



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in Economia degli Scambi Internazionali

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Depositi doganali, depositi fiscali e consignment stock

Relatore

Ch. Prof. Fabrizio Marrella

Laureando

Chiara Dal Mina

Matricola 811070

Anno Accademico

2012 / 2013

*“L'ingegno è vedere possibilità
dove gli altri non ne vedono”*

cit. ENRICO MATTEI, 1954

Indice

INDICE.....	I
INTRODUZIONE.....	V

Capitolo Primo

TECNICA DOGANALE

I Principi fondamentali

1.1 ARMONIZZAZIONE DOGANALE	2
1.1 FONTI DEL DIRITTO DOGANALE IN EUROPA E IN ITALIA.....	4
1.2.1 <i>Segue: il Codice Doganale Comunitario Aggiornato (NCDC)</i>	8
1.3 ELEMENTI DI TECNICA DOGANALE	11
1.4 I “TRE” PILASTRI FONDAMENTALI	27
1.4.1 <i>Classificazione delle merci</i>	28
1.4.1.1 La Tariffa Doganale Comune della Comunità Europea (TDC)	30
1.4.1.1 <i>Segue: La TARIC</i>	33
1.4.2 <i>Origine delle merci</i>	34
1.4.2.1 Le regole di determinazione dell’origine non preferenziale	37
1.4.2.2 <i>Segue: Le regole di determinazione dell’origine preferenziale</i>	42
1.4.2.3 Il Sistema delle Preferenze Generalizzate (S.P.G)	48
1.4.2.4 I certificati di origine.....	51
1.4.3 <i>Valore delle merci</i>	53
1.4.3.1 Metodi alternativi di determinazione della base imponibile.	58
1.4.3.2 La regola del <i>first sale price</i>	59

Capitolo Secondo

I REGIMI DOGANALI DELL'UE

TRA IL VECCHIO E IL NUOVO CODICE DOGANALE

2.1 LE DESTINAZIONI DOGANALI	61
2.2 I REGIMI DOGANALI: UNA CLASSIFICAZIONE	64
2.2.1 <i>I regimi doganali definitivi</i>	65
2.2.2 <i>I regimi doganali di transito</i>	69
2.2.3 <i>I regimi doganali economico-sospensivi</i>	71
2.3 LE PREVISIONI DEL CODICE DOGANALE COMUNITARIO AGGIORNATO (REG. CE N. 450/2008)	80

Capitolo Terzo

DEPOSITI DOGANALI E DEPOSITI FISCALI

Caratteristiche e Opportunità

3.1 IL DEPOSITO DOGANALE: VANTAGGI	83
3.3 DEFINIZIONE E DURATA DEL REGIME	86
3.3.1 <i>Segue: Funzionamento del regime</i>	87
3.4 CLASSIFICAZIONE DEI DEPOSITI DOGANALI.....	90
3.5 “ <i>FIRST SALE PRICE</i> ” PER LE MERCI VINCOLATE AL DEPOSITO DOGANALE.	96
3.6 DEPOSITI FISCALI: NASCITA ED EVOLUZIONE DELL’ISTITUTO IN AMBITO EUROPEO.....	97
3.7 IL DEPOSITO IVA: IL MODELLO ITALIANO ALLA LUCE DELLE ULTIME NOVITÀ NORMATIVE	101
3.7.1 <i>Istituzione e gestione del deposito IVA</i>	103
3.7.2 <i>Segue: Depositi doganali: quali tipi possono essere gestiti come deposito IVA?</i>	106
3.7.3 <i>Adempimenti contabili</i>	109

3.7.4 <i>La garanzia da prestare: ultime novità</i>	110
3.7.5 <i>La rappresentanza fiscale</i>	113
3.7.6 <i>Introduzione, estrazione e operazioni sui beni in deposito</i>	115
3.8 VANTAGGI FISCALI E FINANZIARI	121

Capitolo Quarto

IL CONSIGNMENT STOCK

4.1 TIPOLOGIE DI DEPOSITI NEL COMMERCIO INTERNAZIONALE.....	125
4.2 CONSIGNMENT STOCK E CALL-OFF STOCK: CONFUSIONE TERMINOLOGICA..	126
4.3 L'ACCORDO DI CONSIGNMENT STOCK: DEFINIZIONE ED INQUADRAMENTO NORMATIVO.....	127
4.3.1 PERFEZIONAMENTO DEL CONTRATTO: L'EFFETTO TRASLATIVO DELLA PROPRIETÀ.....	129
4.3.1.1 <i>Segue: la stipulazione del contratto di Cs</i>	131
4.3.2 <i>Adempimenti contabili: i conti d'ordine</i>	133
4.4 CONSIGNMENT STOCK "EUROPEO": MODALITÀ OPERATIVE E.....	134
APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE INDIRETTE	134
4.4.1 <i>Cessioni intracomunitarie</i>	135
4.4.2 <i>Acquisti intracomunitari</i>	138
4.4.2.1 <i>Segue: Introduzione dei beni nel deposito Iva</i>	138
4.4.3 <i>Triangolazioni comunitarie</i>	140
4.5 CONSIGNMENT STOCK "EXTRA-EUROPEO": MODALITÀ OPERATIVE.....	142
E APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE INDIRETTE.....	142
4.5.1 <i>Esportazioni in conto consignment stock</i>	142
4.5.2 <i>Importazioni in conto consignment stock</i>	144
4.5.2.1 <i>Segue: riflessi del Consignment stock sul valore in dogana</i>	145
4.5.2.2 <i>Segue: Consignment stock con introduzione dei beni in deposito doganale</i>	147
4.6 I VANTAGGI DEL CONSIGNMENT STOCK	148

CONCLUSIONI.....	151
BIBLIOGRAFIA	156

Introduzione

L'aumento considerevole degli scambi commerciali internazionali tra le imprese, unito alla necessità di incontrare nuovi mercati di sbocco, ha gettato le basi per creare nelle aziende una nuova consapevolezza, atta a pianificare attentamente tutti gli aspetti fiscali e doganali di tali operazioni. Commercio internazionale e tecnica doganale rappresentano le due “facce della stessa medaglia”, corrono di pari passo e la prima non può essere strategicamente programmata senza valutare ogni aspetto doganale.

Oggi non è un'eresia parlare di “*Pianificazione doganale*”. In tutto questo gli operatori sono facilitati dal fatto che, la materia doganale vanta il pregio di possedere un “linguaggio” comune e universale. Infatti, la maggior parte delle legislazioni nazionali traggono spunto dai risultati del GATT prima e del WTO poi, riprendendo in maniera simile alcuni dei concetti base su cui si regge tutta la disciplina: classificazione, origine e valorizzazione delle merci.

A sostegno dell'importanza attribuita a questa materia, il legislatore comunitario, per legiferare, si avvale dello strumento del regolamento, ottenendo perciò un'applicazione uniforme, immediata e sovranazionale all'interno del territorio doganale europeo. La normativa doganale rappresenta, infatti, all'interno del diritto tributario, uno dei pochi temi in cui il legislatore comunitario è riuscito ad attuare un processo di armonizzazione, rispecchiando così nell'ordinamento comunitario principi universali riconosciuti a livello globale.

La tematica doganale sta assumendo, all'interno delle aziende che operano oltre i confini nazionali, un ruolo sempre più incisivo. Queste devono avere la capacità di saper sfruttare tutte le opportunità che la materia riserva, di adattarsi ai continui cambiamenti normativi che seguono le evoluzioni dei mercati, nonché di agire correttamente per ridurre al minimo tutti i rischi e i costi derivanti da una cattiva condotta, anche se posta in essere in maniera

inconsapevole. Basti pensare al fatto che l'obbligazione doganale si estingue nei tre anni successivi all'operazione e in quest'arco temporale, l'Amministrazione Doganale, al pari dell'Agenzia delle Entrate, ha potere di accesso presso le aziende per controllare ed eventualmente revisionare le operazioni doganali.

All'eventuale riscontro di un qualsiasi inadempimento, oltre ai diritti non correttamente versati, all'operatore sono normalmente richiesti anche gli interessi di mora e possono essere altresì applicate delle sanzioni considerevoli. Senza dimenticare i costi che possono derivare dal sequestro preventivo delle merci o da procedimenti giudiziari.

Avere una buona padronanza della materia doganale permette non solo di ridurre i costi, ma anche di affacciarsi in maniera più competitiva nei mercati internazionali scegliendo, ad esempio, oltre alla nazione ove effettuare il proprio business, il regime doganale più adatto alle proprie esigenze.

È così che nelle aziende si stanno formando sempre più figure che si occupano di *customs planning*, poiché i diritti e altri costi doganali, hanno una forte incidenza sul costo finale del prodotto⁽¹⁾. Queste figure sono chiamate a studiare e analizzare attentamente tutte le possibilità che permettono di traslare nel tempo l'obbligo di adempiere l'obbligazione doganale. O ancora, analizzano i progetti aziendali, al fine di scovare riduzioni o esenzioni nel pagamento dei diritti doganali, per esempio, concentrando i propri acquisti da Paesi con i quali l'Unione Europea ha stipulato accordi di origine preferenziale o intervenendo nella fase di

⁽¹⁾ cfr. E. VARESE, F. CARUSO, *Commercio internazionale e dogane: le dogane negli scambi internazionali*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2011, pp. 13-15. Nel testo viene ripreso il pensiero di JOHANNES SCHIMMER (*Manuale di diritto e pratica doganale*, Ipsoa, Milano, 2009, pp. XIX-XX), il quale sostiene che nell'ambito della pianificazione delle strategie aziendali si debba necessariamente fare attenzione a tre elementi: *compliance*, *risk management*, *customs planning*. In breve, l'azienda deve sapersi conformare alla normativa doganale, nella quale il legislatore interviene con sempre più frequenza, deve minimizzare qualsiasi fonte di passività, progettando ogni aspetto e valutando i benefici offerti dalla normativa doganale (tariff engineering, dilazione del pagamento dei diritti doganali, regole di origine..).

progettazione del prodotto, identificando le norme da seguire affinché il bene ottenga lo status di origine preferenziale.

Ciò non basta. La figura che si occupa di tale disciplina deve essere anche aggiornata su tutte le implicazioni fiscali che l'utilizzo degli strumenti doganali coinvolgono.

Il presente lavoro si pone l'obiettivo di analizzare alcuni degli strumenti che la legge doganale, comunitaria e nazionale, pone a disposizione degli operatori, al fine di snellire i traffici internazionali e mantenere alta la competitività delle aziende.

Il primo capitolo è dedicato all'esposizione di alcuni tra i più importanti "elementi" di tecnica doganale, la cui conoscenza si rivela fondamentale per operare nella maniera più corretta. Ci si riferisce in particolar modo a classificazione, origine e valorizzazione delle merci, che rappresentano temi di grande attualità, soprattutto perché fonti di controversie tra operatori economici e autorità doganali.

Il secondo capitolo analizza e classifica i regimi doganali, valutando le opportunità e le criticità di ciascuno. Particolare importanza ricoprono i regimi economico-sospensivi, che permettono di compiere operazioni sui beni vincolati a tali regimi in sospensione dei diritti doganali.

Il capitolo terzo è dedicato all'approfondimento e all'analisi di due importanti strumenti: il primo rientra nella categoria dei regimi economico-sospensivi previsti dal Codice Doganale Comunitario; il secondo, invece, rappresenta un regime fiscale, introdotto a livello comunitario mediante direttive e reso effettivamente operativo dalle normative nazionali. Ci si riferisce a due forme di deposito, quello doganale e quello fiscale ai fini Iva. Analizzando la loro struttura e gli adempimenti operativi necessari, saranno valutati i vantaggi derivanti dal loro utilizzo, con particolare attenzione alla loro implementazione all'interno dell'accordo internazionale del *consignment stock*, di cui si occuperà il quarto capitolo.

CAPITOLO PRIMO

TECNICA DOGANALE

I PRINCIPI FONDAMENTALI

SOMMARIO: 1.1 Fonti del diritto doganale - 1.1.1 Segue: il Codice Doganale Comunitario Aggiornato (NCDC) - 1.2 Elementi di tecnica dogale - 1.3 I “tre” pilastri fondamentali - 1.3.1 Classificazione delle merci - 1.3.1.1 La Tariffa Doganale Comune della Comunità Europea (TDC) - 1.3.1.1 Segue: La TARIC - 1.3.2 Origine delle merci - 1.3.2.1 Le regole di determinazione dell’origine non preferenziale - 1.3.2.2 Segue: Le regole di determinazione dell’origine preferenziale - 1.3.2.3 Il Sistema delle Preferenze Generalizzate (S.P.G) - 1.3.2.4 I certificati di origine - 1.3.3 Valore delle merci - 1.3.3.1 Metodi alternativi di determinazione della base imponibile - 3.3.2 La regola del *first sale price*

<<L’istituzione doganale è, però, qualcosa di universale, nel tempo e nello spazio, in quanto collegata al commercio, manifestazione umana di carattere ecumenico, ed espressione rappresentativa dell’autorità di uno stato organizzato su di un determinato territorio a qualsiasi livello di civiltà.

Questi due elementi (espressione dell’autorità statale e connessione con l’attività commerciale) rappresentano le due anime dell’istituzione doganale e ne informano l’azione, vicendevolmente influenzandosi.

In questa simbiosi riposa la “funzione” delle dogane, che “è sempre presente nei grandi mutamenti politici ed economici di ogni tempo e di ogni paese”. Emerge dalla storia stessa che “la ragione economica, nei rapporti fra Stati sovrani, non è che politica doganale ed ha determinato tutte le guerre, la distruzione di popoli, delle loro civiltà e delle loro ricchezza>>⁽²⁾

⁽²⁾Cit. AGENZIA DELLE DOGANE, *Storia delle dogane. Profili storici della politica doganale italiana*, di ANTONIO NICALI, 2004, Edizione curata ed aggiornata da Giuseppe Favale.

1.1 Armonizzazione doganale

Il diritto doganale raffigura, all'interno del diritto tributario, il tentativo più riuscito di armonizzazione delle norme internazionali in materia⁽³⁾: a supporto di ciò, vale l'esistenza di numerose convenzioni e accordi⁽⁴⁾. L'Accordo principale e sicuramente più rilevante, è senza dubbio quello del Wto (*World Trade Organization*), che all'Allegato 1A⁽⁵⁾ annovera numerosi accordi che vertono proprio su materie strettamente collegate all'ambito doganale. Si menzionano, tra i più importanti, l'Accordo sulle tariffe doganali

⁽³⁾ cfr. S. E. GAINES, B. E. OLSEN, K. E. SORENSEN, *Liberalising Trade in the EU and the WTO, A Legal Comparison*, Cambridge : Cambridge University Press, 2012. – XVI; M. FABIO, *Customs Law of the European Union*, Austin [Tex.] : Wolters Kluwer Law & Business, ©2010

⁽⁴⁾ Di seguito alcuni dei più importanti accordi e convenzioni internazionali, firmati dalla vecchia Comunità Europea, oggi Unione Europea: *Convenzione internazionale per la semplificazione e l'armonizzazione dei regimi doganali* (Convenzione di Kyoto, 18 maggio 1973 - GU L 100 del 21.4.1975, pagg. 2–17); *Protocollo aggiuntivo alla convenzione internazionale per la semplificazione e l'armonizzazione dei regimi doganali* (Convenzione “riveduta” di Kyoto – Bruxelles, 26 giugno 1999); *Convenzione doganale concernente il trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR (convenzione TIR)* (Ginevra, 15 gennaio 1959 successivamente modificata 4 novembre 1975 - GU L 252 del 14.9.1978, pagg. 2–65); *Convenzione internazionale sul sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci* (Bruxelles, 14 giugno 1983 - GU L 198 del 20.7.1987, pagg. 3–10) *Convenzione relativa all'ammissione temporanea* (Convenzione d'Istanbul, 26 giugno 1990) (GU L 130 del 27.5.1993, pagg. 4–75); *Convenzione sul trattamento doganale dei pool container utilizzati nel trasporto internazionale* (Ginevra, 21 Gennaio 1994 - GU L 91 del 22.4.1995, pagg. 46–52). *Accordi multilaterali derivanti dai negoziati commerciali degli anni 1973/1979 (GATT) – Protocollo dell'accordo relativo all'attuazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e il commercio* (GU L 71 del 17.3.1980, pagg. 127–128); *Convenzione internazionale sull'armonizzazione dei controlli delle merci alle frontiere* (GU L 126 del 12.5.1984, pagg. 3–19); Eur-Lex, *Unione Doganale e libera circolazione delle merci – COOPERAZIONE DOGANALE INTERNAZIONALE*, in <http://eur-lex.europa.eu/it/legis/latest/chap0270.htm>, data consultazione 01/09/2013

⁽⁵⁾ L'Allegato 1A accoglie tutti gli “*Accordi multilaterali sullo scambio delle merci*”, vincolanti per tutti i membri dell'OMC.

e sul commercio, l'Accordo sul valore in dogana e quello relativo alle regole in materia di origine e agli ostacoli tecnici al commercio.

Dunque, la disciplina doganale ruota attorno ai principi fondamentali, posti dal Wto, e che pertanto si ritrovano pressoché ripresi e disciplinati con modalità simili tutte le legislazioni⁽⁶⁾. Ci si riferisce in particolar modo a classificazione delle merci; origine delle merci e valore delle merci.

La necessità di rendere omogenei i comportamenti e di fissare delle regole doganali che scaturiscano dagli stessi principi, trova le sue fondamenta nell'esigenza di semplificare e rendere più agevoli gli scambi internazionali⁽⁷⁾. In particolare dopo il secondo conflitto mondiale, gli Stati hanno preso coscienza del fatto che, dotarsi di una normativa doganale basata su principi universalmente riconosciuti, poteva fungere da vantaggio competitivo, giacché ciò avrebbe favorito gli scambi commerciali ed evitato l'esclusione dai mercati mondiali.

⁽⁶⁾ M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, pag 9.

⁽⁷⁾ Sul tema si veda anche A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, fasc.7-8, 2012, pag. 669. L'articolo evidenzia la necessità di garantire un sistema di coordinamento nell'ambito fiscale internazionale, a seguito della nuova configurazione degli scambi internazionali << Il rafforzamento della cooperazione amministrativa in materia fiscale è tra gli obiettivi dell'Unione europea. (...) La globalizzazione dell'economia ha certamente generato opportunità di crescita del benessere e della ricchezza economica, ma ha aumentato il rischio, per le amministrazioni pubbliche, di vedere compromessa la giusta applicazione dei sistemi fiscali domestici. L'incremento degli scambi economici internazionali, connesso ad un sistema finanziario globale ed all'aumento esponenziale dei fenomeni di delocalizzazione delle attività produttive, richiede la maggior cooperazione fiscale possibile, facendo leva sui principi della trasparenza e dello scambio di informazioni, per compensare i limiti di efficacia degli strumenti normativi a disposizione di ogni singolo Stato, circoscritti entro i confini nazionali. La dimensione transnazionale delle attività economiche dei contribuenti non consente più che "l'attività d'imposizione ed i relativi provvedimenti ricevano attuazione in virtù di procedure regolate nonché gestite da ogni singolo ordinamento in completa autonomia">>.

1.1 Fonti del diritto doganale in Europa e in Italia

Quello che oggi consideriamo il diritto doganale, non è altro che l'evoluzione di un sistema di norme che si sono sviluppate e succedute nel tempo per rendere possibile l'attuazione del processo d'integrazione europeo⁽⁸⁾.

Previsto in principio dal Trattato di Roma⁽⁹⁾, come fondamento della Comunità, il concetto di unione doganale, è stato sviluppato in conformità dei principi delineati in sede Gatt (art. XXIV)⁽¹⁰⁾.

Nel contesto di quegli anni, l'unione doganale fungeva soprattutto come mezzo per perseguire efficacemente la realizzazione dell'unione economica e dell'integrazione tra gli Stati. Questo implicava l'abolizione dei dazi all'interno e l'adozione di una tariffa comune per le merci provenienti da Paesi terzi. Inoltre, alla vecchia Comunità, oggi denominata Unione Europea⁽¹¹⁾, era stata affidata sia la potestà tributaria doganale, sia la competenza esclusiva nel pilastro della politica commerciale (possibilità di imporre dazi antidumping, restrizioni quantitative, divieti, misure di protezione e difesa etc.)⁽¹²⁾.

