodotti di sostituzione (prima dell'esportazione delle merci comunitarie), previa costituzione di una garanzia a copertura dei relativi dazi all'importazione.

7.4 SEGUE: RIFLESSI DEL REGIME DI PERFEZIONAMENTO PASSIVO SULL'IVA, ALLA LUCE DELLE NUOVE REGOLE DI TERRITORIALITÀ DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI

Come noto, dal primo gennaio 2010 sono entrate in vigore le nuove regole della territorialità ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente ai servizi di lavorazione aventi ad oggetto beni mobili. Tale innovazione ha avuto dei riflessi diretti sul regime di perfezionamento passivo, utilizzato dagli operatori nazionali per sottoporre beni comunitari a lavorazioni effettuate in Paesi terzi, in vista della successiva reimportazione del prodotto compensatorio.

finiti che abbiano acquisito l'origine preferenziale; M. FAVARO, "Manuale delle operazioni con l'estero", IPSOA, 2011,80.

In prima battuta, è opportuno sottolineare che la fase doganale della esportazione temporanea del bene comunitario da sottoporre a perfezionamento in territorio extra-ue, non rientra nel novero delle operazioni “non imponibili” ex art. 8 del DPR n. 633/72, in quanto la cessione non è supportata da un trasferimento della proprietà dei beni in favore del soggetto terzo.

La successiva importazione del prodotto finale, a chiusura del regime di temporanea esportazione, è soggetta ad imposta nazionale (art. 67 DPR n. 633/72), che sarà commisurata al maggior valore acquisito dai beni per effetto delle lavorazioni, aumentato dei dazi dovuti e delle spese di inoltro fino alla destinazione, a condizione che la reimportazione avvenga per “identità” e a cura del soggetto che ha esportato le merci comunitarie, o per suo conto.

Fino all’entrata in vigore delle modifiche all’art. 7 del DPR n. 633/72, la prestazione di lavorazione sulla merce comunitaria resa all’estero risultava fuori dal campo di applicazione iva, in forza del criterio del luogo di stabilimento del prestatore del servizio. L’operatore economico, all’atto della reintroduzione del prodotto compensatorio, era tenuto a corrispondere l’iva in Dogana, sulla base del maggior valore acquisito dalla merce per effetto della lavorazione.

Per effetto del c.d. *Vat package*, il criterio per stabilire la rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi rese tra soggetti passivi iva (operazioni *business to business*) ed in particolare, delle prestazioni di lavorazioni su beni mobili, è quello del luogo di stabilimento del committente, e non più quello del luogo di stabilimento del prestatore; ne consegue che tali prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato italiano se rese a soggetti passivi stabiliti in detto territorio (art. 7 ter, c. 1, lettera a) DPR n. 633/72).

Tale innovazione nelle regole della territorialità genera il pericolo di assoggettamento dell’operazione economica a una doppia imposizione, nella misura in cui il soggetto passivo iva dovrà assolvere l’imposta nazionale immediatamente in Dogana, all’atto della reintroduzione della merce finale nel territorio dello Stato, e attraverso il meccanismo dell’autofatturazione prevista dall’art. 17, c.2 DPR n. 633/72. Per ovviare al problema, l’Amministrazione doganale, al momento della presentazione in Dogana della merce perfezionata per la reintroduzione nel territorio dello Stato, calcolerà l’iva secondo la normativa doganale, deducendo l’imposta già

assolta dal committente nazionale attraverso il meccanismo dell'autofattura o con l'integrazione della fattura del fornitore estero.

In definitiva, l'operatore economico dovrà assoggettare la lavorazione ad iva con l'autofattura, al momento della prestazione del servizio ed esibire la stessa in Dogana, come prova dell'avvenuto assolvimento dell'imposta. In mancanza di prova, l'Amministrazione doganale liquiderà e riscuoterà l'iva in occasione della reimportazione, senza deduzioni, e il committente nazionale provvederà ad emettere autofattura (senza imposta), indicando che l'iva è stata assolta in Dogana¹⁷⁰.