⁽⁸⁾ E. VARESE, S. BUFFAGNI, *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2011, p.1

⁽⁹⁾ Trattato CEE, firmato a Roma nel 1957 da Francia, Germania, Italia, e paesi del Benelux, con lo scopo di integrare gli scambi al fine di raggiungere una maggiore espansione economica. All'art. 9 l'unione doganale viene posta come fondamento del processo di integrazione europeo, per governare sia i rapporti interni, che quelli della Comunità con i paesi terzi.

⁽¹⁰⁾ In merito al tema dell'unificazione doganale e sulla creazione di uno spazio di libero scambio, si veda G. ARDIZZONE, voce *Comunità Economica Europea*, in *Enc, Giur. Treccani*, VII, vol. 1988, pp. 2 ss., I. CASTANGIA, voce *Unione Doganale*, in *Enc, Giur. Treccani*, XXXII, vol.1994, pp. 1 ss., L. DANIELE, voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Dig. delle disc. priv. (sez. comm.)*, vol. III, 1988.

⁽¹¹⁾ Con il Trattato di Lisbona, il termine "Comunità" è stato sostituito dal termine "Unione".

⁽¹²⁾ E. VARESE, F. CARUSO, *Commercio internazionale e dogane: le dogane negli scambi internazionali*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2011, p. 112

Il passaggio effettivo, dall'unione tariffaria all'unione doganale, è da ricondurre all'introduzione dell'Atto Unico Europeo del 1986, che revisionava il vecchio trattato di Roma, dotando la Comunità di maggiori competenze al fine di concludere la realizzazione del mercato unico interno. Questo evento ha richiesto, però, l'elaborazione di una normativa doganale, atta ad armonizzare tutte le procedure inerenti alla circolazione delle merci e all'applicazione della tariffa doganale comune che si è infatti concretizzata con l'emanazione del Reg. n. 950/68⁽¹³⁾.

Bisognerà attendere, però, l'anno 1992 per l'emanazione di vero e proprio codice doganale che esprimesse delle regole <<complete, uniformi ed efficaci>>. È stato così introdotto il Codice doganale comunitario (CDC), istituito dal Regolamento (CEE) n. 2913/1992⁽¹⁴⁾, che dal 1° gennaio 1994 ha sostituito tutta la normativa doganale dispersa e frammentata in numerosi atti (regolamenti e direttive)⁽¹⁵⁾. Questo fu altresì, l'anno dell'introduzione della disciplina dell'Iva comunitaria e delle dichiarazioni Intrastat⁽¹⁶⁾.

⁽¹³⁾ Regolamento (CEE) n. 950/68 del Consiglio, del 28 giugno 1968, relativo alla tariffa doganale comune (*G.U.C.E. 172 del 22.7.1968, pagg. 1-402*)

⁽¹⁴⁾ Regolamento (CEE) n. 2913/92 del consiglio del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, (*G.U.C.E. L 302 del 19.10.1992, pag. 1*). Nell'introduzione viene sottolineata l'importanza dell'unione doganale e del suo legame con la realizzazione del mercato interno, riportando quanto segue: <<considerando che la Comunità si fonda sull'unione doganale; che, nell'interesse sia degli operatori economici della Comunità sia delle amministrazioni delle dogane, occorre riunire in un codice le disposizioni del diritto doganale attualmente disperse in un gran numero di regolamenti e direttive comunitarie; che questo compito è particolarmente importante in vista del mercato interno>>.

⁽¹⁵⁾ I. CASTANGIA, voce *Unione Doganale*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXXII, vol.1994, p. 6

⁽¹⁶⁾ Le dichiarazioni intrastat sono state introdotte mediante *Regolamento Cee n. 3330/91 del consiglio del 07 novembre 1991 relativo alle statistiche sugli scambi tra gli Stati membri*, (*GU n. L 316 del 16. 11. 1991, pag. 1*). Tale sistema fu introdotto con l'obiettivo di raccogliere i dati necessari per le statistiche degli scambi tra Stati membri, tale da operare direttamente presso gli spedizionieri e i destinatari e da eliminare i controlli alle frontiere interne che dovevano essere abbattute. Si veda inoltre E. Varese, F. Caruso, *Commercio internazionale e dogane : le dogane negli scambi internazionali*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2011, p. 124

Successivi regolamenti e trattati hanno sviluppato e modificato l'intera normativa doganale, da ultimo il Regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio del 23 aprile 2008 che istituisce il Nuovo codice doganale comunitario (Codice doganale aggiornato)⁽¹⁷⁾.

Il trattato di Lisbona, a norma dell'art. 3 del TFUE⁽¹⁸⁾, prevede che spetti all'Unione Europea la competenza esclusiva nel trattare la disciplina sostanziale dei presupposti e delle modalità di applicazione dei dazi doganali e delle misure di politica commerciale; mentre, compete in via esclusiva, ai singoli Stati membri, la gestione e l'organizzazione delle Amministrazioni doganali nazionali (compiti, poteri ispettivi, trattamento sanzionatorio) con la raccomandazione di coordinarsi tra loro in base a principi comuni, assicurando la mutua assistenza amministrativa⁽¹⁹⁾.

L'architettura del sistema delle fonti europee del diritto doganale risulta così modulata: fino al momento in cui non entrerà in vigore il Regolamento (CE) n. 450/2008⁽²⁰⁾ la normativa doganale sarà regolata dal Codice doganale Comunitario (CDC), introdotto dal Regolamento (CEE) 2913/1992. Il CDC contiene la disciplina sostanziale e definisce le norme, i regimi e le procedure applicabili alle merci oggetto di scambi tra la Comunità Europea e i Paesi terzi. La sua introduzione ha permesso di riunire in un unico atto

⁽¹⁷⁾ v. *infra* par. 1.1.1

⁽¹⁸⁾ Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, previsto dal Tratto di Lisbona ed entrato in vigore il 1° dicembre 2009. All'art. 3, comma 1, TFUE individua le materie nelle quali l'Unione Europea gode di competenza esclusiva: a) unione doganale; b) definizione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno; c) politica monetaria per gli Stati membri la cui moneta è l'euro; d) conservazione delle risorse biologiche del mare nel quadro della politica comune della pesca; e) politica commerciale comune.

⁽¹⁹⁾ M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, pag 9.

⁽²⁰⁾ Regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008 , che istituisce il codice doganale comunitario (Codice doganale aggiornato) – (G.U.C.E. 145 del 4.6.2008, pagg. 1–64).

giuridico tutta la normativa doganale e in particolare definisce⁽²¹⁾ i presupposti oggettivi e soggettivi dell'imposizione doganale, le disposizioni di base che regolano gli scambi di merci (diritti doganali, valore delle merci, tariffa doganale della Ce, classificazione tariffaria e origine delle merci) e quelle che disciplinano l'introduzione delle merci sul territorio doganale della Comunità (presentazione in dogana, dichiarazione doganale, obbligo di assegnazione di una destinazione doganale, custodia temporanea). Sono altresì delineati gli obblighi dei contribuenti e le modalità di accertamento dei debiti d'imposta, le merci, non comunitarie, che circolano in regime di transito e le fattispecie dell'introduzione di una merce in una zona franca o in un deposito franco, la riesportazione, la distruzione e l'abbandono delle merci all'Erario.

Il CDC va applicato in conformità delle Disposizioni di Applicazione del Codice Doganale Comunitario (DAC). Queste sono state introdotte dal Regolamento (CEE) n. 2454/93⁽²²⁾ e definiscono i dettagli di funzionamento di tutti i principali istituti doganali. Si ritrovano le disposizioni d'applicazione di carattere generale (relative alla definizione dell'informazione tariffaria vincolante, ITV e IVO, origine e valore delle merci, dichiarazione doganale), le destinazioni doganali (regimi doganali), le operazioni privilegiate (merci in reintroduzione) e infine il debito doganale e taluni controlli (obbligazione doganale, rimborso o sgravio di dazi all'importazione, controllo dell'utilizzazione e delle destinazioni delle merci).

In Italia, per quanto concerne la raccolta di norme che regolano l'organizzazione nazionale dei servizi doganali, il sistema sanzionatorio, le misure di vigilanza e i poteri di controllo è stato approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, il *Testo Unico delle leggi doganali* (TULD)⁽²³⁾. Altre

⁽²¹⁾ *Codice Doganale Comunitario*, in *Europa, sintesi della legislazione europea*: http://europa.eu/legislation_summaries/other/l11010_it.htm, data consultazione 27/06/2013

⁽²²⁾ Regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del Regolamento Cee n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario, (*G.U.C.E L 253 dell'11.10.1993, pag. 1*).

⁽²³⁾ Testo Unico del 23/01/1973 n. 43, Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 80 del 28/03/1973

disposizioni sono state in seguito introdotte a modifica o integrazione del testo originale.

1.2.1 Segue: il Codice Doganale Comunitario Aggiornato (NCDC)

Il Nuovo Codice Doganale Comunitario è stato introdotto dal Regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, che istituisce il codice doganale comunitario (Codice doganale aggiornato e abrogherà e sostituirà il vecchio codice, non appena saranno emanate le nuove disposizioni di applicazione. Il nuovo codice sarebbe dovuto entrare in vigore al più tardi dal 24 giugno 2013⁽²⁴⁾.

Non è stata però conclusa, nei termini previsti, la stesura delle nuove disposizioni di applicazione. È stato pertanto varato il Reg. (UE) n. 528/2013⁽²⁵⁾ che modifica la data di applicazione del Codice Doganale Aggiornato. La data del 24 giugno 2013 è sostituita dalla data 1° novembre 2013⁽²⁶⁾.

⁽²⁴⁾ L'Art. 188 del Reg. (CE) 450/08 indica le disposizioni che saranno applicabili dal 24 giugno 2008, subordinando, per tutte le altre disposizioni, la data di entrata in vigore all'emanazione delle nuove disposizioni di attuazione, che verranno emanate a cura della Commissione, e che comunque, entreranno in vigore entro il 2013.

⁽²⁵⁾ Regolamento (UE) n. 528/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 giugno 2013, recante modifica del regolamento (CE) n. 450/2008, che istituisce il codice doganale comunitario (Codice doganale aggiornato), per quanto riguarda la data di applicazione (*G.U.U.E 165 del 18.6.2013, pagg. 62–62*).

⁽²⁶⁾ La necessità di posticipare la data di applicazione del Reg. (CE) 450/08 nasce dalla Proposta di Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione (Rifusione), promossa dalla Commissione Europea, il 20 febbraio 2013. Si leggono nel testo le motivazioni su cui si fonda la proposta ovvero: <<La presente proposta deve essere considerata nel contesto dei seguenti elementi: a) l'aggiornamento della normativa e delle procedure doganali e l'utilizzo di sistemi informatici per lo sdoganamento e le procedure doganali al fine di facilitare l'interazione con le dogane e di garantire la sicurezza degli scambi di merci nell'Unione europea; b) i requisiti del trattato di Lisbona; c) l'evoluzione delle politiche e delle normative in altri campi che potrebbero avere un impatto sulla normativa doganale, come la sicurezza nel settore dei trasporti; d)

In merito al contenuto del nuovo codice, pur nascendo da un'originaria esigenza di garantire una maggior sicurezza negli scambi internazionali, esso si prospetta di accrescere la competitività dell'Unione Europea nel mercato globale e di premiare gli operatori virtuosi.

È infatti il risultato di un lungo processo di modernizzazione e informatizzazione della disciplina doganale, avvenuta a livello globale, nato dall'esigenza di riconsiderare l'intera struttura doganale, dopo l'adesione dell'Unione alla Convenzione Internazionale per la semplificazione e l'armonizzazione dei regimi doganali (Convenzione riveduta di Kyoto)⁽²⁷⁾. Tale convenzione promuove l'attuazione di procedure semplificate e informatizzate al fine di facilitare gli scambi internazionali, rendendo più efficienti i controlli doganali.

Il Reg. (CE) n. 450 del 2008, a tal fine, prevede al considerando 3 del suo preambolo un'importante novità⁽²⁸⁾: individua come forma ordinaria di presentazione della dichiarazione in dogana quella telematica, prevedendo come eccezione l'eventuale ricorso al supporto cartaceo. Tale principio si

l'evoluzione dei processi operativi, che richiedono chiarezza e coerenza nelle norme doganali.>>.

⁽²⁷⁾ La Convenzione Internazionale per la semplificazione e l'armonizzazione dei regimi doganali (Convenzione di Kyoto) entrò in vigore nel 1974. Successive modifiche e aggiornamenti furono effettuati al fine di rispondere alle diverse esigenze di governi e alla continua evoluzione ed espansione dei traffici commerciali internazionali. Nel 1999 il Consiglio dell' Organizzazione Mondiale delle Dogane (WCO), adottò la *Convenzione Riveduta di Kyoto*, la quale si proponeva di attuare delle procedure doganali efficienti e moderne adeguate al contesto del 21° secolo. L'obiettivo principale prevedeva di sfruttare al massimo le tecnologie informatiche, eliminando i supporti cartacei, e di attuare metodi di controllo innovativi (quali le tecniche di analisi e valutazione dei rischi, le procedure di auditing, le revisioni contabili). *World Customs Organization - International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures "Kyoto Convention"*, in [http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and tools/conventions/pf_Revise _kyoto_conv.aspx](http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and%20tools/conventions/pf_Revise_kyoto_conv.aspx), data consultazione 29/06/2013.

⁽²⁸⁾ Sul tema di tutte le novità introdotte dal Nuovo Codice Doganale, si veda M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, cap. 10.

estende anche alla modalità di presentazione della documentazione a supporto della dichiarazione doganale.

Altre novità introdotte, riguardano il ruolo affidato alle Dogane comunitarie per accrescere la competitività delle imprese, per garantire la tutela degli interessi finanziari e di sicurezza di tutto il territorio dell'Unione. È rafforzata la figura dell' AEO (Operatore Economico Autorizzato)⁽²⁹⁾ e dei benefici che spettano a coloro che acquisiscono tale qualifica, permettendo così alle autorità doganali di focalizzare i propri controlli sugli operatori che non detengono questo status. Inoltre sono stati rivisti: la rappresentanza doganale; l' impostazione delle informazioni vincolanti in materia di origine e tariffe; l'ordine in capo a ciascuno Stato membro di applicare delle sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive in caso di violazione della normativa doganale.

Per quanto riguarda il concetto di origine delle merci, esso è stravolto e semplificato, prevedendo che nel caso in cui alla creazione di un prodotto

⁽²⁹⁾ La figura dell'AEO (Operatore economico autorizzato) è stata in principio introdotta dai Regolamenti (CE) n. 648/2005 (*G.U.C.E L 117 del 4.5.2005*) e n. 1875/2006 *G.U.C.E L 360 del 19.12.2006, pagg. 64–125*) che modificano, rispettivamente, il Codice Doganale Comunitario (Reg. (CE) n. 2913/1992) e le Disposizioni di Applicazione del Codice (Reg. (CE) n. 2454/1993). Dal 1° gennaio 2008, agli operatori che ne facciano opportuna richiesta, viene rilasciato uno dei seguenti certificati: AEO/semplificazioni doganali, o AEO/Sicurezza, o AEO/semplificazioni doganali e Sicurezza, che sono validi all'interno del territorio doganale UE. Questi certificati sono rilasciati a tutti gli operatori economici o loro collaboratori che operano a livello internazionale e che “ nel corso delle loro attività commerciali, prendono parte ad attività disciplinate dalla regolamentazione doganale e si qualificano positivamente rispetto agli altri operatori, in quanto ritenuti affidabili e sicuri nella catena di approvvigionamento”. Tale previsione è stata rafforzata nel Nuovo Codice Doganale Comunitario, sia per permettere uno snellimento dei traffici commerciali, sia per permettere controlli doganali più rapidi, garantendo maggiore tutela e sicurezza. Possono ottenere questo status. <http://www.agenziadogane.it/wps/wcm/connect/Internet/ed/Operatore/Operatore+Economico+Autorizzato+AEO/Conosci+AEO/>, data consultazione 30/09/2013. Sul tema si veda anche l'interessante articolo B. SANTACROCE, E. SBANDI, *Operatore Economico Autorizzato: concedibilità dello <status> e stabile organizzazione d'impresa*, in *Corriere Tributario*, n. 22/2011, pp 1793-1799.

concorrano due o più Paesi, ai fini dell'individuazione dell'origine sarà rilevante solamente il luogo in cui è avvenuta l'ultima trasformazione sostanziale.

Altra novità importante è la rimodulazione dei regimi doganali, che non saranno più distinti tra economici e sospensivi ma rappresentati solamente in quattro categorie speciali: *il transito*, esterno e interno, *il deposito*, che comprende anche la custodia temporanea, il deposito doganale e le zone franchi, *l'uso particolare*, che comprende ammissione temporanea e uso finale, *il perfezionamento attivo e passivo*, nel quale transita anche la previsione della trasformazione sotto controllo doganale, figura non più prevista.

In conclusione, questa nuova rivisitazione del codice, offre la possibilità agli operatori economici di cogliere nuove opportunità, di sviluppare al meglio i loro traffici commerciali internazionali eliminando supporti cartacei, centralizzando le attività di sdoganamento con conseguente riduzione di tempo e costi.

1.3 Elementi di tecnica doganale

Rapporto doganale e obbligazione doganale

I concetti di rapporto doganale e obbligazione doganale sono strettamente correlati, sia dal punto di vista normativo che sotto il profilo del loro concreto operare. Ma è interessante sottolineare che, nonostante questo forte legame, non sempre nella prassi l'operare di uno comporta la necessaria presenza dell'altro⁽³⁰⁾. Mentre il rapporto doganale sorge sempre, ogni qualvolta un bene sia introdotto nel territorio comunitario dietro presentazione di una dichiarazione doganale, che vincola la merce a una

⁽³⁰⁾N. AL NAJJARI, *Le regole doganali di origine delle merci e i prezzi di trasferimento intercompany: quali relazioni?*, in *Fiscalità Internazionale*, Luglio-Agosto 2008, p. 320

determinata destinazione doganale, l'obbligazione doganale sorge solamente in specifici casi.

Non esiste una vera e propria definizione di rapporto giuridico doganale, ma non si erra se lo si definisce come quella relazione che si crea tra la Dogana e i soggetti che fanno transitare le merci attraverso il confine doganale. Tale legame comporta tutta una serie di obblighi in capo agli operatori economici e il più importante riguarda la dichiarazione delle merci alle autorità doganali. Inoltre esso può comportare la nascita dell'obbligazione tributaria meglio conosciuta come obbligazione doganale⁽³¹⁾. Quest'ultima è definita all'art 4, punto 9, del Reg. (CE), 12 ottobre 1992, n. 2913, come <<l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore>> ed è quindi conseguenza dell'instaurarsi del rapporto giuridico doganale tra autorità doganale e operatore economico.

L'insorgenza dell'obbligazione doganale, comporta l'obbligo di versare, ove dovuti, i diritti doganali⁽³²⁾, calcolati applicando una specifica misura tariffaria (il più delle volte espressa in termini percentuali) applicata su una base imponibile, fondata su quattro elementi: quantità, qualità, origine e valore delle merci.

Il CDC distingue tra obbligazione doganale all'importazione e obbligazione doganale all'esportazione e individua per ciascuna categoria i casi in cui detta obbligazione sorge in seguito a specifici comportamenti, siano essi regolari o irregolari.

⁽³¹⁾ N. AL NAJJARI, F. DI BON PELLICOLI, *Nascita dell'obbligazione doganale secondo il codice doganale aggiornato: esame delle criticità*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 09/2011, p. 41.

⁽³²⁾ G. ALESSI, voce Dazi doganali, in *Enc. del dir.*, vol. XI, Giuffrè, Milano, 1961, 705 ss; G. ARDIZZONE, voce Dogana e imposte doganali, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XII, Roma, 1988, pp. 1 ss.; S. FIORENZA, voce Dogana e tributi doganali, in *Dig. disc. priv. (sez. comm.)*, vol. V, Torino, 1990, 116 ss.

Per quanto riguarda l'obbligazione doganale all'importazione, essa scaturisce dall'immissione in libera pratica⁽³³⁾ delle merci, dietro presentazione e accettazione della bolla doganale in Dogana. Ma il pagamento dei diritti doganali, ove dovuti, sorge anche in altre fattispecie, previste dagli artt. 201 ss. CDC, ovvero nei casi in cui la merce è vincolata al regime dell'ammissione temporanea⁽³⁴⁾, con esonero parziale dei dazi all'importazione, o è sottratta al controllo doganale, se soggetta a dazi all'importazione; quando vengono meno, perché cessate o non rispettate, le condizioni che permettono di mantenere le merci vincolate a un regime doganale o di ottenere la concessione di un dazio ridotto o nullo; e ancora in seguito al consumo o all'utilizzazione di una merce soggetta a dazi all'importazione in una zona franca o deposito franco, in condizioni diverse da quelle previste dalla normativa in vigore.

Le fattispecie che inquadrano, invece, la nascita dell'obbligazione doganale all'esportazione sono previste agli artt. 209 ss. CDC, e si riferiscono all'esportazione della merce al di fuori del territorio doganale a seguito della presentazione e accettazione della dichiarazione doganale ove i dazi siano dovuti, a seguito della mancanza di presentazione della dichiarazione doganale o ancora nel caso d'inosservanza delle condizioni che permettono di far uscire la merce dal territorio doganale, in esonero totale o parziale dei dazi all'esportazione.

Oltre alle casistiche appena descritte, è fondamentale individuare anche il tempo e il luogo in cui l'obbligazione doganale si concretizza.

Sotto il profilo temporale, l'art 36, comma 2, TULD dispone che la nascita dell'obbligazione doganale è da ricondurre alla data che, l'amministrazione

⁽³³⁾ *Infra*. Cap 2. par. 2.2.1. L'immissione in libera pratica corrisponde al regime doganale che permette alle merci provenienti da Paesi extra-UE di assumere la posizione di merci della Ue.

⁽³⁴⁾ *Infra*, Cap . 2, par. 2.2.3. par Il regime doganale dell'Ammissione Temporanea, permette di utilizzare prodotti provenienti da Paesi al di fuori del territorio doganale europeo, sfruttando particolari agevolazioni daziarie (esonero totale o parziale di dazi, non assoggettamento a politiche di natura commerciale.) a condizione che questi beni vengano riesportati, senza aver subito alcuna trasformazione.

doganale competente, appone sulla dichiarazione doganale formalmente presentata e accettata.

Per quanto riguarda invece l'aspetto spaziale, identificare il luogo di nascita dell'obbligazione è fondamentale al fine di determinare in maniera corretta l'amministrazione competente a esercitare il proprio potere impositivo.

L'art 215 CDC dispone, in merito al luogo, che l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui è presentata la dichiarazione in dogana, la notifica di riesportazione o la dichiarazione complementare. In tutti gli altri casi, nel luogo in cui si verifica il fatto che la fa sorgere. Se detto luogo non può essere determinato, l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui le autorità doganali constatano che le merci si trovano in una situazione che ha fatto sorgere l'obbligazione doganale. Se, infine, detti principi non sono applicabili, il luogo di nascita dell'obbligazione doganale, sarà quello in cui le merci sono state vincolate a uno specifico regime o sono state introdotte nel territorio doganale della Comunità sotto tale regime.

Il principale soggetto attivo del rapporto doganale è l'amministrazione doganale, in Italia rappresentata dall'Agenzia delle Dogane⁽³⁵⁾, che esercita attività di controllo, accertamento e verifica relative alla circolazione delle merci e alla fiscalità interna connessa agli scambi internazionali, garantendo l'osservanza della normativa doganale comunitaria.

Il soggetto passivo o debitore, invece, è il dichiarante ai sensi dell'art. 201 CDC. In altre parole chi esegue l'operazione d'importazione/esportazione ed è tenuto ad assolvere l'obbligazione doganale. Il debitore può agire direttamente, oppure avvalendosi di un rappresentante.

⁽³⁵⁾ L'agenzia delle Dogane è stata istituita con il D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 (*G.U.* n. 203 del 30 agosto 1999) e ai sensi dell'art 57 del predetto D.Lgs., è dotata di personalità giuridica di diritto pubblico nonché di autonomia patrimoniale, regolamentare, amministrativa, organizzativa contabile e finanziaria. È sottoposta alla vigilanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze e al controllo della Corte dei Conti.

La disciplina della rappresentanza va inquadrata tenendo conto, congiuntamente, delle disposizioni nazionali all'art. 40 del TULD e della normativa comunitaria (artt. 5 e 64 del CDC).

Le disposizioni comunitarie prevedono che il rappresentante possa agire in nome e per conto di terzi (c.d. *rappresentanza diretta*) o in alternativa possa agire in nome proprio ma per conto di terzi (c.d. *rappresentanza indiretta*)

L'art 5, comma 4, CDC prevede, inoltre, che il rappresentante debba obbligatoriamente dichiarare di agire per la persona rappresentata, indicare se si tratta di rappresentanza in forma diretta o indiretta e dimostrare di disporre del potere di rappresentanza. In caso di mancata dichiarazione di uno dei tre punti appena esposti, si assume che il dichiarante stia agendo a suo nome e per conto proprio.

Oggi anche in Italia, grazie all'entrata in vigore della legge 8 maggio 1998, n. 146⁽³⁶⁾, che ha integrato e modificato il TULD, sono riconosciute entrambe le modalità di rappresentanza. Prima dell'entrata in vigore di questa legge, era prevista solamente la rappresentanza diretta affidata alla competenza degli spedizionieri doganali.

Con le nuove modifiche, è stato rivisto l'art. 40 TULD, a norma del quale la rappresentanza indiretta è libera, mentre quella diretta può essere affidata in via esclusiva solamente agli spedizionieri doganali (iscritti all'albo professionale istituito con legge n. 1612 del 1960⁽³⁷⁾). Può altresì essere affidata a uno spedizioniere non iscritto all'albo professionale o a un procuratore appositamente nominato, purché sia un dipendente del proprietario della merce.

Queste previsioni verranno meno, quando sarà applicabile il nuovo Codice Doganale (Reg. (CE) n. 450/08). Nell'ambito del nuovo quadro giuridico,

⁽³⁶⁾ L. 8 maggio 1998, n. 146. Disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria, nonché disposizioni varie di carattere finanziario (*G.U. n.110 del 14-5-1998 - Suppl. Ordinario n. 93*).

⁽³⁷⁾ L. 22 dicembre 1960, n. 1612. Riconoscimento giuridico della professione di spedizioniere doganale ed istituzione degli albi e del fondo previdenziale a favore degli spedizionieri doganali (*G.U. n.4 del 5-1-1961*).

non sarà più ammessa la possibilità di riservare a specifiche figure la qualità di rappresentante, diretto o indiretto. Questa liberalizzazione del settore, con l'apertura delle funzioni di rappresentanza in dogana, costituisce un cambiamento significativo per tutti gli Stati membri, e in particolare per l'Italia, che hanno sempre assegnato il ruolo di rappresentante in dogana a figure professionali che offrissero garanzie di affidabilità, integrità e competenza.

L'art. 4, punto 18, del Reg. (CE) n. 2913/1992, definisce il dichiarante come <<la persona che fa la dichiarazione in dogana a nome proprio ovvero la persona in nome della quale è fatta una dichiarazione in dogana>>. La dichiarazione doganale può essere, pertanto, eseguita dal proprietario della merce, da persone legate al proprietario da rapporti per esempio di lavoro dipendente, oppure da un rappresentante terzo diretto o indiretto.

Il tema della rappresentanza, tuttavia, ha sollevato negli anni numerose controversie, in merito all'attribuzione delle responsabilità in caso di contrasto con le autorità doganali.

La Giurisprudenza di merito, ha precisato che nel caso di rappresentanza diretta, il rappresentato è l'unico responsabile dell'obbligazione doganale⁽³⁸⁾, nonché soggetto tenuto all'assolvimento dell'obbligazione doganale e del versamento dei diritti doganali. Non è prevista alcuna forma di responsabilità personale dello spedizioniere che compila in nome e per conto dell'importatore la dichiarazione doganale⁽³⁹⁾.

Nel caso di rappresentanza indiretta, è invece riconosciuta una coobbligazione solidale in capo al mandante. Di conseguenza rappresentante e rappresentato rispondono in solido (art 201 Cdc, comma

⁽³⁸⁾ cfr. S. ARMELLA, G. ORSI, *Profili di responsabilità degli spedizionieri doganali*, in *L'Iva*, n. 3/2011, pp. 1-7.

⁽³⁹⁾ Così come puntualizzato dalla Corte di Giustizia nella sentenza 20 novembre 2008, n. C-38/07, *Heuschen & Schrouff Oriental Foods*. Infatti sia che l'importatore si faccia rappresentare direttamente, sia che si rivolga a una rappresentanza indiretta, sarà unicamente lui il soggetto adito come debitore dell'obbligazione doganale e non potrà esimersi da tale responsabilità, invocando gli errori altrui.

3), sia sotto il profilo patrimoniale e amministrativo, che penale. Infatti il rappresentante, in questa ipotesi, sarà esso stesso il dichiarante doganale, e pertanto sarà ritenuto direttamente responsabile, a nulla rilevando il rapporto di titolarità della merce.

Ma la figura dell'importatore non è rimasta senza tutela. Invero è stato precisato che in caso di rappresentanza, diretta e indiretta, qualora l'errore sia inerente alle funzioni previste nel mandato del rappresentante e sussistano in capo del dichiarante i presupposti di colpa grave, la piena responsabilità ricade sul rappresentante. Sul punto, la Corte di Cassazione ha recentemente parificato la responsabilità del rappresentante indiretto alla responsabilità di tutti quei soggetti, che in maniera diretta o indiretta, hanno partecipato consapevolmente o meno all'introduzione irregolare della merce nel territorio doganale. In questo modo sono state equiparati due eventi fino a quel momento tenuti ben distinti: dichiarazione errata o non veritiera e introduzione irregolare delle merci⁽⁴⁰⁾. Una specifica tutela, in capo all'importatore, è stata ulteriormente confermata dalla Suprema Corte, in sede di valutazione del legittimo affidamento e della buona fede dell'importatore, affermando che l'Amministrazione finanziaria non può agire nei confronti del debitore, se questo ha agito in buona fede, bensì deve rivolgersi ai soggetti che realmente hanno sottratto del denaro pubblico⁽⁴¹⁾.

La dichiarazione doganale

La dichiarazione doganale è quell'atto, per mezzo del quale, è manifestata la volontà di vincolare le merci a un determinato regime doganale con l'eventuale indicazione della specifica procedura da seguire; a tale manifestazione di volontà corrispondono effetti giuridicamente rilevanti.

⁽⁴⁰⁾ Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 9773/2010.

⁽⁴¹⁾ Cass. civ., sez. V, sentenza 18 giugno 2010, n. 14812, Unionfotomarket S.p.A. c. Min. Economia Finanze e altri, cassa con rinvio, App. Torino, 17 ottobre 2005.

Ogni merce che entra o esce dal territorio doganale dell'Ue, deve essere accompagnata da una dichiarazione doganale, da presentare alle autorità competenti, per iscritto, in via telematica, verbalmente o con altro atto considerato al pari della dichiarazione (art. 61 CDC).

Quando la dichiarazione avviene per iscritto, sono ammessi due tipi di procedure: la procedura normale o la procedura semplificata. La prima consiste nell'inserire tutte le informazioni necessarie in un formulario uniforme, il cosiddetto DAU (Documento Amministrativo Unico), previsto negli allegati 31-34 DAC⁽⁴²⁾. Il DAU può essere presentato da qualsiasi soggetto stabilito nel territorio della Comunità, fatto salvo per le operazioni di transito, ammissione temporanea o operazioni occasionali. Con l'entrata in vigore della Decisione 70/2008/CE⁽⁴³⁾ e l'auspicio di una maggiore implementazione delle tecnologie informatiche anche in ambito doganale, è previsto che di regola il formulario debba essere presentato tramite sistema telematico (che prevede la firma elettronica o altri metodi di autenticazione),

⁽⁴²⁾ Il DAU viene emesso in 8 esemplari che vengono utilizzati a seconda della destinazione doganale prescelta (i numeri 1, 2 e 3 si riferiscono all'esportazione della merce identificano rispettivamente la copia che viene conservata dalla dogana dove vengono espletate le formalità doganali, l'esemplare per le statistiche dello Stato membro di esportazione e la copia da restituire all'esportatore; il numero 3a identifica la copia rilasciata al fine di ottenere la restituzione all'esportazione; il numero 4, 5 si riferiscono alle operazioni di transito comunitario; i numeri 6, 7 e 8 si riferiscono all'importazione della merce e identificano rispettivamente la copia che viene conservata dalla dogana dello Stato membro che ha espletato le operazioni di importazione, l'esemplare per la statistica per lo Stato membro di importazione e la copia da restituire all'importatore). Sempre sulla base del regime doganale prescelto dovranno essere compilate obbligatoriamente alcune caselle, normalmente utilizzando delle sigle uniformi riportate all'Allegato 38 del DAC. Con il Reg. (CE) 2286/2003 (G.U.C.E. n. L 343 del 31/12/2003 pag. 0001 – 0123), sono state introdotte radicali modifiche la normativa sul DAU, riducendo in maniera sostanziale la quantità delle informazioni richieste in sede di compilazione del predetto modello e prevedendo nuove modalità di compilazione.

⁽⁴³⁾ Decisione n. 70/2008/Ce del Parlamento europeo e del Consiglio del 15 gennaio 2008 concernente un ambiente privo di supporti cartacei per le dogane e il commercio, (G.U.C.E. L 23/21 del 26.1.2008)

mentre la forma cartacea dovrà essere presentata in via eccezionale e residuale.

La procedura semplificata, invece, prevede diverse fattispecie tra cui la procedura della dichiarazione *incompleta*, della dichiarazione *semplificata* e quella *di domiciliazione*. Solamente gli operatori che sono in possesso di determinati requisiti, oggettivi (es. compimento abituale delle operazioni doganali, disponibilità giuridica e idoneità dei luoghi autorizzati etc.) o soggettivi (assenza di procedure concorsuali e di condanne specifiche o procedure pensali, nulla osta anti-mafia etc.) possono avvalersi dell'ausilio di questi strumenti.

La procedura della dichiarazione incompleta permette di presentare il Dau senza compilare alcune caselle e senza presentare i documenti giustificativi. Entro un mese deve essere presentata in dogana la dichiarazione complementare o sostitutiva. La procedura della dichiarazione semplificata permette di presentare un documento commerciale o amministrativo, con allegata una domanda di vincolo delle merci a uno specifico regime doganale, senza dover presentare il DAU. Questa possibilità di operare è concessa solo ai soggetti autorizzati dall'autorità doganale, per tutti i regimi doganali, previa presentazione di apposita garanzia per tutelare i diritti gravanti.

La "Procedura di Domiciliazione", infine, permette di operare, dietro rilascio di apposita garanzia, direttamente presso il magazzino del beneficiario,

senza presentazione delle merci e della dichiarazione cartacea in dogana⁽⁴⁴⁾, che potrà essere presentata in un momento successivo:

In qualunque modo sia presentata la dichiarazione doganale, essa deve contenere alcuni elementi essenziali quali identità, domicilio fiscale e codice fiscale del proprietario delle merci, dell'eventuale rappresentante e di eventuali altri soggetti che intervengono nell'operazione, luogo di origine, provenienza e destinazione delle merci, quantità e natura dei beni, quantità dei colli con le marche, ed eventuali sigle identificative, descrizione della merce con l'indicazione della tariffa, qualità, quantità, valore e ogni altro elemento necessario per la liquidazione dei diritti, altri elementi necessari per determinare il valore imponibile delle merci: divisa valutaria della compravendita, clausola utilizzata, altri elementi del valore.

Oltre alla determinazione dell'eventuale onere doganale, la dichiarazione doganale è presentata con lo scopo di indicare alle Autorità doganali la destinazione doganale che si vuole dare alla merce, nonché il vincolo a un determinato regime doganale.

I diritti doganali

Dal 1° gennaio 1995 la Comunità Europea è divenuta membro dell'OMC (Organizzazione Mondiale del Commercio)⁽⁴⁵⁾ e le sue regolamentazioni in

⁽⁴⁴⁾Questa modalità semplificata comporta sicuramente una minor incidenza dei costi, sia sotto il profilo temporale che gestionale, rendendo più celeri gli scambi internazionali.

A ciò possono essere autorizzati, dietro presentazione di apposita istanza, gli operatori che svolgano abituali operazioni internazionali, dotati di idonea organizzazione e contabilità e che forniscano apposita garanzia. Attualmente in Italia la "Procedura di Domiciliazione" prevede l'invio telematico della dichiarazione doganale completa, all'arrivo delle merci presso il luogo autorizzato, in base all'analisi dei rischi effettuata dal sistema informativo doganale. AGENZIA DELLE DOGANE, *Procedura di domiciliazione: quali vantaggi per le aziende*, in <http://www.agenziadogane.it/wps/wcm/connect/Internet/ed/Operatore/Regimi+e+istituti+doganali/Domiciliazione>, data ultima consultazione 22/09/2013

⁽⁴⁵⁾ L'Organizzazione Mondiale per il Commercio (WTO) è un'organizzazione internazionale intergovernativa a vocazione universale operante dal 1° gennaio 1995. Ha assunto tutti gli

materia daziaria sono naturalmente influenzate, nonché conformi ai principi stabiliti in sede WTO. Anche se brevemente, è doveroso ricordare alcuni principi fondamentali previsti dall'organizzazione mondiale per il commercio. In tal senso assume rilievo il *principio di non discriminazione*, affinché le merci di ciascun Paese ricevano non un trattamento privilegiato, ma che siano soggette alle stesse condizioni per non incorrere in effetti discriminatori. Questo obiettivo è realizzato, essenzialmente, mediante la previsione della clausola della Nazione più favorita⁽⁴⁶⁾. Questa prevede che, qualora sia concesso un vantaggio impositivo a un bene prodotto in uno Stato Membro dell'OMC, tale concessione sarà automaticamente estesa agli stessi beni, provenienti da altri Paesi Membri dell'OMC (realizzazione della c.d. *parità orizzontale*: i beni stranieri sono posti sullo stesso piano). Questo principio è di norma affiancato da altri due principi: quella della *reciprocità* e quello del *trattamento nazionale*⁽⁴⁷⁾. In particolare quest'ultimo implica che i beni stranieri non devono essere discriminati, rispetto ai beni nazionali, mediante imposizioni fiscali o altre misure (realizzazione della c.d. *parità verticale*). Infine, vale il principio *dell'abolizione delle restrizioni quantitative*⁽⁴⁸⁾, a ragione del quale gli Stati non possono introdurre misure mirate ad applicare delle restrizioni sulle quantità, differenti dai dazi doganali. Tale principio prevede delle eccezioni qualora le restrizioni siano dovute per garantire il controllo sulla qualità dei prodotti, qualora si tratti di

impegni del precedente accordo, il GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*), e ad oggi conta 153 Paesi Membri. Rappresenta il principale strumento di cooperazione multilaterale in materia di commercio internazionale e ha come obiettivo principale quello di ridurre le barriere tariffarie al commercio di beni, servizi e proprietà intellettuali. Cfr. F. MARRELLA, F. GALGAGNO. *Diritto del commercio internazionale, III ed.*, Padova, Cedam, 2011.

⁽⁴⁶⁾ cfr. Art. I, par. 1, GATT. Si veda sul tema G. SCHIAVONE, voce *Nazione più favorita (trattamento della)*, in *Enc. del dir.*, vol. XXVII, Giuffrè, Milano, pp. 816 ss. Afferma l'autore che <<sul piano dei rapporti internazionali, la clausola della nazione più favorita esercita, in effetti, un'importante funzione integratrice e livellatrice>>.

⁽⁴⁷⁾ cfr. Art. III, par. 1 e 2, GATT.

⁽⁴⁸⁾ cfr. Art. XI, par. 1, GATT.

prodotti agricoli a certe condizioni o in caso di deficit grave della bilancia dei pagamenti e in altri casi espressamente previsti.