8. RIESPORTAZIONE, DISTRUZIONE E ABBANDONO

Nelle vicende della pratica commerciale può accadere che merce terza, introdotta nel territorio comunitario, venga successivamente riesportata, nel medesimo stato o dopo le modifiche conseguenti ad un trattamento ammesso dalla normativa doganale. Tale eventualità potrebbe comportare l'applicazione delle misure di politica commerciale all'esportazione e l'espletamento delle formalità doganali previste per l'uscita della merce, come nell'ipotesi di merce extracomunitaria introdotta nel territorio doganale e vincolata ad un regime economico¹⁷¹.

La distruzione e l'abbandono si configurano come rimedi economicamente convenienti a favore dell'avente diritto, nel caso di merci extra comunitarie di scarso valore, oppure difettose o non conformi ai patti contrattuali, la cui importazione risultasse problematica o più onerosa rispetto alla dismissione.

Al pari della reintroduzione in franchigia, le fattispecie si caratterizzano per essere logicamente ed economicamente collegate ad altre operazioni doganali; esse vengono qualificate come destinazioni doganali dal REG. CEE 2913/1992. Ai sensi dell'art. 182 CDC, l'erario non assume l'onere dell'abbandono o della distruzione. Gli eventuali residui saranno sottoposti ai medesimi obblighi doganali previsti per le merci extra comunitarie, e l'avente titolo dovrà vincolarli ad uno dei regimi ammessi.

Per quanto attiene l'abbandono, le merci saranno sottoposte alle procedure previste dalla legislazione di ogni Paese. In Italia, trascorso un mese dall'abbandono,

¹⁷⁰ M. FABIO, "Manuale di diritto e pratica doganale", Ipsoa, 2014, 556.

¹⁷¹ Circ. Agenzia delle Dogane n. 18/D del 2010.

ossia dalla mancata definizione della destinazione doganale, le merci saranno sottoposte a vendita così come stabilito dal Titolo VI del Testo Unico.

A ben vedere, il nuovo codice dell'Unione, fornisce indicazioni utili sul punto, sottolineando l'opportunità che le norme relative alle circostanze nelle quali le Autorità doganali possono procedere alla distruzione o alla rimozione delle merci siano di matrice comunitaria, non nazionale. Inoltre, chiarisce che la distruzione rientrerà nell'alveo delle operazioni di perfezionamento, nella sua nuova configurazione. L'Autorità doganale, può, in casi giustificati, esigere dall'operatore economico la distruzione delle merci presentate per le operazioni doganali, come nel caso di abbandono delle stesse allo Stato, su assenso dell'Ufficio doganale interessato (art. 127 CDU).

CONCLUSIONI

La normativa doganale influenza necessariamente gli scambi e l'economia dei Paesi coinvolti dalle attività commerciali internazionali. Ne discende l'importanza di conoscere ed approfondire l'indagine sui sistemi doganali e i dazi, sulle implicazioni fiscali derivanti da differenti scelte in termini di regimi e procedure, nonché sulle opportunità offerte dalla normativa in funzione degli obiettivi economici da perseguire. La conoscenza del sistema doganale è funzionale al successo delle moderne strategie aziendali per il commercio internazionale.

Al contrario, il diritto doganale (e delle accise) ha tradizionalmente ricoperto un ruolo "marginale" nelle trattazioni manualistiche di diritto tributario, anche se i dazi costituiscono una delle forme di imposizione tributaria più arcaica e significativa, il cui gettito è, attualmente, fonte di finanziamento dell'Unione Europea. Più in particolare, i dazi sono risorse proprie della Comunità, il cui gettito è diretto a finanziare il bilancio dell'Unione.

La minore attenzione prestata dalla letteratura giuridica ai tributi doganali si spiega proprio in funzione della loro origine risalente, ovvero per l'appartenenza alla categoria dei "tributi tradizionali", caratterizzati da un meccanismo tributario "atipico", fondato direttamente sull'attività amministrativo-tributaria dell'Amministrazione, piuttosto che sull'autodichiarazione e autodeterminazione del tributo da parte delle aziende. Il rapporto diretto tra Autorità fiscale ed operatori doganali è ancora oggi elemento caratterizzante del sistema comunitario doganale, che riconosce all'Amministrazione il ruolo di struttura di supporto alle attività commerciali legittime, al fine di favorirne la competitività.