Questi principi possono essere oggetto di deroga, sotto particolari autorizzazioni, quando sia necessario applicare delle misure restrittive per far recuperare competitività al Paese (c.d. clausola *di salvaguardia*) oppure in favore della nascita di una zona di libero scambio o di un'unione doganale. Infine è previsto un trattamento più favorevole per i PVS ai quali è riconosciuta un trattamento tariffario privilegiato (c.d. *Sistema delle Preferenze Generalizzate*)⁽⁴⁹⁾.

Fatta tale doverosa premessa, va sottolineato che la nozione d'imposizione doganale è un concetto molto vasto: all'interno dei diritti doganali sono ricompresi tutta una serie di tributi che le amministrazioni doganali sono tenute a trattenere in forza di una legge e in particolare con riferimento a operazioni doganali connesse all'importazione o all'esportazione di beni nel/dal territori europeo⁽⁵⁰⁾.

Ai sensi dell'art 34 del TULD <<(…) Fra i diritti doganali costituiscono "diritti di confine": i dazi d'importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione e inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine e ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato>>.

I diritti doganali sono riscossi qualora sorga l'obbligazione doganale e assolvono in particolare due funzioni: la prima è meramente tributaria, la seconda invece rappresenta forse la funzione più importante ovvero quella economica atta a difendere i prodotti comunitari dalla concorrenza dei

⁽⁴⁹⁾ v. *Infra* par. 3.4.2.3

⁽⁵⁰⁾ cfr. Art. 34 TULD

prodotti esteri⁽⁵¹⁾. La loro applicazione dovrebbe contribuire a rendere fungibili, o meglio confrontabili, le economie coinvolte negli scambi internazionali. Tutt'oggi, però, molti paesi le utilizzano come barriere a protezione della propria economia interna.

Vale la pena di dare una definizione dei dazi maggiormente dettagliata, data la loro rilevanza nelle operazioni doganali.

I dazi, il cui nome deriva dal latino “*datio*” e anticamente chiamati anche “*gabelle*”, rientrano nella più ampia categoria delle imposte indirette sul consumo, in quanto gravano direttamente sul consumatore⁽⁵²⁾.

Il Codice Doganale Comunitario all'art. 4, par. 10, definisce i dazi, distinguendo i dazi all'importazione dai dazi all'esportazione. I primi rappresentano i diritti doganali dovuti a seguito dell'introduzione nel territorio comunitario di merce extracomunitaria. Quelli all'esportazione, invece, scaturiscono qualora sia esportata merce europea al di fuori del territorio doganale comunitario⁽⁵³⁾. In ambo i casi, i diritti possono essere dovuti nel quadro della politica agricola comunitaria, mediante prelievi agricoli e altre imposizioni.

Un'ulteriore classificazione dei dazi è possibile e si distinguono i dazi a seconda dello scopo, della modalità di calcolo, della destinazione e dei rapporti tra gli Stati.

I dazi secondo lo scopo si differenziano a seconda della *ratio* con la quale sono applicati. Rientrano in questa categoria i *dazi protettivi*, utilizzati per tutelare le produzioni di beni europei dalla concorrenza dei beni provenienti da Paesi terzi, importati normalmente a prezzi inferiori. Con la loro applicazione, i beni terzi dovrebbero apparire “meno convenienti”, così da

⁽⁵¹⁾ Il presupposto del tributo, va identificato nell'attraversamento della linea di confine e nella destinazione delle merci al consumo, P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, Giuffrè 2010, pp. 332 ss.

⁽⁵²⁾ Sul tema si veda E. VARESE, S. BUFFAGNI, *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2011, p. 6 ss.

⁽⁵³⁾ In realtà i dazi all'esportazione sono stati quasi del tutto aboliti: grazie allo sviluppo dei rapporti internazionali e al fine di evitare doppie imposizioni si è venuto ad affermare il principio per il quale le merci devono essere tassate solamente nel Paese di destinazione.

scoraggiarne l'importazione e regolare, in questo modo, l'afflusso di merci nel territorio europeo ed evitando forme di concorrenza sleale. A questi si affiancano i *dazi fiscali*, adottati con la finalità di alimentare le entrate nelle casse dell'Ue.

Altra importante distinzione è dovuta alla modalità mediante la quale il dazio è calcolato. Appartengono a questa categoria i *dazi specifici*, calcolati sulla base delle unità fisiche della merce (peso, numero, lunghezza, capacità, volume etc.), i *dazi ad valorem* applicati sul valore in dogana delle merci, applicando a esso un'aliquota percentuale standard, e infine i *dazi misti*, che implicano l'utilizzo contemporaneo del dazio ad valorem e del dazio specifico (in particolare qualora una stessa merce preveda costi unitari molto diversi)⁽⁵⁴⁾.

La distinzione dei dazi secondo la destinazione delle merci, riprende la classificazione del CDC distinguendo i dazi all'importazione dai dazi all'esportazione.

Infine, sulla base dei rapporti tra gli Stati, possono essere previsti particolari e importanti tipologie di dazio. Ci si riferisce, in particolare modo, a: *dazi autonomi*, *dazi convenzionali*, *dazi antidumping*, *dazi antisovvenzioni*, *dazi previsti da misure di salvaguardia*. Quelli autonomi sono in pratica disapplicati. Per gli Stati che hanno aderito al WTO, è preclusa la possibilità di stabilire autonomamente le imposizioni daziarie. I dazi convenzionali derivano da accordi multilaterali tra gli Stati, mentre quelli preferenziali derivano normalmente da accordi tra Ue e Paesi in via di sviluppo, al fine di agevolare i commerci delle loro merci. Ruolo opposto a quest'ultima categoria è affidato ai dazi compensativi, che hanno il ruolo di proteggere le merci europee, applicando a quelle estere un'aliquota daziaria maggiorata.

⁽⁵⁴⁾ Sostanzialmente mentre il dazio specifico è applicato con maggiore certezza, ma talvolta risulta non proporzionato rispetto al valore delle merci, quello *ad valorem*, anche se commisurato al valore di transazione delle merci, talvolta causa contenziosi sul reale valore delle merci a causa della differenza tra il valore dichiarato e quello accertato.

I dazi antidumping, quelli antisovvenzioni e quelli previsti da misure di salvaguardia sono applicati come mezzo di difesa commerciale.

I dazi antisovvenzioni sono applicati a protezione di un determinato mercato dalla concorrenza di merci originarie da Paesi terzi che sono vendute a prezzi relativamente bassi, in virtù delle sovvenzioni all'esportazione ottenute nei loro Paesi di origine. La loro imposizione è concessa, secondo il Reg. (CE) n. 2026/97 del 6 ottobre 1997 (e successive modifiche, v. da ultimo il Reg. (CE) n. 597/2009 del Consiglio dell'11 giugno 2009), qualora l'importazione di questi beni sovvenzionati comporti un pregiudizio per le imprese comunitarie. I dazi previsti da misure di salvaguardia sono applicati allorché si appalesi una situazione di crisi o di un pericolo grave di crisi derivante da una sensibile fluttuazione dei flussi commerciali: essi sono applicati in via temporanea per proteggere la produzione dell'Ue.

La più importante misura di difesa commerciale è rappresentata, infine, dai dazi antidumping che hanno il ruolo di colpire il c.d. "dumping".

Si tratta, in particolar modo, di tutelare le produzioni nazionali, da pratiche scorrette applicate da imprenditori stranieri che esportano i propri beni a prezzi inferiori, rispetto al valore normale degli stessi. Il valore normale, corrisponde al prezzo che è solitamente praticato dal produttore nella vendita degli stessi beni all'interno del Paese di origine⁽⁵⁵⁾.

Il tema è stato affrontato in principio Wto, dove sono state dettate delle misure di tutela commerciale, meglio conosciute come *antidumping*, cui ogni Stato aderente deve conformare le proprie normative, al fine di evitare

⁽⁵⁵⁾ Sul tema si veda il contributo di P. FARAH, R. SOPRANO, in *Dumping e Antidumping. Una guida per le imprese di fronte alle sfide della globalizzazione*, Il Sole 24 Ore, 2009. Gli autori affermano che «L'antidumping è uno strumento fondamentale di protezione transitoria lecita, uno dei pochi cui gli Stati importatori possono ricorrere per consentire all'industria nazionale di adeguarsi al mutamento delle condizioni competitive sul piano mondiale. Non a caso il Segretariato dell'OMC, che monitora in continuo il ricorso a tale strumento, ha riscontrato nel 2008, anno di crisi economica e di tensioni nel commercio internazionale (si prevede un calo del 9% nel 2009), un certo aumento delle nuove procedure antidumping (+17%), iniziate da paesi industrializzati ma anche sempre più a opera di paesi in via di sviluppo».

il rischio che tali norme siano applicate arbitrariamente e siano applicate con finalità protezionistiche.

In ambito europeo i principi del dumping sono stati recepiti mediante il Reg. (CE) n. 384/96⁽⁵⁶⁾, relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di dumping da parte di Paesi non membri della Comunità Europea. In particolare all'art. 1, il regolamento specifica i principi di applicazione di questa tipologia di tributo, prevedendo che esso possa essere <<imposto su qualsiasi prodotto oggetto di dumping la cui immissione in libera pratica nella Comunità causi un pregiudizio>>. L'articolo specifica inoltre che <<un prodotto è considerato oggetto di dumping, quando il suo prezzo all'esportazione nella Comunità è inferiore a un prezzo comparabile del prodotto simile, applicato nel paese esportatore (normalmente il Paese di origine, ma potrebbe trattarsi anche di un paese intermedio) nell'ambito di normali operazioni commerciali>>.

Affinché possa essere chiesta l'applicabilità di questa categoria di dazio, è necessario che si presentino due condizioni e che via sia un nesso di causa tra le due:

1. l'esistenza di una pratica di dumping;
2. un pregiudizio a danno dell'industria comunitaria, causato da tali pratiche.

Se, a seguito di una precisa inchiesta tali condizioni, sono verificate, Il Consiglio Europeo, mediante regolamento, disporrà l'istituzione dei dazi antidumping che devono essere applicati all'importazione del prodotto oggetto di pregiudizio. Questi rimangono in vigore per un periodo massimo

⁽⁵⁶⁾Regolamento (Ce) N. 384/96 del Consiglio del 22 dicembre 1995, relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di dumping da parte di paesi non membri della Comunità europea (*G.U.C.E. n. L 56 del 6. 3. 1996, pag. 1*). Successivamente è stato modificato, v. da ultimo Regolamento (Ce) n. 1225/2009 del Consiglio del 30 novembre 2009 relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di dumping da parte di paesi non membri della Comunità europea (*G.U.C.E. L 343 del 22.12.2009, pag. 51*).

di cinque, salvo riesame del caso⁽⁵⁷⁾. Quanto appena esposto è costantemente monitorato dal Comitato antidumping dell'OMC.

1.4 I “tre” pilastri fondamentali

Il diritto doganale fonda le sue radici attorno a tre pilastri fondamentali⁽⁵⁸⁾:

- Classificazione delle merci;
- Origine delle merci;
- Valore delle merci.

L'operatore economico che voglia espandere la presenza dei propri prodotti oltre i confini nazionali e in particolare europei, deve conoscere le norme che regolano queste tre nozioni e deve essere in grado di applicare correttamente le norme in vigore: è sufficiente pensare che un'errata classificazione delle merci, può comportare l'applicazione di aliquote daziarie più elevate o inferiori rispetto a quelle che sarebbero state applicate se la merce fosse stata classificata in maniera corretta e sanzioni da parte delle amministrazioni terze, inoltre il corretto riconoscimento dell'origine consente alle merci di godere di agevolazioni derivanti da eventuali patti preferenziali stipulati tra l'Europa e altri Paesi o organizzazioni. O, sempre con riferimento all'origine, il riconoscimento del *Made in Italy*, a livello commerciale, è diventato ormai un marchio di valore “spendibile” in ogni mercato terzo e si traduce in maggiori opportunità di vendita. Molta attenzione merita anche il calcolo del valore della merce da dichiarare nella bolletta doganale: un'errata valutazione può comportare una revisione della dichiarazione doganale, che oltre a imporre il

⁽⁵⁷⁾ L'ultima applicazione rinvenibile, è il dazio antidumping imposto sulle porcellane e ceramiche da tavola di origine e provenienza Cina (Reg. (UE) n. 412/2013, del 15 maggio 2013 - *G.U.U.E. L 131 del 15.5.2013, pagg. 1-45*).

⁽⁵⁸⁾ Il TITOLO II del CdC è a tal proposito intitolato “*Principi in base ai quali sono applicati i dazi all'importazione o all'esportazione e le altre misure previste nel quadro degli scambi di merci*”

pagamento dei diritti doganali non integralmente versati, è normalmente accompagnata da sanzioni che arrivano a essere sino a dieci volte l'ammontare dei diritti non liquidati.

Conoscere le regole e applicarle correttamente permette agli operatori economici di programmare l'ammontare degli oneri doganali nei propri *"fiscal plans"*, sfruttare tutti i vantaggi competitivi utilizzando gli strumenti che la normativa doganale pone a loro disposizione, evitare sanzioni, anche molto gravose, nonché accertamenti e sequestri preventivi, da parte delle autorità doganali.

1.4.1 Classificazione delle merci

La Classificazione delle Merci è uno dei principi fondamentali del diritto doganale. La corretta Classificazione individua l'esatta tassazione inerente alle merci da importare, nonché l'applicazione di eventuali misure non tariffarie da applicare alla stessa.

Il classificare le merci da punto di vista doganale, esula dalla valutazione sulla qualità e dal costo della merce. La Classificazione è un concetto che va oltre a questi schemi, dal momento che nella stessa voce doganale rientrano gli stessi beni, ognuno dei quali può essere di buona o cattiva fattura, nonché avere un valore maggiore o minore⁽⁵⁹⁾.

Non vi è alcuna regolamentazione doganale mondiale che permetta da una parte di sottrarre le merci alla procedura di classificazione tariffaria e dall'altra, che vengano immessi nel proprio territorio doganale beni per i quali non sia stato individuato il codice di nomenclatura applicabile.

La corretta designazione del codice corretto è di considerevole rilievo per l'operatore economico, in quanto esiste una relazione univoca tra ciascun

⁽⁵⁹⁾ M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, pp. 35 ss.

codice di classificazione e la specifica misura daziaria applicabile ai beni oggetto d'importazione.

All'uopo è stato individuato un "linguaggio comune" per applicare a un determinato bene il codice corrispondente, sia esso introdotto nel territorio di uno dei Paesi Ue o in altri Paesi del mondo.

Già nel 1988 entrò in vigore, per 137 Paesi, la Convenzione internazionale sul Sistema Armonizzato di designazione e di codificazione delle merci (SA)⁽⁶⁰⁾, elaborata dall'Organizzazione mondiale delle Dogane.

Gli obiettivi sui quali si fonda detta convenzione, mirano da una parte a facilitare il commercio internazionale, agevolare la raccolta, il raffronto e l'analisi delle statistiche, in particolare quelle relative al commercio internazionale; dall'altra a ridurre le spese derivanti dalla necessità di attribuire alle merci una nuova designazione, una nuova classificazione e un nuovo codice, in particolare quando, nel corso degli scambi internazionali, passano da un sistema di classificazione a un altro, e di facilitare la trasmissione di dati e documenti commerciali.

Quanto all'articolazione del sistema armonizzato di classificazione delle merci, esso risulta suddiviso in due parti: nella prima sono rappresentati quasi tutti i settori merceologici in 97 capitoli, suddivisi a loro volta in 21 sezioni che individuano la corretta designazione da attribuire alla merce, nella seconda parte, invece, sono indicati i corrispondenti numeri di codice. Le merci vengono individuate secondo un codice che conta sei cifre così organizzate:

- le prime due cifre individuano il capitolo;
- la terza e la quarta cifra la voce doganale;
- la quinta cifra la sottovoce,
- la sesta la ripartizione della sottovoce.

⁽⁶⁰⁾ La Comunità Europea ha aderito a tale convenzione con Decisione 87/369/CEE del Consiglio del 7 aprile 1987, relativa alla conclusione della convenzione internazionale sul sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci e il relativo protocollo di emendamento, (*G.U.C.E. L 198 del 20.7.1987, pagg. 1-2*). Vedi inoltre Nota Agenzia delle Dogane - 15/11/2007, n.4957,

In definitiva, le prime due cifre identificano l'appartenenza del prodotto a una categoria generale, mentre le voci successive lo identificano con maggiore precisione indicando le lavorazioni che incidono progressivamente sul prodotto.

1.4.1.1 La Tariffa Doganale Comune della Comunità Europea (Tdc)

Il sistema SA, descritto nel precedente paragrafo, è alla base del sistema di Nomenclatura Combinata istituita dal Reg. (CEE), n. 2658/87⁽⁶¹⁾.

Secondo il CdC l'obbligazione doganale si fonda sulla tariffa doganale comune (art. 20), la quale comprende la nomenclatura combinata delle merci e i dazi applicabili, nonché i trattamenti extratributari applicabili.

Con l'Allegato I al Reg. (CEE) 2658/87 è stato istituito, dalla Commissione, il sistema della Nomenclatura Combinata (NC) che <<risponde nel contempo alle esigenze della tariffa doganale comune, delle statistiche del commercio estero della Comunità e di altre politiche comunitarie relative all'importazione o all'esportazione di merci>>.

Questo Allegato viene di anno in anno aggiornato mediante l'emanazione di un regolamento da parte della Commissione Europea. L'ultimo disponibile a oggi è il Regolamento di esecuzione (UE) n. 927/2012⁽⁶²⁾, del 9 ottobre 2012, in vigore dal 1° gennaio 2013.

Il richiamato Allegato si compone essenzialmente di tre parti: nella prima sono esposte le "regole generali" per l'interpretazione della nomenclatura combinata e le norme generali comuni riferite ai dazi, nonché alcune "disposizioni speciali" inerenti a particolari tipologie di merci; nella seconda è riportata la tabella di designazione delle merci (nomenclatura combinata)

⁽⁶¹⁾ Regolamento (Cee) n. 2658/87 del 23 luglio 1987 relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (*G.U.C.E L 256 del 7.9.1987, pagg. 1-675*).

⁽⁶²⁾ Regolamento di esecuzione (UE) n. 927/2012 della Commissione, del 9 ottobre 2012, che modifica l'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (*G.U.C.E. L 304 del 31.10.2012, pagg. 1-915*).

e le aliquote daziarie corrispondenti⁽⁶³⁾; infine, la terza parte riporta gli allegati tariffari per alcuni prodotti agricoli e farmaceutici.

La nomenclatura combinata riprende il Sistema Armonizzato, non a caso le prime sei cifre sono pressoché identiche. La differenza risiede nell'aggiunta di una settima e un'ottava cifra per suddividere e specificare ulteriormente le voci (queste vengono indicate con "00" qualora un'ulteriore specificazione non sia possibile)⁽⁶⁴⁾.

Come già sottolineato, classificare le merci è un atto necessario al fine di poter procedere con la dichiarazione delle stesse in dogana. Ma esso è un atto tanto necessario quanto complesso, tanto che molto spesso è oggetto di controversie. Per facilitare gli operatori nel designare il codice corretto da attribuire ai beni, l'Allegato I al Reg. (UE) n. 927/2012 riporta, nella prima parte, le regole interpretative inerenti all'interpretazione della nomenclatura combinata e all'applicazione dei dazi.

La classificazione delle merci mediante la nomenclatura combinata, deve essere eseguita conformemente alle seguenti regole:

Regola 1

Questa stabilisce che: <<I titoli delle sezioni, dei capitoli o dei sottocapitoli sono da considerare come puramente indicativi, poiché la classificazione delle merci è determinata legalmente dal testo delle voci, da quello delle note premesse alle sezioni o ai capitoli e, occorrendo, dalle norme che seguono, purché queste non contrastino col testo di dette voci e note>>.⁽⁶⁵⁾

⁽⁶³⁾ Le merci sono raggruppate per materia e seguono un ordine preciso, che va dalla materia prima al prodotto complesso/finito.

⁽⁶⁴⁾ Di conseguenza fino alla stessa cifra è possibile trovare immediatamente la corrispondenza tra gli stessi beni, siano essi classificati all'interno dell'Unione Europea o in un altro Paese aderente alla Convenzione internazionale sul Sistema Armonizzato di designazione e di codificazione delle merci (SA).

⁽⁶⁵⁾ "La Corte di Giustizia dell'UE ha più volte affermato il principio secondo cui, per la classificazione doganale, l'elemento decisivo è rappresentato dalle caratteristiche e proprietà oggettive della merce da classificare" M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica*

Regola 2

a) In caso di oggetti incompleti o non finiti, questi seguono la classificazione di quelli completi o finiti, purché presentino le caratteristiche essenziali di quest',ultimi.

b) Qualunque riferimento all'interno delle voci a una materia e ai lavori di una materia, si riferisce a questa materia sia allo stato puro, sia mescolata o anche associata ad altre materie.

Regola 3

Questa regola va letta a integrazione della n. 2 e risolve il problema delle merci che siano classificabili entro una o più voci. Sono i casi in cui le merci siano mescolate o associate ad altre merci, oppure lavori costituiti da una più materie. In questi casi è necessario applicare i seguenti principi, seguendo l'ordine in cui sono indicati (specificità, essenzialità e ordine di numerazione):

a) tra più voci deve essere individuata quella più specifica, la quale deve avere la priorità sulle voci di portata più generale;

b) qualora la regola 3 a) non sia applicabile, questi beni saranno classificati <<secondo la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale>>;

c) nei casi in cui le regole 3 a) o 3 b) non permettano di effettuare la classificazione, la merce sarà classificata nella voce che è posta per ultima tra quelle suscettibili di essere validamente prese in considerazione.

Regola 4

È possibile procedere a una classificazione per analogia, qualora le prime tre regole non siano applicabili.

Regola 5

Questa disposizione regola la classificazione di astucci e imballaggi, i quali seguono la regola di classificazione dell'oggetto cui sono destinati <<quando essi sono del tipo normalmente messo in vendita con questi

ultimi>>. Per quanto riguarda gli imballaggi, la regola non è obbligatoria se essi possono essere più volte validamente utilizzati.

Regola 6

<<La classificazione delle merci nelle sottovoci di una stessa voce è determinata legalmente dal testo di queste sottovoci e dalle note di sottovoci, nonché, *mutatis mutandis*, dalle regole di cui sopra, tenendo conto del fatto che possono essere comparate soltanto le sottovoci dello stesso valore. Ai fini di questa regola, le note di sezioni o di capitoli sono, salvo disposizioni contrarie, parimenti applicabili>>.

Le regole relative all'applicazione dei dazi, invece, prevedono innanzitutto una distinzione tra dazi convenzionali, consolidati in sede GATT, applicabili a tutte le merci che provengono dai Paesi che fanno parte di questo accordo, oppure sono originari da quei Paesi con i quali l'Unione Europea ha stipulato particolari accordi (secondo la clausola della nazione più favorita); dazi autonomi speciali, applicati dall'Unione Europea, tramite proprio regolamento, unilateralmente o a seguito di accordi bilaterali o multilaterali o nei confronti dei Paesi terzi (accordi preferenziali, reciproci o non reciproci, concessioni tariffarie). Qualora per un determinato prodotto siano previste entrambe le tipologie di dazio, verrà applicato quello più favorevole, anche se di regola l'Unione Europea applica i dazi convenzionali consolidati in sede GATT, anche nei confronti dei Paesi che non sono contraenti dell'accordo⁽⁶⁶⁾.

1.4.1.1 Segue: La TARIC

La TARIC costituisce la tariffa integrata della comunità, prevista all'art. 20 CDC, che viene impiegata dagli Stati Membri per l'applicazione misure di politica commerciale applicabili alle merci in import o in export dall'Unione Europea.

⁽⁶⁶⁾ P. GRAMMATICA, Economia e tecnica degli scambi internazionali, V&P, 2002

Questo tariffa è stata istituita al fine di segnalare le disposizioni comunitarie (inerenti a preferenze tariffarie, applicazioni di dazi antidumping, contingentamenti, particolari misure di vigilanza) che sono applicabili a una determinata tipologia di merce.

L'art. 2 del Reg. (CEE) n. 2658/87 istituisce la TARIC sulla base della nomenclatura combinata: in effetti, all'art. 3 che ne descrive la struttura, si riscontra che le prime sei cifre riprendono quelle del sistema armonizzato, la settima e l'ottava combaciano con le sottovoci NC, la nona cifra è riservata solamente ad alcuni Stati membri per le suddivisioni statistiche nazionali (in base alle esigenze nazionali), mentre la novità risiede nell'utilizzazione della decima e dell'undicesima cifra, che rappresentano le sottovoci TARIC e sono identificate con "00" nel caso di assenza di suddivisione comunitarie. È inoltre prevista la possibilità, in via eccezionale, di integrare questa tariffa con un codice addizionale di quattro cifre al fine dell'applicazione di specifiche regolamentazioni comunitarie che non sono codificate.

1.4.2 Origine delle merci

Altro pilastro fondamentale del diritto doganale è rappresentato dalla determinazione dell'origine delle merci.⁽⁶⁷⁾

Si tratta di una materia tanto affascinante, quanto ampia tanto che viene raffigurata come uno degli elementi più difficili da delineare al fine

⁽⁶⁷⁾ Da notare la fondamentale differenza tra i termini "provenienza" e "origine" che non devono essere confusi: mentre il primo termine identifica il luogo da cui una merce proviene, con il secondo si intende il luogo in cui la merce è stata prodotta. Per esempio, se importiamo delle moto in Italia dagli Stati Uniti, tali moto sono di provenienza americana. Ma se queste moto sono state originariamente prodotte in Giappone, importate negli Usa e successivamente esportate in Italia, questa merce sarà di provenienza americana ma di origine giapponese (fermo restando che negli Stati Uniti non abbia subito trasformazioni sostanziali).

dell'accertamento doganale, in quanto prevede l'applicazione di un concetto giuridico a delle tecniche produttive, talvolta complicate, al fine di attribuire una vera e propria nazionalità ai prodotti oggetto di dichiarazione in dogana⁽⁶⁸⁾.

La normativa comunitaria relativa all'origine delle merci è rinvenibile agli artt. 22 e ss. del CDC e agli artt. 35 e ss. del DAC.

La corretta attribuzione dell'origine assolve diversi obiettivi, a partire dalla corretta applicazione omogenea della tariffa doganale comune e delle misure di politica commerciale, come per esempio i dazi antidumping, agevolazioni e riduzioni dei dazi. Altra peculiarità della disciplina, discerne dalla possibilità attribuita al consumatore di conoscere precisamente dove sono stati originati i beni, nonché di poter etichettarli in maniera corretta (apposizione del c.d. "*made in...*")⁽⁶⁹⁾.

Il concetto di origine non è univoco. Si suole normalmente distinguere tra due nozioni di origine:

- I. origine non preferenziale (artt. 23-26 CDC);
- II. origine preferenziale (Att. 27 CDC)

Si tratta di due concetti completamente diversi tra loro. Infatti l'origine non preferenziale costituisce la regola generale atta a definire l'origine commerciale dei prodotti ed è rilevante dal punto di dell'applicazione delle misure di politica commerciale, certificazione ed etichettatura delle merci⁽⁷⁰⁾.

⁽⁶⁸⁾ B. SANTACROCE, E. SBANDI, *L'origine doganale, il sistema delle preferenze generalizzate (SPG) e le nuove certificazioni IVO*, in *Corriere Tributario*, n. 26/2013, p. 2097

⁽⁶⁹⁾ M. FABIO, *L' Origine preferenziale: opportunità o penalizzazione?*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 5/2012, p. 36

⁽⁷⁰⁾ B. SANTACROCE, E. SBANDI, *L'origine doganale, il sistema delle preferenze generalizzate (SPG) e le nuove certificazioni IVO*, in *Corriere Tributario*, n. 26/2013, p. 2097. Nel testo dell'articolo l'autore sottolinea l'importanza della corretta definizione dell'origine dei prodotti sostenendo che <<l'origine delle merci configura uno dei più complessi elementi fondamentali dell'accertamento doganale, connotandosi come un concetto profondamente giuridico applicato però a tecniche e metodologie produttive assai sofisticate, che consente di conferire ad un determinato prodotto una precisa nazionalità che potrà avere rilievo al momento dell'applicazione della tassazione di confine>>.

Questo concetto si riferisce, in particolare, a tutti quei prodotti che provengono da Paesi con i quali non è stato concluso alcun Accordo tariffario. A essi verrà applicata l'aliquota daziaria riportata nel testo della tariffa doganale comune.

Si può attribuire pertanto l'origine non preferenziale a <<un prodotto la cui origine è irrilevante ai fini dell'applicazione di fiscalità agevolata in importazione nel Paese di destinazione. La qualificazione può essere rilevante ai soli fini commerciali>>⁽⁷¹⁾.

L'origine preferenziale è applicabile ai beni che provengono da Paesi con i quali lo Stato d'importazione ha concluso Accordi tariffari (bilaterali o multilaterali)⁽⁷²⁾. Attribuendo l'origine preferenziale, i prodotti oggetto d'importazione saranno sottoposti a un trattamento tariffario più favorevole⁽⁷³⁾. Questo privilegio può essere disapplicato qualora la merce importata non segua le rigide regole d'origine che sono previste, in maniera autonoma, in ciascun accordo tariffario, o non sia possibile documentare l'origine preferenziale. Va sottolineato, inoltre, che lo status di origine preferenziale permette di ottenere solamente benefici sul piano della fiscalità doganale, nulla vieta l'applicazione, sui beni che godono di questo status, delle misure di difesa e politica commerciale⁽⁷⁴⁾.

In definitiva, per tutti i Paesi "non accordisti" con l'Unione Europea, l'origine non preferenziale e quella preferenziale coincidono.

⁽⁷¹⁾ M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, p. 85

⁽⁷²⁾ Gli accordi di origine preferenziale stipulati dall'Ue sono rintracciabili presso questo sito web: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_duties/rules_origin/preferential/article_779_en.htm, data ultima consultazione 09/08/2013.

⁽⁷³⁾ In proposito, l'art. 20, par 3, del Reg. (CEE) n. 2913/92 prevede che << La tariffa doganale delle Comunità europee comprende: (...) d) le misure tariffarie preferenziali contenute in accordi che la Comunità ha concluso con taluni paesi o gruppi di paesi e che prevedono la concessione di un trattamento tariffario preferenziale; e) le misure tariffarie preferenziali adottate unilateralmente dalla Comunità a favore di taluni paesi, gruppi di paesi o territori>>.

⁽⁷⁴⁾ M. FABIO, *L' Origine preferenziale: opportunità o penalizzazione?*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 5/2012, p. 36

Per ciascuna tipologia di origine sono previste delle regole diverse di determinazione: va da subito premesso che le regole che si riferiscono all'origine preferenziale sono molto più specifiche e dettagliate rispetto a quelle che determinano l'origine non preferenziale e vanno, inoltre, valutate con riferimento a ciascun Accordo tra i Paesi contraenti.

1.4.2.1 Le regole di determinazione dell'origine non preferenziale

A livello internazionale non sono previste specifiche regole per la determinazione dell'origine: un tentativo di standardizzazione è stato effettuato con la stipulazione della *Convenzione Internazionale sulla semplificazione ed armonizzazione delle procedure doganali di Kyoto del 1973*, la quale ha varato delle regole generali di determinazione, al fine di facilitare la loro interpretazione da parte di tutte le autorità doganali, fermo restando la non obbligatorietà della loro applicazione⁽⁷⁵⁾.

Soltanto negli anni '90, si consolidò un processo di armonizzazione delle regole di origine delle merci in sede Wto e nel 1995 entrò in vigore un accordo importante, "c.d. *Agreement on Rules of Origin*"⁽⁷⁶⁾, che si proponeva, appunto, di armonizzare i principi di determinazione dell'origine delle merci applicabili da parte di ciascun Stato membro dell'accordo, ad eccezione delle regole applicate in seguito a particolari accordi commerciali che comportavano l'applicazione di misure tariffarie agevolate.

⁽⁷⁵⁾ L'allegato D.1. della Convenzione di Kyoto, riguarda proprio le "rules of origin": esso è stato sostituito nel 2006 con l'entrata in vigore della c.d. "Convenzione riveduta di Kyoto" nell'allegato K.

⁽⁷⁶⁾ L'Accordo sulle regole di origine comprende quattro parti e due allegati. La prima raccoglie le definizioni e identifica l'ambito di applicazione dell'accordo, la seconda fa riferimento alla disciplina applicabile durante il periodo transitorio e successivamente a tale periodo, la terza parte riguarda le procedure in materia di notifiche, esami, consultazioni e composizione delle controversie, mentre l'ultima parte è dedicata all'armonizzazione delle regole in materia di origine.

Le regole sull'origine non preferenziale previste nel Codice doganale Comunitario, nonché nelle Disposizioni di applicazione del Codice Doganale Comunitario, si rifanno sia ai principi stabiliti nella *Convenzione Internazionale sulla semplificazione ed armonizzazione delle procedure doganali di Kyoto*, che a quelli del Gatt, con particolare riferimenti all'art IX, il quale prevede che in materia di origine, le parti contraenti debbano collaborare tra di loro al fine di evitare che vengano utilizzati nomi commerciali che travisino la vera origine del prodotto.

Fermo restando il principio universale secondo il quale un bene che sia interamente ottenuto in un Paese (compreso anche il mare territoriale), sia originario di quel Paese stesso⁽⁷⁷⁾, c.d. *regola dell'origine diretta*, la materia si complica, e non di poco, quando alla formazione del bene concorrano materie originarie di più Paesi, c.d. *regola dell'origine mediata*. A tal proposito l'art. 24 CDC fissa la regola generale da seguire in tali casi e riporta quanto segue:

<<Una merce alla cui produzione hanno contribuito due o più paesi è originaria del paese in cui è avvenuta l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata ed effettuata in un'impresa attrezzata a tale scopo, che si sia conclusa con la fabbricazione di un

⁽⁷⁷⁾ L'art. 23 CDC riporta un elenco di beni, i quali sono da considerarsi interamente ottenuti in un unico Paese e precisamente: i prodotti minerali estratti in tale paese, i prodotti del regno vegetale ivi raccolti, gli animali vivi, ivi nati ed allevati, i prodotti che provengono da animali vivi, ivi allevati, i prodotti della caccia e della pesca ivi praticate; i prodotti della pesca marittima e gli altri prodotti estratti dal mare, al di fuori delle acque territoriali di un paese, da navi immatricolate o registrate in tale paese e battenti bandiera del medesimo, le merci ottenute a bordo di navi-officina utilizzando prodotti di cui alla lettera f), originari di tale paese, sempreché tali navi-officina siano immatricolate o registrate in detto paese e ne battano la bandiera, i prodotti estratti dal suolo o dal sottosuolo marino situato al di fuori delle acque territoriali, sempreché tale paese eserciti diritti esclusivi per lo sfruttamento di tale suolo o sottosuolo i rottami e i residui risultanti da operazioni manifatturiere e gli articoli fuori uso, sempreché siano stati ivi raccolti e possono servire unicamente al recupero di materie prime le merci ivi ottenute esclusivamente dalle merci di cui alle lettere da a) ad i) o dai loro derivati, in qualsiasi stadio essi si trovino.

prodotto nuovo od abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione>>.

Le condizioni identificate nella normativa comunitaria devono essere tutte soddisfatte. Nel caso di origine mediata, quindi, la stessa sarà attribuita al Paese in cui è avvenuta la *trasformazione o lavorazione essenziale*. Questo concetto è stato oggetto di molteplici interpretazioni, ma in generale dovrà trattarsi di un'operazione che non rappresenti solamente un assemblaggio finale di beni, ma che comporti un'effettiva trasformazione delle componenti⁽⁷⁸⁾, attribuendo nuove qualità e caratteristiche al prodotto. Nel caso di più lavorazioni, effettuate in diversi Paesi, sarà necessario identificare quale tra le varie lavorazioni presenti il requisito della sostanzialità e, nel caso in cui non possa essere attribuito tale carattere a nessuna delle lavorazioni avvenute, l'origine sarà conferita al Paese di origine della materia prima. Non è stato stilato alcun elenco che riporti esattamente quali siano le trasformazioni sostanziali, salvo quanto previsto dagli allegati 9-11 e dagli artt. 36-38 del DAC con riferimento ai prodotti tessili e altri prodotti.

Altra condizione fondamentale è rappresentata dalla *giustificazione economica e impresa attrezzata*: per evitare comportamenti elusivi, atti a far ottenere ai prodotti "origini" diverse rispetto a quella effettiva, è stato previsto che le operazioni poste in essere, debbano essere economicamente giustificate, nonché effettuate da imprese specializzate. Non deve trattarsi, quindi, d'interventi fittizi ma reali effettivamente eseguiti da soggetti a ciò preposti.

Infine, assume considerevole rilevanza, il c.d. *cambiamento di voce tariffaria* a ragione del quale, la trasformazione sostanziale deve produrre un prodotto nuovo (c.d. *cambiamento di voce tariffaria*) e deve

⁽⁷⁸⁾ La Corte di Giustizia ha più volte affermato il principio per il quale una mera trasformazione a livello di presentazione del bene finale, non può essere considerato alla stregua di una trasformazione sostanziale. Il prodotto finito deve presentare delle caratteristiche diverse da quelle delle varie parti che sono state impiegate nel processo di produzione (sentenza sulla caseina del 26/01/1977 Causa n.49/76)

rappresentare una fase importante del processo produttivo (c.d. *elevato peso specifico*). Ritornando alla mente il concetto di classificazione delle merci, un prodotto nuovo sarà definito tale, quando assume un codice diverso nel *Sistema Armonizzato di designazione e codificazione delle merci* (SA), rispetto al codice attribuito alle materie che hanno originato il prodotto stesso. Questo criterio presenta dei limiti in quanto, talvolta, minimi cambiamenti possono provocare una modifica della voce tariffaria, mentre processi più complessi, possono non incidere sul mutamento della voce tariffaria. Non è semplice, di conseguenza, determinare quali cambiamenti tariffari oggettivi e generali debbano avvenire affinché si possa attribuire l'origine⁽⁷⁹⁾. Inoltre alcune critiche vertono sulla possibile discrezionalità che gli operatori possono utilizzare nel classificare le merci che importano e sulla necessità di aggiornare continuamente i codici di classificazione del SA per evitare valutazioni obsolescenti.

Questi concetti sono stati completamente rivisti e semplificati dal Codice Doganale Aggiornato, il quale tratta all'art. 36 il concetto di origine prevedendo che: <<1. Le merci interamente ottenute in un unico paese o territorio sono considerate originarie di tale paese o territorio. 2. Le merci alla cui produzione hanno contribuito due o più paesi o territori sono considerate originarie del paese o territorio in cui hanno subito l'ultima trasformazione sostanziale>>.

In definitiva, oltre al concetto di origine diretta, viene ripreso solamente il criterio della trasformazione sostanziale.

Per la determinazione dell'origine non preferenziale è possibile utilizzare un altro criterio, quello della regola percentuale ad valorem. È stato introdotto dalla Convenzione di Kyoto⁽⁸⁰⁾ e prevede che, per determinare l'origine, si

⁽⁷⁹⁾ L'Unione Europea considera rilevante ai fini del cambiamento della voce tariffaria il mutamento della terza e quarta cifra.

⁽⁸⁰⁾ Il criterio basato sulla percentuale ad valorem è incorporato nella Decisione del Consiglio, 77/415/CEE, del 3 giugno 1977, che accetta a nome della Comunità vari

possa individuare la rilevanza delle trasformazioni e lavorazioni che i prodotti subiscono in un determinato Paese. Se tali operazioni apportano un valore aggiunto alla merce, pari o superiore a una determinata soglia determinata a priori, allora la merce acquisirà l'origine di quel Paese dove tali lavorazioni sono avvenute. Alternativamente il valore aggiunto può essere calcolato tenendo conto della percentuale di materiali e componenti di origine straniera impiegati nella produzione delle merce: quest'ultima risulterà originaria di un determinato Paese, solamente se la quantità di materiali o componenti stranieri impiegati⁽⁸¹⁾ in quella determinata produzione, non superi una determinata percentuale del valore del prodotto finito.