Ciò premesso, l'evoluzione del settore impositivo doganale, per effetto delle modifiche introdotte negli ultimi anni dal legislatore comunitario, ha progressivamente modificato tale modello impositivo "tradizionale", introducendo elementi di autodichiarazione e autoliquidazione del tributo, e riducendo (generalmente) i controlli fisici delle merci (oltre a quelli documentali, relativi alla dichiarazione) alle sole ipotesi selezionate dal circuito doganale di controllo.

La fisiologica integrazione dell'Amministrazione doganale nella realtà economica nazionale e comunitaria si riflette sulla relativa normativa di riferimento

(tributaria, amministrativa e comunitaria), incidendo sull'assetto aziendale degli operatori economici. La modernizzazione del diritto doganale comunitario è ampiamente confermata dal Regolamento UE n. 952/2013, le cui norme saranno applicabili, al più tardi, dal primo giugno 2016, nell'attesa dell'adozione delle nuove disposizioni di attuazione del Codice. La normativa doganale dell'Unione è stata oggetto per diversi anni di continui mutamenti, orientati a rivoluzionare le modalità operative del settore, adeguandole ai fenomeni di globalizzazione e liberalizzazione del mercato mondiale, con conseguente incremento del volume complessivo degli scambi.

Nelle intenzione del legislatore comunitario del 2008 si intendeva sostituire totalmente il Codice doganale comunitario del 1992 entro la metà del 2013, attraverso un massiccio processo di informatizzazione dello scambio dei dati in ambito doganale; come è noto, la difficoltà e i lunghi tempi di realizzazione dei nuovi sistemi informatici doganali riscontrata nella realtà operativa dei singoli Paesi membri, i costi, in termini di investimento in attività di supporto e in sistemi informatici adeguati alle nuove procedure, l'approvazione del Trattato di Lisbona, e la conseguente necessità di allineare la normativa alle nuove disposizioni in materia di delega di poteri e di conferimento di competenze di esecuzione, ha spinto la Commissione europea a proporre la rifusione del Regolamento n. 450/2008, posticipando al 31-12-2020, la completa operatività del nuovo ambiente elettronico. La normativa doganale deve essere progressivamente adeguata al nuovo contesto elettronico, al fine di porre le comunicazioni telematiche alla base delle operazioni di importazione ed esportazione, oltre che nei rapporti tra operatori ed uffici doganali, anche per lo scambio di dati e informazioni tra le diverse Amministrazioni doganali coinvolte. Ciò dovrebbe creare un ambiente in cui commercio e dogane gestiscono un unico flusso di informazioni, relativo a dati ed interfacce comuni. La tendenza alla completa telematizzazione del rapporto doganale, attraverso l'utilizzo dello scambio di corrispondenza elettronica e delle modalità di interrelazione affidate alla rete internet, si riflette, in prima battuta, sulla presentazione delle dichiarazioni doganali (sia in procedura normale che semplificata/domiciliata, c.d. sdoganamento autogestito), che avviene in via telematica, secondo il principio in forza del quale le dichiarazioni elettroniche costituiscono la regola, in un contesto gestito

potenzialmente senza carta; il Codice doganale comunitario contenuto nel Reg. Ue n. 952/2013, anche se applicabile completamente solo dal primo giugno 2016, è un ulteriore atto normativo comunitario che rafforza la necessità, per gli operatori abituali o occasionali, di utilizzare il sistema telematico doganale per l'espletamento delle operazioni in Dogana (sistema E. D. I).

Il nuovo sistema doganale comunitario riconsidera il rapporto tra Autorità doganale e operatori: alle Dogane comunitarie è affidato il compito di assicurare l'applicazione della normativa sulla sicurezza delle transazioni internazionali; agli operatori economici sono richiesti adeguati standard di affidabilità ed operatività, attraverso le certificazioni AEO (*Authorized Economic Operator*).

La sfida alla competitività internazionale richiede, quindi, un'adeguata pianificazione fiscale, attraverso la conoscenza delle tematiche doganali, al fine di individuare le strategie d'impresa che consentano di operare lecitamente sul mercato, minimizzando rischi ed oneri.