Aspetto rilevante che può emergere dall'utilizzo di questo criterio è il cd. *roll up*: qualora un bene sia prodotto in più fasi successive, la normativa potrebbe essere facilmente aggirata e potrebbero essere posti in essere comportamenti elusivi. Si faccia il caso di un bene intermedio. Esso sarà considerato originario del Paese nel quale è stato prodotto, se ha subito in questo Paese delle lavorazioni/trasformazioni locali il cui valore è al di sopra di una certa soglia. Ma si supponga che questo bene venga poi utilizzato per la produzione del bene finale: parteciperà alla creazione del valore finale del bene l'intero valore del bene intermedio e non il valore delle singole parti che hanno determinato l'origine del bene stesso. Così facendo sarà dichiarato un valore delle lavorazioni locali, maggiore rispetto a quello effettivamente contenuto⁽⁸²⁾.

allegati della convenzione internazionale per la semplificazione e l'armonizzazione dei regimi doganali (GU L 166 del 4.7.1977, pagg. 1–39).

⁽⁸¹⁾ Il loro valore di norma viene calcolato sulla base del valore all'importazione o del prezzo di acquisto.

⁽⁸²⁾ La questione merita un'elevata attenzione se sussistono dei rapporti (per esempio contrattuali o societari) tra chi produce il bene intermedio e chi lo utilizza per la produzione del bene finale: talvolta si verifica che, proprio in virtù di tali rapporti, il bene intermedio non venga pagato da parte del produttore finale, seppure l'autorità doganale dovrà valutarne il prezzo di trasferimento. Ancora, attenzione va posta nei rapporti che si vengono a creare nelle zone a libero scambio (normalmente le preferenze tariffarie vengono concesse

1.4.2.2 Segue: Le regole di determinazione dell'origine preferenziale

Affinché possa essere attribuito lo status di origine preferenziale a un bene, è necessario che esista un Accordo tra due o più Paesi tra i quali avviene lo scambio di merci.

L'art. 27 CDC specifica che le misure tariffarie preferenziali possono derivare da specifici accordi che l'Unione Europea ha stipulato con altri Paesi, oppure possono essere adottate unilateralmente a favore di alcuni gruppi di Paesi⁽⁸³⁾.

Attribuire l'origine preferenziale significa concedere l'esenzione o la progressiva riduzione dell'imposizione daziaria. Comportano, dunque, un vantaggio finanziario immediato per l'importatore, tale da giustificare la

proprio a questi Paesi) e nei Paesi dove sono concessi accordi tariffari preferenziali. A titolo esemplificativo poniamo che vengano prodotti dei beni intermedi nel Paese A, che non gode di benefici tariffari. Le componenti qui prodotte soddisfano la condizione della condizione minima di contenuto locale, ma contengono una buona percentuale di parti importate. Queste componenti vengono esportate in un Paese B che gode dei benefici tariffari e saranno utilizzate come prodotti intermedi non originari. Il bene finale sarà quindi esportato nel Paese C che concede la preferenza tariffaria e questi beni finali godranno di trattamenti tariffari agevolati in quanto nel conteggio del valore percentuale di contenuto locale il valore del bene importato sarà considerato interamente originario.

⁽⁸³⁾ Cfr. L. MORICONI, *L'Origine Preferenziale*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 3/2013, p. 41. L'autore riassume gli accordi stipulati dall'Ue, nel rispetto dell'art. 207 del Trattato sul Funzionamento dell'Ue, affermando il principio di reciprocità che vige in questo tipo di accordi. Si tratta degli accordi stipulati con Svizzera, Islanda, Norvegia, Spazio Economico Europeo (oltre all'Unione europea: Islanda, Norvegia, Liechtenstein), Isole Faeroer, Macedonia, Croazia, Bosnia-Erzegovina, Albania, Montenegro, Serbia, Turchia, Algeria, Tunisia, Marocco, Israele, Palestina, Egitto, Giordania, Libano, Siria, Sudafrica, Messico, Cile, Corea del Sud. Non sono invece soggetti alla condizione di reciprocità, gli accordi di origine preferenziale stipulati con i Paesi ACP (Africa, caraibi, Paacifico), nei confronti dei Paesi che rientrano nel Sistema delle Preferenze Generalizzate, con i Paesi dei Balcani Albania, Bosnia-Erzegovina, Croazia, Macedonia, Montenegro, Serbia, Kosovo) e alla Moldova.

previsione di condizioni di norma più restrittive, rispetto alle regole poste da quelle “non preferenziali”⁽⁸⁴⁾.

Fermo restando le regole generali sopra menzionate per l’attribuzione dell’origine non preferenziale, per delineare le regole di origine preferenziale è necessario valutare, di volta in volta, che cosa prevede ciascun accordo⁽⁸⁵⁾.

In linea di massima, però, alcuni principi sono estrapolati dalla *Convenzione Internazionale sulla semplificazione ed armonizzazione delle procedure doganali di Kyoto*. In particolare, essi prevedono che le merci ottengano il carattere di “prodotto originario” secondo quanto previsto dalle regole di ciascun Accordo, che siano soggette a trasporto diretto, dal Paese di origine verso il Paese d’importazione che ammette il trattamento preferenziale, supportate da prova documentale dell’origine.

In merito all’acquisizione dello status di origine preferenziale, valgono i principi sopra esposti per la determinazione dell’origine diretta e mediata, prevedendo per la seconda che qualora siano stati utilizzati due o più materiali per la produzione di un bene, originari da più Paesi, la merce sarà

⁽⁸⁴⁾ L. MORICONI, *L’Origine Preferenziale*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 3/2013, pp. 42

⁽⁸⁵⁾ Alcuni accordi prevedono una particolare *regola c.d. “no drawback”* la quale stabilisce il divieto per le parti contraenti di un accordo, di beneficiare di esenzioni o restituzioni dei dazi per materiali non originari, utilizzati per la fabbricazione dei prodotti. In virtù di questo principio, le materie prime originarie di Paesi terzi, impiegate nella lavorazione di un prodotto che acquisisce l’origine in base alle regole degli accordi preferenziali, non possono usufruire dell’istituto del traffico di perfezionamento attivo, in quanto godrebbero dell’esenzione o del rimborso dei dazi. Quindi, in presenza di tale clausola, le materie prime non originarie, incorporate nel prodotto finito, devono sempre essere poste preliminarmente nelle condizioni di libera pratica. In altre parole, non è possibile ottenere due volte un beneficio quando ci si è già avvalsi di una particolare agevolazione al passaggio di un confine con la medesima merce. M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l’attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, p. 106.

originaria del Paese nel quale è avvenuta la trasformazione sufficiente⁽⁸⁶⁾. Questo principio si lega direttamente alla regola del “cambiamento della voce tariffaria” che attribuisce la trasformazione sufficiente a quei materiali che abbiano subito delle trasformazioni tali da condurre a una classificazione tariffaria diversa da quella iniziale⁽⁸⁷⁾.

A ciò fanno eccezione alcuni prodotti elencati nell’Allegato 15 del DAC, dove sono previste specifiche condizioni per la determinazione dell’origine dei prodotti derivanti dai Paesi in via di Sviluppo.

Riassumendo l’origine preferenziale è attribuita ai prodotti che siano stati ottenuti completamente nel paese beneficiario, o, in alternativa, ottenuti nel Paese beneficiario, da materie prime originarie di un Paese terzo, che abbiano però subito una lavorazione o trasformazione sufficiente.

⁽⁸⁶⁾ Va sottolineata la sottigliezza terminologica utilizzata. Mentre per l’origine non preferenziale si parla di “lavorazione sostanziale”, nell’ambito dell’origine preferenziale si parla, invece, di “lavorazione sufficiente”.

⁽⁸⁷⁾ L’art 70 del DAC riporta le lavorazioni che possono essere considerate come “insufficienti” per delineare il cambiamento di voce doganale, nonostante la presenza dei requisiti all’art 69, e in particolare individua: a) le operazioni di conservazione per assicurare che i prodotti restino in buone condizioni durante il trasporto e il magazzinaggio; b) la scomposizione e composizione di confezioni; c) il lavaggio, la pulitura, la rimozione di polvere, ossido, olio, pittura o altri rivestimenti d) la stiratura o la pressatura di prodotti tessili; e) semplici operazioni di pittura e lucidatura; f) la mondatura, la macinatura parziale o totale, la pulitura e la brillatura di cereali e riso; g) operazioni per colorare lo zucchero o formare zollette di zucchero; la macinatura parziale o totale dello zucchero; h) la sbucciatura, la snocciolatura, la sgusciatura di frutta, frutta a guscio e verdura; i) l'affilatura, la semplice molatura o il semplice taglio; j) il vaglio, la cernita, la selezione, la classificazione, la gradazione, l'assortimento (ivi compresa la costituzione di assortimenti di articoli); k) le semplici operazioni di inserimento in bottiglie, lattine, boccette, sacchi, casse o scatole, o di sistemazione su supporti di cartone o legno, e ogni altra semplice operazione di imballaggio; l) l'apposizione o la stampa di marchi, etichette, logo o altri segni distintivi analoghi sui prodotti o sui loro imballaggi; m) la semplice miscela di prodotti anche di specie diverse, quando una o più componenti della miscela non soddisfino le condizioni previste dalla presente sezione per poter essere considerate originarie di un paese beneficiario o della Comunità; n) il semplice assemblaggio di parti di articoli allo scopo di formare un articolo completo o lo smontaggio di prodotti in parti; o) il cumulo di due o più operazioni di cui alle lettere da a) a n); p) la macellazione degli animali.

Per quanto riguarda invece la condizione del trasporto, questo viene considerato diretto solo se ha luogo senza l'attraversamento del territorio di altri Stati. Una deroga è consentita, a patto che i beni che attraversano uno Stato terzo o vi sostino temporaneamente, rimangano sotto la sorveglianza delle autorità doganali, senza subire ulteriori lavorazioni (salvo carico e scarico o trattamenti per mantenere la merce allo stato ottimale). Tutto ciò deve essere documentato da un documento di trasporto unico rilasciato dal Paese di esportazione o da un documento di transito rilasciato dal Paese terzo dove vengono attestate eventuali operazioni effettuate sui prodotti in transito.

In alternativa, nell'ambito del perfezionamento di alcuni Accordi commerciali, possono essere previste le regole dei c.d. *cumuli*, che rappresentano un'eccezione al principio secondo cui le merci devono essere interamente fabbricate nel Paese d'esportazione o essere sufficientemente elaborate in questo Paese per poter essere considerate merci originarie. In questo modo, viene ampliata notevolmente la possibilità di ottenere benefici daziari, anche se sul bene finale intervengono più lavorazioni successive, effettuate in vari Paesi partner⁽⁸⁸⁾.

Nell'ambito dello stesso Accordo Preferenziale, quando la produzione di un prodotto coinvolge due o più soggetti di Paesi diversi e questi Paesi prevedono l'applicazione delle stesse regole di origine, nonché tra lo è stato siglato un accordo di libero scambio, allora l'origine può essere "cumulata". In questo caso non sarà più necessario che le lavorazioni eseguite in ciascun Paese partner siano "lavorazioni o trasformazioni sufficienti", ma basterà che queste lavorazioni vadano oltre le operazioni minime previste negli accordi.

Il concetto di cumulo può essere previsto secondo diverse declinazioni. Il *cumulo bilaterale*⁽⁸⁹⁾ permette di sommare il valore aggiunto che si crea in

⁽⁸⁸⁾ L. MORICONI, *L'Origine Preferenziale*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 3/2013, p. 43

⁽⁸⁹⁾ "Questo tipo di cumulo è previsto, in particolare, nel quadro degli accordi con gli Stati del Mashrek (Egitto, Giordania, Libano e Siria), Israele, Malta, Cipro, nonché nell'ambito

ogni fase di produzione del bene, anche se queste si svolgono in Paesi diversi, senza che vi sia stata una trasformazione sufficiente. Tutto ciò è possibile solamente se i Paesi sono partner di un accordo di libero scambio. In pratica le merci di una parte contraente di un accordo di libero scambio, vengono trattate come quelle originarie del Paese di esportazione: per quest'ultimo risulterà quindi vantaggioso utilizzare i beni del Paese partner piuttosto che quelli di un Paese terzo (per importare i beni da quest'ultimo dovrebbe pagare i diritti doganali e dovrebbero essere soddisfatte tutte le regole di origine). Il carattere originario determinato dall'applicazione del cumulo bilaterale sarà valido solamente nei confronti dei due Paesi partner. Il cumulo multilaterale concerne l'origine dei prodotti derivanti dalla Comunità o da uno degli stati dell'EFTA⁽⁹⁰⁾ e prevede nell'ambito di tale accordo, che i beni siano originari, anche se non sono oggetto di trasformazioni sufficienti o le lavorazioni non vadano oltre quelle minime richieste. Nel caso in cui vengano utilizzati più prodotti derivanti dalla Comunità o dagli stati EFTA e non siano state effettuate trasformazioni sufficienti, l'origine sarà attribuita al prodotto che presenta il valore in dogana maggiore e se tale valore non è determinabile, sarà attribuito al Paese del prodotto per il quale è stato pagato il primo prezzo più elevato verificabile.

Il cumulo diagonale si attua tra più di due Paesi che abbiano stipulato tra loro un accordo di libero scambio e che applichino le stesse regole di

delle regole d'origine relative ai territori occupati e alle repubbliche di Bosnia-Herzegovina, di Croazia, di Macedonia e di Slovenia. Può essere utilizzato, altresì, relativamente agli accordi EFTA (Islanda, Norvegia, Svizzera e Liechtenstein) e PECO (Paesi dell'Europa Centrale ed Orientale ossia Polonia, Repubblica ceca, Repubblica slovacca, Ungheria, Romania, Bulgaria, Estonia, Lituania, Lettonia, Slovenia, ex Repubblica iugoslava della Macedonia, Croazia e Bosnia Erzegovina)" - M. Fabio, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, pp. 97-98.

⁽⁹⁰⁾ La *European Free Trade Association* (EFTA) fu fondata il 3 maggio 1960 tra gli Stati Europei che non potevano o non volevano entrare nella Comunità Economica Europea e stabiliva la liberalizzazione del commercio tra i suoi Stati Membri. Ad oggi ne fanno parte: Islanda, Liechtenstein, Svizzera e Norvegia.

origine per la Voce Doganale in esame. I materiali originari di un Paese accordatario, che siano incorporati nei beni di un altro Paese accordatario, vengono considerati originari dello Stato che ha fornito il maggior valore aggiunto, anche se gli stessi non sono stati oggetto di trasformazioni sufficienti. L'Unione Europea ha concluso vari accordi che prevedono il cumulo diagonale con i seguenti Paesi: SEE (Spazio Economico Europeo), Svizzera e i Paesi Pan Europei⁽⁹¹⁾.

Il cumulo regionale è previsto agli artt. 70-72 del DAC a favore di tre gruppi regionali, composti da Paesi che beneficiano del Sistema delle Preferenze Generalizzate:

- Associazione delle Nazioni dell'Asia e del Sud-Est (ANASE o ASEAN): Brunei, Darussalam, Indonesia, Malaysia, Filippine, Singapore, Thailandia e Vietnam;
- Mercato Comune dell'America Centrale (MCCA): Costa Rica, Honduras, Guatemala, Nicaragua ed El Salvador;

⁽⁹¹⁾ La Convenzione di Barcellona del 1995 deliberò la realizzazione di una zona di libero scambio comprendente i Paesi del Mediterraneo. Sono parti contraenti della presente Convenzione: l'Unione europea; gli Stati dell'Associazione europea di libero scambio (EFTA), ovvero Islanda, Norvegia, Svizzera e Liechtenstein; i segnatari della dichiarazione di Barcellona, ovvero Algeria, Egitto, Israele, Giordania, Libano, Marocco, Siria, Tunisia, Turchia, Autorità palestinese; le Isole Færøer; i paesi partecipanti al processo di stabilizzazione e di associazione dell'Unione europea. Si parla anche di cumulo paneuromediterraneo dell'origine <<se tre parti contraenti della convenzione sono legate da un accordo di libero scambio (ALS) possono applicare un sistema di cumulo diagonale dell'origine. Infatti, i prodotti che hanno acquisito il carattere originario in uno dei paesi della zona di cumulo paneuromediterranea possono essere aggiunti ai prodotti originari di qualsiasi altro paese della zona senza perdere il loro carattere originario in seno alla zona stessa. Il cumulo dell'origine è sottoposto a certe condizioni: l'esistenza di un accordo commerciale preferenziale conforme al GATT; il rispetto delle norme della convenzione; la pubblicazione di un avviso sulla Gazzetta ufficiale dell'UE (serie C) da cui risulti che sussistono i requisiti necessari per l'applicazione del cumulo>>, da Europa, *Sintesi della legislazione europea*, in http://europa.eu/legislation_summaries/external_relations/reasons_for_imports/reasons_with_third_countries/mediterranean_partner_countries/rx0014_it.htm, data ultima consultazione 09/08/2013.

- Gruppo Andino (Accordo di Cartagena): Bolivia, Colombia, Ecuador, Perù e Venezuela.

L'istituto prevede che il prodotto trasformato acquisisca l'origine in due fasi: nella prima l'origine coincide con quella del gruppo regionale, nella seconda invece viene attribuita l'origine al Paese del gruppo regionale nel quale è stata effettuata la trasformazione più significativa.

Il cumulo totale: l'istituto trova applicazione nel quadro:

- dello Spazio Economico Europeo – SEE (Paesi della Comunità, Norvegia, Islanda e Liechtenstein) ed esteso alla Svizzera
- della Convenzione di Lomé – Stati Africani, dei Caraibi e del Pacifico associati alla CE (c.d. gruppo ACP), e della decisione del Consiglio del 27 Novembre 2001, relativa ai Paesi e Territori d'Oltremare associati alla CE (PTOM)
- degli accordi con gli Stati del Maghreb (Algeria, Marocco e Tunisia).

Esso prevede che la lavorazione o trasformazione sufficiente non debba essere necessariamente effettuata nel territorio di un singolo Paese: si tiene, infatti, conto di tutte le trasformazioni subite da un prodotto nell'ambito territoriale dell'accordo di libero scambio.

1.4.2.3 Il Sistema delle Preferenze Generalizzate (S.P.G)

Lo strumento della politica commerciale è da sempre stato inteso come mezzo per perseguire obiettivi, sia economici sia politici, Un espediente molto efficace a tal fin risiede nella concessione di trattamenti preferenziali, che se da una parte permettono ai Paesi beneficiari di emergere, dall'altra nascondono una natura strettamente politica. Invero, il Sistema delle Preferenze Generalizzate (SPG), nasce dalla convinzione che fosse necessario, da una parte superare la natura politica dei trattamenti

preferenziali; dall'altra che fosse venuto il momento di coinvolgere tutti gli stati industrializzati e tutti i paesi in via di sviluppo⁽⁹²⁾.

Questo sistema, però, si poneva in contrapposizione con un principio cardine del Gatt, vale a dire, la *clausola della nazione più favorita* (Cnfp), atta ad evitare l'effetto discriminatorio in commercio. Essa prevede, infatti, che qualunque trattamento preferenziale sia concesso a uno Stato membro del Wto, venga automaticamente e reciprocamente riconosciuto a tutti gli altri Stati membri. Onde evitare il calpestamento di questo concetto fondamentale, nel 1979, venne introdotta la c.d. *Clausola di abilitazione*, adottata nel corso del Tokyo Round e intitolata in tale sede: "Trattamento differenziato e più favorevole, reciprocità e maggiore partecipazione dei paesi in via di sviluppo". La sua funzione era quella di legittimare un Sistema delle preferenze generalizzate in via permanente nel sistema del GATT⁹³.

Anche l'Unione europea, in quanto membro del Wto, concede ai Paesi in via di Sviluppo riduzioni dei dazi doganali per determinati prodotti importati nel mercato europeo, al fine di favorire la loro integrazione nel commercio mondiale e il loro sviluppo economico, stimolare la loro industrializzazione, incoraggiarli a diversificare la loro economia in modo da divenire nuovi partner nel commercio internazionale⁽⁹⁴⁾.