L'ultima parte del presente lavoro è stata, infatti, dedicata all'approfondimento dei regimi doganali ai quali gli operatori economici possono scegliere di vincolare la merce oggetto di operazioni commerciali, in funzione della destinazione finale della stessa, con particolare riguardo ai c.d. regimi sospensivi. La normativa doganale comunitaria ha semplificato e razionalizzato la disciplina dei regimi "speciali", riconoscendo agli operatori economici la possibilità di avvalersi legittimamente di strumenti che consentano di differire, escludere o minimizzare l'onere tributario doganale, oltre che di semplificare gli adempimenti burocratici con l'Ufficio doganale. Il perfezionamento attivo consente, ad esempio, di importare materie prime e semilavorati, da trasformare in prodotti finiti, con assoggettamento a dazio (e iva) della sola quota di beni eventualmente immessa in consumo nel territorio della Comunità. Di particolare rilievo è l'istituto del deposito doganale, la cui disciplina prevede la sospensione dei dazi e della fiscalità nazionale: per effetto dell'autorizzazione unica europea (*Single European Authorization*), il deposito "virtuale" può essere esercitato in tutto il territorio dell'Unione, consentendo all'operatore autorizzato di movimentare le merci, in regime economico-sospensivo, tra i vari siti vincolati, senza necessità di emettere documenti doganali a completamento del trasferimento e con l'obbligo di tenuta di un'unica contabilità

europea. Poiché il controllo del regime è centralizzato su tutto il territorio comunitario, l'operatore economico potrà rivolgersi ad un unico Ufficio doganale, precedentemente individuato, (*Leading Authority*).

Appare evidente che tali istituti agevolativi, vincolando il vantaggio fiscale della sospensione, riduzione o esclusione della fiscalità comunitaria allo stretto rispetto delle condizioni che presiedono il funzionamento e l'appuramento dei regimi, presuppongono la massima collaborazione tra gli operatori economici e le Autorità doganali coinvolte.

La dimensione europea in cui si muove l'Amministrazione doganale, nel contesto economico del mercato globale, richiede una continua attività di sostegno e affiancamento alle imprese, al fine di scongiurare rallentamenti e cadute di tensione tali da compromettere la capacità produttiva e commerciale nazionale e comunitaria e, quindi, la competitività sui mercati internazionali. A tal riguardo, è auspicabile che il processo di riforma e adeguamento dell'Amministrazione doganale alle esigenze del mercato globale (oltre che del mercato unico europeo), conduca alla realizzazione di una "dogana unica europea", in grado di assicurare a tutti gli operatori economici dell'Unione un'effettiva parità di trattamento.

BIBLIOGRAFIA

AUTORI:

ALFANO G., *“Il nuovissimo codice doganale comunitario”*, Commerciale Europa, 2014 , www.leggioggi.it

AL NAJJARI N., DI BON F. , SPAGNOL D., *“Controversie e contenzioso doganale: profili di prassi amministrativa processuale e intrastat”*, Ipsoa, 2009

Al Najjari N., *“La rappresentanza in dogana dopo la riforma del Codice doganale comunitario”*, Commercio internazionale, 2010,15

AL NAJJARI N., DI BON F., *“La nascita dell’obbligazione doganale secondo il codice aggiornato. Criticità”*, Pmi, 2011,9

AL NAJJARI N., *“La revisione dell’accertamento nelle operazioni doganali: presupposti e casi pratici”*, Pmi , 2007,3

AMOROSO A., *“Regimi doganali e regimi speciali nel nuovo codice doganale comunitario, Il fisco,2009,1,38*

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

ARMELLA S., UGOLINI L., *“Rappresentanza diretta in dogana anche per la procedura domiciliata”*, Corriere Tributario, 2015, 10

ARMELLA S., BALDI V., *“Diritti doganali: riscossione senza limiti, ma non retroattiva”*, L'Iva, 2015, 3, p. 37

ARMELLA S., BALDI V., *“Dogane: dubbi sulla nuova disciplina della riscossione nel corso del giudizio”*, Corriere Tributario, 2014, 46

AA.VV., *“L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario”*, diretta da F. Tesauo Torino, 2001

BALDASSARRE A. , *“Sui depositi iva fa chiarezza la corte di giustizia ue: la virtualità del deposito non legittima la duplicazione dell'imposta”*, Diritto e Pratica Tributaria, 2015, 1

BARONI L., *“Il regime iva per il commercio « Intracomunitario »: i principali rilievi normativi e giurisprudenziali”*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2014,3-4

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

BORIA P., *“Diritto tributario Europeo”*, SOLE 24 ORE, Milano, 2010

CARINCI A., *“Comunicazione al contribuente della presa a carico delle somme da riscuotere con atto impositivo”*, in Corriere Tributario, 2012,13

CARPENTIERI L., *“Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto”*, Riv. Dir. Trib., 2002,I,3

CELLE P., *“Reverse charge” e diritto alla detrazione in caso di violazioni formali* , GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2015, 2

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

CERIONI F., *“Inderogabilità della competenza della dogana di importazione per la revisione dell'accertamento”*, Rivista giuridica tributaria, 2012, 83

CERIONI F., *“Il regime doganale dell'esportazione”*, Corriere Tributario, 2015, 8

CIRRINCIONE A., *“Le operazioni con l'estero”*, Maggioli Editore, 2008

COMELLI A., *“La disciplina di attuazione in Italia delle direttive comunitarie attinenti al regime transitorio dell'iva sugli scambi intracomunitari”*, Dir. Prat. Trib., 1994,I,1669

COMELLI A., *“Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto”*, Padova, 2000

CONTE D., *“Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario”*, Rivista di Diritto Tributario, 2014, 5

COPPOLA P., *“La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna”*, in Rass. Trib., 2011,6

D'ALFONSO F. , *“IL Valore doganale”*, Guida alla Fatturazione, 2015, 3

DE HIPPOLYTIS R. , *“Merce indebitamente sottratta al regime daziario: il ruolo della buona fede dell'importatore”*, Foro it., 2013, 6

DESIDERIO D., GIFFONI M., *“Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale”*, Giappichelli E., Torino, 2009

DI PIETRO A., TASSANI T. , *“I principi europei del diritto tributario”*, Cedam, 2013

ELIA A., *“L’irregolare introduzione di merci nel territorio doganale comunitario: conseguenze in materia di dazi doganali, accise ed Iva”*, Diritto e pratica doganale, 2011, 83, 5

FABIO M., *“Manuale di diritto e pratica doganale”*, Ipsoa, 2014

FABIO M., *“Status europeo di operatore economico autorizzato , aeo”*, Fiscalità e commercio internazionale, 2012, 3

FALSITTA G., *“Manuale di diritto tributario”*, Cedam, 2010

FAVARO M., *“Manuale delle operazioni con l’estero”*, IPSOA, 2011

FRANSONI G., *“L’esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall’obbligato principale”*, in Rass. Trib., 2011, 4

FRUSCIONE A., *“Accertamento esecutivo in Dogana dal 28 marzo”*, Norme e Tributi del Sole 24ore , 05.02.2013, 24.

GAFFURI G., *“Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento”*, Riv. dir. trib., 2011, 06, 597 , Banca dati on line De Jure

GALASSO D., *“Gli scambi doganali fra italia e san marino sono esenti da tutti i dazi all'importazione ed all'esportazione”*, Diritto e Giustizia online, 2013

GAMBARDELLA M., ROVETTA D., *“Istanze di rimborso e sgravio in materia doganale”*, Fiscalità e commercio internazionale, 2011,5,41

GAVIOLI F., *“E' tassativo l'elenco degli atti oggetto dell'impugnazione davanti al giudice tributario”* ,Diritto & Giustizia, 2015,2

GIOVANNINI A., *“Riscossione in base al ruolo e gli atti d’accertamento”*, Rass. Trib., 2011, 1,23

GLENDI C., *“L’oscuro transito dall’Agenzia delle Entrate ad Equitalia nella riscossione degli atti imposable”*, Corriere Tributario, 2012, 14

GNES M. , CHITI E., *“Cronache europee 2013”*, Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, 2014, 3

GNES M. , CHITI E., *“Cronache europee 2012”*, Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, 2013, 4

GRANDONE R. , *“La disciplina delle polizze fideiussorie a garanzia dei tributi doganali tra diritto dell’unione europea e diritto interno”*, Rivista di Diritto Tributario, 2013,12

GREGORIO L., *“ L’i.v.a. all’importazione: oggetto dell’imposizione, controversie e sanzioni”*, Diritto comunitario e degli scambi internazionali, 2013,3