⁽⁹²⁾ cfr. F. MARTINES, *I sistemi di preferenze generalizzate, la normativa comunitaria e il diritto dell'Omc*, in *Diritto dell'Unione Europea (II)*, fasc.2, 2005, pag. 287. Sulla rilevanza dello strumento della politica commerciale all'interno dell'Unione Europea, si veda anche R. BARATTA, *La politica commerciale comune dopo il trattato di Lisbona*, in *Diritto del Commercio Internazionale*, fasc.2, 2012, pag. 403. Per quanto concerne invece il legame tra politica commerciale e Unione doganale, si veda anche P. PIVA, *La politica commerciale comune*, in *Diritto dell'Unione europea. Parte speciale (a cura di G. Strozzi)*, 3^a ed., Torino, 2010, p. 417 ss.,

⁹³ A. FABBRICOTTI, *Gli accordi di integrazione economica regionale e il diritto dell'Organizzazione Mondiale del Commercio*, Aracne, II ed, 2009

⁽⁹⁴⁾ Il primo Segretario generale dell'UNCTAD, l'economista argentino Raul Prebisch, nel suo celebre Rapporto Towards a New Trade Policy for Development presentato nel 1964 alla Prima Conferenza sul Commercio e lo Sviluppo delle Nazioni Unite, sottolineava la grave situazione economica in cui versavano i Paesi in via di sviluppo. Al fine di superare

Le concessioni vengono, in definitiva, prese in via unilaterale e non sono sottoposte al principio di reciprocità, come normalmente accade per gli accordi stipulati in ambito GATT.

Con riferimento alle concessioni praticate dall'Ue, il Reg. (Ue) n. 978/2012⁽⁹⁵⁾ prevede l'applicazione di tre regimi⁽⁹⁶⁾.

Un regime generale che implica la sospensione dei dazi della tariffa doganale per i prodotti considerati non sensibili, elencati nell'allegato V, ad eccezione dei componenti agricoli. Per i prodotti considerati sensibili, che possono avere delle ripercussioni sull'industria e il commercio dell'Ue, i dazi *ad valorem* della tariffa doganale comune sono ridotti di in maniera forfettaria (normalmente 3,5 punti percentuali, mentre per i prodotti elencati all'allegato V (SP 11a - SP 11b - tessuti), la riduzione è del 20%).

Un regime speciale d'incentivazione per lo sviluppo sostenibile e il buon governo (SPG+), concesso ai Paesi che sono considerati vulnerabili a causa di una mancanza di diversificazione e integrazione insufficiente, nel sistema del commercio internazionale; questi Paesi, per beneficiare del regime, devono aver ratificato ed applicato le convenzioni di cui all'allegato

questa situazione, proponeva una strategia globale di ristrutturazione del sistema commerciale internazionale. In tal senso una delle principali proposte consisteva nell'accesso dei prodotti originari dai Paesi in via di sviluppo nei mercati dei Paesi industrializzati, sulla base di un trattamento tariffario preferenziale non reciproco.

⁽⁹⁵⁾ Regolamento (UE) n. 978/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio del 25 ottobre 2012 relativo all'applicazione di un sistema di preferenze tariffarie generalizzate e che abroga il Regolamento Ce n. 732/2008 del Consiglio (*G.U.U.E. L 303 del 31.10.2012, pagg. 1-82*).

⁽⁹⁶⁾ cfr. B. SANTACROCE, E. SBANDI, *L'origine doganale, il sistema delle preferenze generalizzate (SPG) e le nuove certificazioni IVO*, in *Corriere Tributario*, n. 26/2013, pp. 2097-2102. Il Reg. n. 978/2012 agli artt. 22 ss., stabilisce, per di più, che tali concessioni possono essere revocate, per il mezzo dell'attuazione di uno specifico piano di salvaguardia e sorveglianza, concretizzabile quando un prodotto originario di un Paese beneficiario del sistema SPG, viene importato in quantità eccessive o a prezzi troppo bassi, tali da produrre dei danni al sistema economico e industriale dell'Unione Europea, ponendo in capo ai produttori di beni simili o concorrenti grosse difficoltà. In tale ipotesi le aliquote daziare possono essere ripristinate ai normali livelli.

VIII del regolamento, senza formulare riserve vietate sulle convenzioni ratificate. È necessario che ciascun paese beneficiario presenti apposita domanda che sarà esaminata e approvata una volta sentiti il Parlamento Europeo e il Consiglio dalla Commissione Europea, sarà pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale. Questo regime, in pratica, permette di sospendere i dazi ad valorem della tariffa doganale su tutti i prodotti elencati all'allegato IX, che siano originari di un paese beneficiario (SPG+) e sugli stessi, di sospendere completamente i dazi specifici della tariffa doganale.

Infine è previsto altresì, un regime speciale a favore dei paesi meno sviluppati [«Tutto tranne le armi» — Everything But Arms (EBA)], che è concesso ai paesi che vengono definiti dall'ONU come paesi meno sviluppati. Per loro è prevista la totale abolizione dei dazi per tutti prodotti dei capitoli da 1 a 97 della nomenclatura combinata (escluso il capitolo 93). Inoltre, per i prodotti della voce 1701 (zucchero di canna o di barbabietola o di saccarosio) sarà necessario presentare una licenza d'importazione dal 1° gennaio 2014 al 30 settembre 2015.

1.4.2.4 I certificati di origine

Una volta verificata la sussistenza degli elementi atti a definire l'origine di un prodotto, questa origine deve essere provata con un documento denominato certificato di origine.

L'origine preferenziale può essere certificata:

- dall'autorità doganale del paese di esportazione attraverso il rilascio di:
 - certificati di circolazione attestanti l'origine preferenziale:
 - EUR 1 o EUR MED (art. 110 DAC)
 - certificati di origine preferenziale:
 - FORM A (SPG, nei confronti dei Paesi in via di Sviluppo)
 - certificato di libera pratica (attesta la provenienza e lo status di libera pratica, ma non l'origine):
 - ATR (solo per la Turchia)

- dall'esportatore con:
 - EUR 2
 - Dichiarazione su fattura (art. 89 – 116 DAC)
 - Dichiarazione su fattura Eur Med

Il modello Eur 1 viene rilasciato da parte dell'autorità doganale del paese esportatore, su domanda scritta dell'esportatore. Spetta a tale autorità la verifica e il controllo delle merci, attraverso la richiesta di tutti i documenti a ciò necessari e la verifica delle modalità di compilazione del certificato. La dogana in import, non potrà rifiutare tale certificato, salvo richiedere ulteriori verifiche alle autorità del paese in export. È altresì possibile emettere il certificato dopo l'avvenuta esportazione (in questo caso dovrà essere riportata la dicitura <<rilasciato a posteriori>> e dovrà essere indicato dall'esportatore la motivazione per la quale non è stato richiesto prima il rilascio del modello stesso); oppure è possibile, in caso di smarrimenti, richiedere dei duplicati (apportando la dicitura <<duplicato>>).

Il modello rilasciato in Europa dovrà essere conforme al "Form" inserito nell'allegato 21 del Reg. (CE) 2454/93.

Il formulario Eur 2, invece, è emesso direttamente dall'esportatore o dal suo rappresentante autorizzato e non necessita del visto doganale. Ha lo scopo di documentare il carattere originario delle merci. È ammesso solamente per spedizioni che contengano solamente prodotti originari e che non superino un determinato valore (stabilito di accordo in accordo). In certi casi viene utilizzato solamente per le spedizioni postali.

La dichiarazione su fattura essa può essere utilizzata per certificare l'origine a norma dell'art 89 del DAC. Viene apposta sulla fattura, direttamente dall'esportatore, per le spedizioni consistenti in uno o più colli con prodotti originari della comunità che non abbiano un valore superiore a 6.000,00 euro (per Tunisia e Marocco fino a 5.110,00 euro). Ai sensi dell'allegato 18 del Reg. (CEE) 2454/93 la dichiarazione su fattura deve essere redatta sulla fattura, sulla bolletta di consegna o su altro documento commerciale e deve recare la firma in originale dell'esportatore stesso. Se viene eseguita

da un esportatore autorizzato, dovrà essere riportato il numero di autorizzazione e non sono previsti limiti di valore per la sua validità. L'operatore dovrà inoltre consegnare alle autorità doganali un impegno scritto in cui si assume la responsabilità di qualsiasi dichiarazione su fattura che riporti a lui e dovrà essere in grado di presentare in qualsiasi momento tutti i documenti che provino il carattere originario delle merci, se richiesto dalle autorità doganali.

L'ATR riguarda solamente gli scambi con la Turchia che avvengono secondo due regimi preferenziali. Certifica la libera pratica e - non l'origine preferenziale - per prodotti agricoli trasformati e tutti gli altri prodotti industriali nell'ambito dell'Unione doganale e permette il trattamento daziario favorevole negli scambi U.E./Turchia. Per la libera circolazione, l'origine preferenziale delle merci non industriali e merci CECA, viene certificata dal modello Eur 1 e dalla dichiarazione su fattura.

Infine, la presentazione del certificato FORM A, permette l'applicazione delle misure tariffarie preferenziali applicate ai Paesi in via di sviluppo e meno sviluppati sulla scia del Sistema di Preferenze Generalizzate. Viene rilasciato su richiesta dell'esportatore o del suo rappresentante autorizzato e vengono allegati tutti i documenti necessari a giustificare l'origine preferenziale dei beni. Una volta emesso, ha dieci mesi di validità e, come per l'Eur 1, è consentita la possibilità di richiederlo in ritardo o di averne un duplicato in caso di smarrimento.

1.4.3 Valore delle merci

Presupposto necessario per l'applicazione delle misure tariffarie, è la determinazione del valore doganale delle merci. Il tema della valorizzazione delle merci in dogana è una questione di grande attualità, nonché fonte di contrasto tra gli operatori economici e le autorità doganali; esso sarà più volte ripreso nel corso della trattazione.

Le norme comunitarie <<ricalcano i principi fermi e intangibili contenuti nell'accordo Gatt e in particolare le disposizioni di attuazione dell'art. VII del Gatt, riguardanti il valore doganale>>⁽⁹⁷⁾.

Dunque la materia è stata, in principio, oggetto di un importante accordo, e precisamente il Tokio Round del 1973-1979, durante il quale, dalla sentita l'esigenza di attuare delle norme comuni al fine di non creare distorsioni daziarie, è stato previsto che il valore doganale debba essere equo, uniforme e neutro⁽⁹⁸⁾.

Un ulteriore passo in avanti si rileva nel 1994, con l'atto finale dell'Uruguay Round. In questa sede è stato introdotto un sistema uniforme di determinazione del valore in dogana, per il quale il valore delle merci deve essere il quanto più possibile "reale", al fine di evitare accertamenti non fondati su questo elemento e in particolare per evitare di elevare la valutazione del valore doganale a barriera non tariffaria⁽⁹⁹⁾.

Sulla scorta di questi principi, attuati in pressoché tutte le normative doganali, il valore della merce viene determinato come di seguito sarà descritto.

Il valore cui è necessario far riferimento, in prima battuta, è il prezzo di transazione, definito all'art. 29 CDC, come il prezzo pagato o da pagare per le merci oggetto di transazioni internazionali e destinate al territorio della Comunità. Tale regola è applicabile, solamente se vengono rispettate specifiche condizioni, per le quali non deve esserci alcuna restrizione per la cessione o l'utilizzazione delle merci da parte del compratore; il prezzo di vendita, o la vendita stessa, non deve essere subordinata a condizioni o

⁽⁹⁷⁾ S. ARMELLA, G. PERISCO, *Commissioni all'acquisto e alla vendita e valore doganale della merce*, in *L'iva*, n. 1/2013, p. 53

⁽⁹⁸⁾ Questi principi sono stati oggetto di recepimento da parte della Comunità Europea, con Reg. (CEE) 1224/80, successivamente traslati nel CDC.

⁽⁹⁹⁾ Cfr. Article VII of the general agreement on Tariffs And Trade – Valuation on Customs Purposes – *World Trade Organization, Agreement on implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade*, in http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/20-val_01_e.htm

prestazioni il cui valore non possa essere determinato in sede di valutazione delle merci; nessuna parte del prodotto deve tornare al venditore e infine non devono esserci legami tra le parti, tali da influenzare il prezzo di vendita⁽¹⁰⁰⁾.

Valutato il rispetto delle predette condizioni, il valore di transazione viene applicato aggiungendo o sottraendo specifici elementi ai sensi degli artt. 32 e 33 CDC.

È necessario aggiungere, a norma dell'art. 32 CDC⁽¹⁰¹⁾:

- tutti gli oneri che sono a carico dell'acquirente e pertanto non sono già inclusi nel prezzo di transazione come: commissioni e spese di mediazione; costo dei contenitori considerati: questi ai fini doganali sono considerati come un tutt'uno con la merce oggetto d'importazione; costo dell'imballaggio;
- il valore, attribuito in misura adeguata, dei prodotti e servizi forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, sempre che tale valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare. Ci si riferisce alle materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate; utensili, matrici, stampi ed oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate; materie consumate durante la produzione delle merci importate, lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate;
- i corrispettivi e i diritti di licenza⁽¹⁰²⁾ relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come

⁽¹⁰⁰⁾ L'art. 143 DAC, individua le tipologie di legame che possono essere oggetto di inapplicabilità del criterio del valore di transazione.

⁽¹⁰¹⁾ Nel Nuovo codice doganale aggiornato non si ritrova alcuna indicazione sugli elementi da aggiungere al valore di transazione e ci si aspetta che tale indicazione ricada nell'ambito delle nuove disposizioni di applicazione al Codice.

condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza, non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare;

- il valore di ogni parte del prodotto di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzazione delle merci importate spettante direttamente o indirettamente al venditore;
- le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate e le spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate, fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità.

L'art. 33. CDC indica, invece, gli elementi da sottrarre al valore di transazione e più precisamente:

- le spese di trasporto delle merci dopo il loro arrivo nel luogo d'introduzione nel territorio doganale della Comunità;
- le spese relative a lavori di costruzione, d'installazione, di montaggio, di manutenzione o di assistenza tecnica iniziati dopo l'importazione sulle merci importate;

⁽¹⁰²⁾ Il punto è di massimo interesse, da momento che si stanno facendo controlli sempre più stringenti sulla corretta determinazione del valore in dogana e in particolare sulla corretta dichiarazione dei diritti di licenza, meglio come conosciuti come Royalties, c'è una grande confusione tra gli operatori economici, che non riescono ben a concepire il concetto di daziabilità dei c.d. *Intangibles*. Le royalties devono essere aggiunte al valore di transazione solamente nel caso in cui siano relative alle merci oggetto di importazione e se il compratore è tenuto a pagarle come condizione per la vendita, tale per cui il mancato pagamento rappresenti un ostacolo alla fornitura dei beni. Per un approfondimento sul tema si veda: B. Santacroce, E. SBANDI, R. LUPI, *Royalties <integratrici del prezzo> e valore in dogana*, in *Dialoghi Tributarî*, n.3/2012, pp 340-346; M. FABIO, *Royalties incluse nel valore doganale?*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 10/2011, pp 48-51; M. FABIO, *Valore doganale e transfer pricing*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n.3/2011, pp. 43-47; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, cap. 4.

- gli interessi conseguenti ad un accordo di finanziamento concluso dal compratore e relativo all'acquisto di merci importate, indipendentemente dalla circostanza che il finanziamento sia garantito dal venditore o da un'altra persona, sempre che l'accordo di finanziamento considerato sia stato fatto per iscritto e, su richiesta, il compratore possa dimostrare che: — le merci sono realmente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare, e — il tasso dell'interesse richiesto non è superiore al livello al momento comunemente praticato per transazioni del genere nel paese dove è stato garantito il finanziamento;
- le spese relative al diritto di riproduzione nella Comunità delle merci importate;
- le commissioni d'acquisto;
- i dazi all'importazione e le altre imposizioni da pagare nella Comunità a motivo dell'importazione o della vendita delle merci.

In tale fase, ricoprono un ruolo importante gli Incoterms, che definiscono la scelta della resa della merce, definendo in anticipo responsabilità ed oneri nel trasporto e l'assicurazione delle merci sino a destino del venditore e dell'acquirente. Sono perciò fondamentali nelle compravendite internazionali, al fine di definire in maniera precisa la suddivisione degli oneri che gravano sulle parti⁽¹⁰³⁾.

⁽¹⁰³⁾ cfr. M. FAVARO, *Pubblicata la nuova edizione degli Incoterms* ®, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 1/2011 pp. 43-46. Gli *International Commercial Terms*, sono stati elaborati dalla Camera di Commercio Internazionale al fine di interpretare in maniera univoca le clausole contrattuali utilizzate nell'ambito dei contratti internazionali. Sono state recentemente oggetto di rivisitazione e l'ultima pubblicazione risale al 2010. Per facilitarne la compressione, possono essere suddivise in quattro gruppi specifici, che sono di seguito riportati rappresentando in ordine crescente di oneri in capo al venditore: il gruppo E rappresenta le clausole per le quali sul venditore gravano pochissimi oneri, in quanto deve limitarsi a mettere a disposizione dell'acquirente la merce presso i propri locali, tutti gli altri oneri saranno sostenuti dal compratore; nel gruppo F sono inserite le clausole che pongono in capo al venditore l'onere di consegnare la merce, ma di non sostenere l'onere per il trasporto principale; il gruppo C comprende le clausole per le quali il venditore deve

Gli Incoterms ci danno una visione immediata della ripartizione delle spese dei servizi accessori alle merci in importazione, rendendo così inoppugnabile l'aggiunta o la sottrazione dei costi nel calcolo della base imponibile per l'applicazione dei dazi doganali.

Dunque, a titolo esemplificativo, il compratore sarà consapevole che se acquista in resa FOB dovrà aggiungere al costo di transazione il costo del nolo, mentre se acquista con resa DDP tale costo sarà già incluso nel valore di transazione e non sarà da aggiungere.

1.4.3.1 Metodi alternativi di determinazione della base imponibile.

Qualora manchi uno dei presupposti previsti per utilizzare come base di partenza il valore di transazione, è possibile utilizzare uno dei cinque metodi alternativi previsti dall'art. 30 CDC.

Tali metodi, a cui far ricorso solamente qualora non sia utilizzabile il valore di transazione e vanno applicati secondo l'ordine riportato.

Il primo metodo consiste nel prendere a riferimento il *valore di transazione di merci identiche*, che siano uguali sotto tutti i profili (caratteristiche fisiche, qualità ect. come previsto dall'art. 142, lett c) del DAC). È necessario che si tratti di merci commercializzate nello stesso momento in cui si sta procedendo alla determinazione della propria base imponibile e nel caso dal confronto emergessero più valori, sarà utilizzato quello inferiore.

Quando la via appena descritta non è praticabile, si ricorre all'utilizzo del *valore di transazione di merci simili*. Sono definite simili le merci prodotte nello stesso Paese, composte da materie equivalenti e che presentino caratteristiche analoghe. Se queste non sono disponibili, sarà possibile

procedere alla consegna della merce, pagando il trasporto principale, fino al luogo di destinazione, senza però assumersi i rischi relativi a queste operazioni; infine nel gruppo D ricadono le clausole in cui il venditore sopporta tutti gli oneri, compreso talvolta il sostenimento degli oneri doganali.

utilizzare un *valore dedotto*, che si ricava valutando il prezzo di vendita di merci identiche o simili nell'Ue, nello stesso periodo in cui dovrà essere effettuata l'operazione di importazione, deducendo i costi sostenuti per la commercializzazione di tali beni; o ancora un *valore calcolato o ricostruito*, partendo dalle materie prime utilizzate e aggiungendo tutti i costi necessari per ottenere il prodotto finito. Infine, l'ultimo metodo praticabile, in via residuale, implica l'utilizzo di un *valore determinato conformemente ai dati disponibili nella Comunità*, vale a dire utilizzando le disposizioni generali del Codice di Ginevra in base al quale il valore è determinato con <<mezzi ragionevoli>>.

1.4.3.2 La regola del *first sale price*

Nel caso in cui le merci oggetto di importazione siano state cedute più volte prima di essere definitivamente importate, l'operatore può scegliere due modalità per designare il valore doganale delle merci: il *first sale price* o il *last sale price*.

Seguendo il secondo approccio, la merce viene valorizzata sulla base dell'importo riportato sull'ultima fattura di vendita intestata all'importatore.