MANCA D., MORICONI L., *“Iva, intrastat, dogane”*, Ipsoa, 2009

MANDARINO P., *“I depositi e magazzini come strumento di pianificazione commerciale e fiscale internazionale: l’ombra della permanent establishment”*, Dir. comm. internaz., 2010, 2

MARINO G., *“L’Agenzia delle dogane risponde anche per i periodi anteriori al 2001”*, nota a sentenza Cass. Civ. sez. lav, 24 settembre 2013, n.21809, Diritto & Giustizia,2013

MASSARI P., *“Accertamento definitivo, svincolo dei beni e revisione della dichiarazione incompleta”*, Corriere tributario, 2012

MASSARI. P., *“La sospensione del pagamento dell’Iva per le immissioni in libera pratica”*, Corriere tributario, 2012,19

MASSARI. P., *“Deposito iva: le dogane “leggono” la sentenza equoland”*, L’iva 2015, 1

MELIS G., PERSIANI A., *“Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell’uomo: alcune riflessioni”*, Rass. Trib. 2011, 4

MEMENTO PRATICO IPSOA –FRANCIS LEFEBVRE, 2009

MIELE D., *“Disciplina tributaria del deposito doganale”*, Bollettino tributario dell’informazione, 2010,75, 4.

MILIZIA G., *“L’agenzia doganale deve sentire i contribuenti prima di recuperare i dazi non pagati”*,Diritto & Giustizia, 2014,1

MONACO C., *“Rubrica di diritto tributario comunitario”*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, LXVII, 2008,2,1

NUCERA V., *“Tutela del contribuente nella riscossione coattiva”*, nota a sentenza Tribunale di Trani, sez. distaccata di Canosa di Puglia del 25.02.2011, Rass. Trib., 2012,4

PEIROLO M. , *“La nuova disciplina delle dichiarazioni d’intento”*, L’IVA, 2015, 2

RADESCO F., *“Tra svizzera e unione europea non c’è contrabbando ma omesso versamento iva”*, Diritto & Giustizia, 2014,1

RAPISARDA F., *“Traffico di perfezionamento attivo: sottrazione della merce al controllo doganale e nascita dell’obbligazione”*, Commercio internazionale, 2010,17,5

ROSSOLILLO G., “*Autonomia finanziaria e integrazione differenziata*”, Dir. Un. Eur., 2013

ROSSI G., “*Pubblico e privato nell'economia semiglobalizzata. l'impresa pubblica nei sistemi permeabili e in competizione*”, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2014, 1

SANTACROCE B., MASTROMATTEO A., “*Documenti on line in dogana: chiarimenti della c. m.22/D/2009*”, Controlli fiscali, 2010,1,15.

SANTACROCE B., SBANDI E., “*Nuove procedure di sgravio e rimborso dazi e tutela procedimentale negli accertamenti doganali*”, Corriere tributario,2012, 17, 35

SANTACROCE B., SBANDI E., “*Rappresentanza diretta estesa alle procedure di domiciliazione*”, Il fisco, 2015, 9

SANTACROCE B., SBANDI E., “*Legge europea 2013-bis: il regime speciale sull'esecutività dell'accertamento doganale*”, L'Iva, 2015, 1

SCUFFI M., ALBENZIO G., MICCINESI M., “*Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*”, IPSOA, 2014

SCUFFI M., “*Diritto doganale e delle accise: gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*”, Il fisco, 2008, 19

SERVIDIO S., “*Dichiarazioni d'intento...fraudolento: chi vende “paga”*”, Fisco Oggi, riv. telematica, 2008

TESAURO G., “*Diritto dell'Unione Europea*”, Padova, CEDAM, 2010

TESAURO F., “*Istituzioni di diritto tributario*”,2, UTET , 2011

TINELLI G., *“Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva”*, Riv. Dir. Trib, 2012, 1

TRIVELLIN M., *“Rappresentanza indiretta nel regime dell'immissione in libera pratica: problematiche aperte sulla soggettività passiva in materia di dazi e di iva all'importazione”*, Dir. Prat. Trib., 2004,I

UCKMAR V., *“Corso di diritto tributario internazionale”*, CEDAM, 1999

VARESE E., CARUSO F., *“Commercio internazionale e dogane; le dogane negli scambi internazionali”*, Giappichelli editore, Torino, 2011

VARESE E., *“Dazi e regimi doganali nell'unione europea”*, Giappichelli Editore, Torino, 2012

ZUNINO C. , *“La determinazione del valore delle merci ai fini doganali”*, LIVA, 2015, 2

GIURISPRUDENZA

a) Corte di Cassazione:

Cass. Civ. 19194/2006

Cass. n. 6820/09

Cass. Civ., sez. trib., 16 dicembre 2009 n. 26311

Cass. Civ. 19 maggio 2010 n. 12262

Cass. Civ. 19 maggio 2010 12275

Cass. Civ. 21 maggio 2010 n. 12579

Cass. Civ. 21 maggio 2010 n. 12580

Cass. Civ. 21 maggio 2010 n. 12581

Cass. Civ. sez. V, 21.05.2010 n. 12581

Cass. Pen. Sez. III, 18.01.2011, n. 1072

Cass. Pen. Sez. III, 27.01.2011, n. 5870

Cass. Civ. 20 luglio 2011, n. 15921

Cass., 3 febbraio 2012, n. 1574.

Cass. Civ., sez. trib., 16 maggio 2012, n. 7674

Cass. n. 2203/2012

Cass. Civ., sez. V, 27 marzo 2013, n. 7720

Cass. Civ., sez. trib., 3 febbraio 2014, n. 2254

Cass. Pen., sez. III, 25 giugno 2014, n. 45468

Cass. Civ., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25977

Cass. Civ., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25974

Cass. Civ., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25976

Cass. Civ., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25975

Cass. Civ., sez. trib., 28 gennaio 2015, n. 1561

Cass. civ., sez. trib., 28 gennaio 2015, n. 1567

b) Commissione Tributaria:

Comm. trib. prov. le Cuneo sez. II, Sent. 08/11/2012, n. 145

c) Corte di Giustizia europea:

sent. 13 novembre 1984, C-26/62, caso Van Gend en Loos

sent. 11 luglio 2002, causa c-371/99

sent. 21.02.2006 causa C-255/02 Halifax

sent. 21.02.2008, causa C-425/06 Part Service

sent. 22.05.2008, causa C-162/07, Ampliscientifica srl

sent. 20 novembre 2008, C-38/07,P, Heuschen & Schrouff Oriental Food Trading c. Commissione

sent. 29 Aprile 2010, causa tra la DTL (Società di trasporti e logistica- importatore) e il Ministero delle Imposte e delle Accise danesi

sent. 22.12.2010, C-277/09 RBS Deutschland holdings GmbH

sent. 17 novembre 2011, causa C-454/10

sent. 1 dicembre 2011, n. 446, cause C-446/09 e C-495/09 (sez. I)

sent. 6 settembre 2012, causa C-28/11 (sez. III)

sent. 6 settembre 2012, n. 262/10

sent. 17 luglio 2014, n. 272 causa n. C-272/13, (Sez. VI)

sent. 18 dicembre 2014, n. 306, causa C-306/13 (sez. V)

PRASSI

Circ. n.66/D del 2003

Circ. n.4/D del 2006

Circ. n.16/D 28.04.2006

Circ. 23/D del 27.07.2007

nota prot. 3945 del 27.06.2007 - Agenzia delle Dogane

nota prot. 88970 del 30.06.09 -Agenzia delle Dogane

nota prot. 166840/RU del 16.12.2009 -Agenzia delle Dogane

Circ. 16/D del 2011 - Agenzia delle Dogane

Circ. – MEF n. 4/E del 15.02.2011

Circ. MEF n. 21/E del 18.05.2011

nota prot. 32223 ru del 04.04.2012 Agenzia delle Dogane- Direzione Centrale Accertamenti e Controlli

provv. prot. 3204 RU del 21.01.2013, emanato dal Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di concerto con il Ragioniere Generale dello Stato

nota prot. 12035 RU del 01.02.2013 Agenzia delle Dogane

nota prot.. 23725 RU del 06.03.2013 Agenzia delle Dogane Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti

nota prot. 41383 del 30.03.2012 Agenzia delle Dogane -Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti

nota prot. 23725 RU del 06.03.2013 Agenzia delle Dogane -Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti

Circ. 13/D del 02.08.2013

Circ. 16/D 20 ottobre 2014

nota Agenzia Dogane prot. 31094 dell' 11 marzo 2015