L'art. 147 DAC, invece, prevede la possibilità di utilizzare la regola del *first sale price*, che risulta più vantaggiosa per l'importatore⁽¹⁰⁴⁾. Infatti essa prevede che nel caso in cui le merci siano state oggetto di più vendite prima di essere importate e dichiarate in dogana, sia fatta salva la possibilità per l'importatore di utilizzare come valore di transazione quello dell'ultima vendita o di una vendita precedente. Prevedendo questa opportunità di

⁽¹⁰⁴⁾ M. Fabio, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, p. 148.

scelta, il legislatore ha voluto conformarsi alla prassi utilizzata in altri sistemi doganali, in particolare negli Stati Uniti⁽¹⁰⁵⁾.

Per utilizzare il valore di una vendita anteriore all'ultima vendita, è però indispensabile che vengano rispettate le seguenti condizioni. In primis è necessario che ne sia fatta espressa richiesta da parte dell'operatore interessato; inoltre deve essere fornita adeguata prova che la vendita, cui fa riferimento il prezzo dichiarato in dogana, sia stata finalizzata all'introduzione delle merci nel territorio doganale europeo.

In definitiva, risulta rilevante la prova, sia fisica che documentale, a dimostrazione del fatto che la vendita cui si fa riferimento è stata conclusa con la finalità di esportare le merci verso il territorio Ue. Prova documentale che, a norma dell'art. 181 DAC, l'importatore è sempre tenuto a fornire in Dogana, per entrambi i tipi di approccio.

Va da sé, che tale possibilità, implica solamente una diversa determinazione del valore di transazione delle merci, restando ferme tutte le altre condizioni poste dall'art. 29 CDC.

⁽¹⁰⁵⁾ cfr. B. SANTACROCE, E. SBANDI, *Valore doganale e onere della prova nell'applicazione della <<first sale rule>> per le merci in deposito doganale*, in *Corriere Tributario*, n. 21/2013, pp. 1694 - 1699

Capitolo Secondo

I REGIMI DOGANALI NELL'UE TRA IL VECCHIO E IL NUOVO CODICE DOGANALE

SOMMARIO: 2.1 Le destinazioni doganali - 2.2 I regimi doganali: una classificazione - 2.2.1 I regimi doganali definitivi - 2.2.2 I regimi doganali di transito - 2.2.3 I regimi doganali economico-sospensivi - 2.3 Le previsioni del Codice doganale Comunitario Aggiornato (Reg. Ce n. 450/2008)

2.1 Le destinazioni doganali

Affinché una merce possa entrare o solamente transitare nel territorio dell'Unione Europea, è necessario che l'importatore la vincoli a uno specifico regime doganale.

A norma dell'art. 48 CDC, è necessario designare la destinazione doganale per le merci non comunitarie che sono introdotte nel territorio dell'Unione Europea.

La destinazione doganale di una merce in import o in export, secondo l'art. 4, par 15 CDC, rappresenta la volontà di:

- a) vincolarla a uno specifico regime doganale;
- b) introdurla in una zona franca o in un deposito franco;
- c) riesportarla fuori dal territorio doganale della Comunità;
- d) distruggerla sotto controllo doganale;
- e) abbandonarla all'Erario.

Questa volontà è espressa attraverso la dichiarazione doganale, documento mediante il quale il proprietario della merce o chi per lui (sia esso lo spedizioniere doganale o un rappresentante autorizzato) indica alle autorità doganali la destinazione doganale cui intende vincolare la merce.

Tralasciando per un attimo i regimi doganali, che saranno oggetto di trattazione nei prossimi paragrafi, si descrivono nel seguito le altre tipologie di destinazione doganale.

Con l'introduzione della merce in una zona franca o deposito franco, si situa la merce in particolari aree del territorio doganale comunitario dove, secondo la definizione data all'art. 166 CDC, sono esentate dall'applicazione dei dazi e delle misure di politica commerciale, salvo che non siano immesse in libera pratica o destinate a un altro regime doganale, né siano utilizzate o consumate in condizioni diverse da quelle previste dalla normativa doganale.

Le zone franche e i depositi franchi altro non sono che parti del territorio doganale europeo, dove per le merci introdotte è sospesa la nascita dell'obbligazione doganale.

A norma dell'art 167 CDC, a ciascuno Stato membro è lasciata la possibilità di designare parti del proprio territorio come zone franche, previa autorizzazione dell'autorità doganale.

Si suole inoltre distinguere tra zone franche intercluse e non intercluse. Questa distinzione è stata introdotta dal Reg. Ce, n. 2700/2000, che apporta modifiche al CDC, il quale indica con "intercluse" le zone franche sottoposte a controlli in entrata in uscita, sia delle merci sia delle persone, mentre indica, con "non intercluse" le zone franche per le quali non sono designati punti di entrata e di uscita sottoposti a controllo doganale.

In ogni caso, le merci in entrata possono essere sia comunitarie sia non comunitarie e non è richiesta alcuna documentazione doganale per la loro introduzione, mentre quando escono, possono essere introdotte nel territorio doganale o esportate/riesportate al di fuori di esso.

Il nuovo codice doganale, nella sua ottica di semplificazione delle procedure doganali, ha rivoluzionato e snellito la materia delle zone franche

prevedendo l'eliminazione della distinzione tra deposito franco e zona franca ed elevandole a nuovo regime doganale e abolendo le zone franche "non intercluse"⁽¹⁰⁶⁾.

Per quanto riguarda infine le altre tre destinazioni doganali, riesportazione, distruzione e abbandono all'Erario, sono previste all'art. 182 CDC, solamente per la destinazione delle merci non comunitarie.

La riesportazione consiste nell'esportare, nuovamente, merci non comunitarie al di fuori del territorio doganale europeo: a queste merci possono essere applicate le formalità doganali e le misure di politica commerciali previste per talune merci.⁽¹⁰⁷⁾

La distruzione, che non deve comportare alcun costo per le autorità doganali, deve essere preventivamente notificata alle autorità doganali. I residui e i rottami della distruzione dovranno essere assoggettati a una nuova destinazione doganale (prevista per le merci extra - Ue).

L'abbandono, infine, riguarda esclusivamente la sorte delle merci extra - Ue in specifici casi: una volta che la merce arriva in dogana, sono previsti termini temporali specifici⁽¹⁰⁸⁾ per indicare la destinazione doganale delle merci tramite la dichiarazione sommaria, scaduti i quali si ritiene che la merce sia stata abbandonata. Spetta alle legislazioni nazionali doganali individuare il destino delle merci abbandonate.

⁽¹⁰⁶⁾ Regimi doganali e regimi speciali nel nuovo codice doganale comunitario, tratto da *Commercio Internazionale – Il portale dedicato agli operatori del commercio estero*, in <http://www.commercio-internazionale.it/whitepaper/regimi-doganali-e-regimi-speciali-nel-nuovo-codice-doganale-comunitario>, data ultima consultazione 29/08/2013

⁽¹⁰⁷⁾ Se durante la permanenza nel territorio doganale europeo la merce è stata vincolata a un regime doganale, allora sarà necessario presentare un'apposita dichiarazione doganale per poter procedere con la riesportazione. (art 182 CDC, par. 3).

⁽¹⁰⁸⁾ L'art 49 CDC prevede i termini di 45 per le spedizioni via mare, e 20 giorni per tutte le altre modalità di trasporto.

2.2 I regimi doganali: una classificazione

L' art 4, par 16 CDC identifica tra i regimi doganali⁽¹⁰⁹⁾:

- a) l'immissione in libera pratica;
- b) il transito;
- c) il deposito doganale;
- d) il perfezionamento attivo;
- e) la trasformazione sotto controllo doganale;
- f) l'ammissione temporanea;
- g) il perfezionamento passivo;
- h) l'esportazione;

Ciascuno di essi presenta diverse peculiarità, e possono rientrare in una o più dei regimi che di seguito si descrivono. Una prima categoria è data dai *regimi definitivi*, per i quali le merci sono definitivamente importate o esportate. Sarò pertanto necessario procedere con l'adempimento dell'obbligazione doganale (applicazione dei diritti doganali e delle misure di politica commerciale). Un'importante categoria è quella dei *regimi sospensivi*, applicabili solamente alle merci non comunitarie e, come dice il nome, comportano la sospensione della riscossione dei diritti doganali e dell'applicazione di misure di politica commerciale. L'autorità doganale, per concedere la destinazione delle merci a tali regimi, può richiedere delle garanzie sul pagamento degli oneri doganale che potrebbero in seguito

⁽¹⁰⁹⁾ Curioso è il confronto presentato dalla Dott.essa Erica Varese tra le espressioni contenute del CDC e quelle del TULD. In quest'ultimo "l'immissione in libera pratica" corrisponde "all'importazione definitiva" e il termine "transito" equivale all'espressione "da una dogana all'altra"; mentre nel CDC si utilizza il termine "perfezionamento attivo" nel TULD, questo è tradotto con l'espressione "temporanea importazione"; infine la "trasformazione sotto controllo doganale" non è prevista, "l'ammissione temporanea" equivale al "traffico internazionale" e il "perfezionamento passivo" è previsto come "temporanea esportazione". E. VARESE, S. BUFFAGNI, *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2011, p. 24

sorgere. Altra categoria è rappresentata dai *regimi economici* che permettono di compiere sulle merci alcune attività (lavorazioni riparazioni, trasformazioni, custodia e utilizzo) in esonero totale o parziale degli oneri doganali, normalmente dietro rilascio di apposita autorizzazione da parte dell'autorità doganale. Infine i *regimi di transito* accordano alle merci la possibilità di circolare nel territorio doganale dell'Unione Europea, senza insorgenza dell'obbligazione doganale.

In definitiva possiamo distinguere i regimi definitivi che comportano la nascita dell'obbligazione doganale, dai regimi economico-sospensivi e di transito che comportano l'instaurazione di un rapporto doganale, rinviando, invece, nel tempo la nascita, non certa, dell'obbligazione doganale.

2.2.1 I regimi doganali definitivi

I regimi doganali definitivi, sono così definiti in quanto, qualora la merce sia vincolata a uno di essi, sorge oltre al rapporto doganale anche l'obbligo di corrispondere i diritti doganali. Appartengono a questa classificazione l'importazione definitiva e l'esportazione definitiva.

Con l'importazione definitiva le merci extra-comunitarie acquisiscono lo status di merci comunitarie. Questo regime racchiude due comportamenti distinti che molto spesso vengono a realizzarsi nello stesso momento: *immissione in libera pratica* e *immissione in consumo*.

L'immissione in libera pratica è prevista all'art. 79 CDC, per il quale questo regime <<attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria a una merce non comunitaria. Esso implica l'applicazione delle misure di politica commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti.>>

Di conseguenza le merci vincolate al regime dell'immissione in libera pratica saranno sottoposte al pagamento dei dazi e all'applicazione di tutte le misure di politica commerciale previste (c.d. *fiscalità comunitaria*)

Una volta soddisfatte adempiuti gli obblighi doganali, la merce potrà liberamente circolare in tutto il territorio doganale, ma non sarà ancora importata in via definitiva⁽¹¹⁰⁾.

L'importazione definitiva si viene a realizzare solamente quando sono liquidate le imposte nazionali (Iva e accise) sulla base delle aliquote previste da ciascun Paese membro. Solo così le merci saranno nazionalizzate (c.d. *fiscalità nazionale*)⁽¹¹¹⁾. In sintesi, quindi, con l'immissione in libera pratica sono applicati i dazi (tributi che poi ciascuno Stato membro versa all'Unione Europea) e le misure di politica commerciale nonché sono espletate tutte le formalità dovute per l'introduzione della merce nel territorio doganale europeo, con l'immissione in consumo sono applicate tutte le imposte indirette previste dalle norme interne di ciascuno Stato membro cui la merce è destinata⁽¹¹²⁾.

Caso particolare è rappresentato dalla *reintroduzione in franchigia*, che permette alle merci oggetto di esportazione al di fuori del territorio doganale, con conseguente perdita dello status di merce Ue, di essere

⁽¹¹⁰⁾ A norma dell'art. 83 CDC le merci immesse in libera pratica possono perdere la loro posizione di merce doganale comunitaria nei seguenti casi: 1) la dichiarazione di immissione in libera pratica sia dichiarata invalida dopo l'avvenuto svincolo della merce; 2) i dazi all'importazione relativi a tali merci siano rimborsati o sgravati: — nel quadro del regime di perfezionamento attivo, nella forma del sistema di rimborso, oppure — nelle ipotesi contemplate dall'articolo 238, per merci difettose o non conformi alle clausole del contratto, oppure — nelle ipotesi contemplate dall'articolo 239, quando il rimborso o lo sgravio siano subordinati alla condizione che le merci vengano esportate o riesportate o ricevano una destinazione doganale che ne faccia le veci.

⁽¹¹¹⁾ <<L'importazione definitiva non è contemplata nel CDC. Il CDC, avendo l'obiettivo di disciplinare le modalità e le procedure comuni ai 27 Paesi membri, prevede, infatti, esclusivamente l'immissione in libera pratica. L'importazione definitiva è correlata all'immissione in consumo di una merce estera in uno Stato membro>>, E. Varese, S. Buffagni, *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2011, p. 47.

⁽¹¹²⁾ A norma dell'art 36 del D.P.R. n. 43/73 <<il presupposto dell'obbligazione doganale e' costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale>>.

successivamente reintrodotte nel territorio doganale. Affinché non siano sottoposte al pagamento dei tributi doganali, l'art. 185 CDC prevede che le merci debbano rientrare entro il termine di tre anni, su richiesta dell'interessato, nello stesso stato in cui sono state esportate, anche se sono state vincolate al regime del perfezionamento passivo, pena la non applicabilità di questa esenzione.

Altro regime definitivo è rappresentato dall'esportazione definitiva: esso, a norma dell'art. 161 CDC, consiste nell'esportare le merci al di fuori del territorio doganale europeo⁽¹¹³⁾, con applicazione di misure di politica commerciale se previste ed eventuali dazi all'esportazione⁽¹¹⁴⁾.

⁽¹¹³⁾ Secondo il CDC non sono esportate al di fuori del territorio doganale europeo le merci destinate all'isola di Helgoland.

⁽¹¹⁴⁾ Alle esportazioni non viene applicata l'Iva nazionale di ciascun Stato membro. È necessario a tal fine dimostrare che la merce sia effettivamente uscita dal territorio doganale europeo e deve trattarsi inoltre di operazioni rientranti in una delle categorie previste dall'art. 8 del D.P.R. n. 633 del 1972 (G.U. n.292 del 11-11-1972) che identifica le operazioni non imponibili come quelle "cessioni all'esportazione" che sono costituite da: "a) le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi (...); b) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, ad eccezione dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità economica europea; l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura; c) le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

È indispensabile ai fini dell'esportazione, presentare in dogana una dichiarazione doganale, oppure se non richiesta una dichiarazione sommaria, e specifiche autorizzazioni o licenze se previste⁽¹¹⁵⁾.

È necessario, inoltre, verificare se vi è coincidenza tra l'ufficio doganale di partenza e l'effettivo ufficio doganale di uscita, definito nel DAC all'art 793, comma 2 come <<(…)l'ultimo ufficio doganale prima dell'uscita delle merci dal territorio doganale della Comunità>>: in questi casi le merci e il DAE (Documento di Accompagnamento di Esportazione, rilasciato dalla dogana dopo aver accettato la dichiarazione doganale) che hanno ottenuto lo svincolo nella dogana di partenza devono essere presentati anche alla dogana di uscita, la quale verificherà la corrispondenza tra le merci presentate e la dichiarazione, al fine di appurare l'effettiva uscita delle merci dal territorio doganale europeo.

A ciascun'operazione viene, inoltre, assegnato un numero di MRN (*movement reference number*) e una volta ottenuto lo svincolo, la merce deve uscire entro 90 giorni dal territorio doganale: in caso contrario, sarà l'operatore economico interessato a essere obbligato a dichiarare la mancata uscita della merce e a far annullare la dichiarazione precedentemente accettata.

Infine va detto che le esportazioni di merci dall'Ue sono talvolta promosse dalla concessione di particolari agevolazioni fiscali che possono

⁽¹¹⁵⁾ Il Reg. (CE) 1875/06 ha istituito l'applicazione di un sistema comunitario ECS (Export Control System) da parte degli Stati membri. <<Il sistema comunitario ECS (Export Control System) gestisce lo scambio di dati tra gli uffici doganali di esportazione e gli uffici doganali di uscita nazionali e comunitari. La Fase 1 dell'ECS, avviata a decorrere dal 1° luglio 2007, ha lo scopo di fornire un controllo delle operazioni doganali di esportazione nonché essere lo strumento primario per la certificazione dell'uscita della merce dal territorio doganale della Comunità sia ai fini doganali che fiscali. La Fase 2 dell'ECS, avviata a decorrere dal 1° luglio 2011, assicura gli adempimenti previsti dalla regolamentazione doganale comunitaria in materia di "sicurezza">> in *Agenzia delle Dogane – L'operatore economico – Regimi e istituti doganali*, in <http://www.agenziadogane.gov.it/wps/wcm/connect/Internet/ed/Operatore/Regimi+e+Istituti+doganali/I+Regimi+Doganali/Esportazione+1/>, data ultima consultazione, 28/08/2013

comprendere: restituzioni all'esportazione⁽¹¹⁶⁾, abbuono delle accise sulle esportazioni e agevolazioni regolate sulla base della normativa IVA.

2.2.2 I regimi doganali di transito

Il regime doganale del transito permette alle merci di circolare liberamente, sotto controllo doganale, nel territorio dell'Ue in sospensione del pagamento dei diritti doganali e dell'applicazione delle misure previste dalle politiche commerciali. È pertanto un regime sospensivo, il cui fine è di permettere la circolazione delle merci, garantendo sicurezza e vigilanza doganale.

Le merci devono essere accompagnate da un apposito documento (DAU) e devono essere trasportate in colli o mezzi di trasporto piombati e sigillati dalle autorità doganali.

Il transito può avvenire tra due punti all'interno dell'Ue (c.d. *transito comunitario*) oppure tra un punto dell'Ue e uno dei Paesi EFTA o tra due punti dei Paesi EFTA (c.d. *transito comune*).

Il transito comunitario suole distinguersi, inoltre, in interno ed esterno. Con il transito comunitario interno, a norma dell'art. 163 CDC, le merci comunitarie possono circolare da un punto all'altro del territorio doganale europeo, attraversando il territorio di un Paese terzo senza modificare la loro posizione doganale. Devono essere accompagnate da un DAU che riporti la dicitura T2, se si tratta di merci comunitario che attraversano, sono dirette o

⁽¹¹⁶⁾ Le restituzioni all'esportazione rientrano nell'ambito di applicazione della PAC (Politica Agricola Comune) e si tratta di agevolazioni concesse per spingere l'aumento dell'esportazione di determinati prodotti agricoli e per aumentare la competitività delle produzioni stesse. Lo scopo è quello di colmare il dislivello tra i prezzi dell'Ue che sono talvolta più alti a causa dei costi di produzione e i prezzi praticati a livello internazionale. Tutto ciò è gestito dal Feoga (Fondo europeo di orientamento e garanzia). *Agenzia delle Dogane, Il Finanziamento della Politica Agricola Comune*, in <http://www.agenziadogane.it/wps/wcm/connect/Internet/ed/Operatore/Restituzioni+esportazione/Le+Restituzioni/Il+finanziamento+della+politica+agricola+comune>, data consultazione 30agosto 2013

provengono da Paesi EFTA o ancora se si tratta di merci comunitarie destinate verso la Repubblica di San Marino e il Principato di Andorra; mentre se si tratta di scambi che interessano Paesi che non rientrano nel territorio dell'Ue dal punto di vista fiscale, allora il DAU dovrà riportare la dicitura TF2. Il transito comunitario esterno, invece, si riferisce alle merci estere, alle quali è consentito di circolare da un punto all'altro del territorio doganale europeo. Nel DAU deve essere riportata la dicitura T1.

Il regime doganale del transito deve essere garantito: con ciò s'intende che l'obbligato principale, il titolare del regime di transito, ai sensi dell'art. 93 CDC, è tenuto a prestare opportuna garanzia al fine di assicurare l'adempimento per un eventuale nascita dell'obbligazione doganale sulla merce in transito⁽¹¹⁷⁾. La garanzia può consistere in un deposito in contanti presso l'ufficio doganale di partenza, o in una fideiussione (art. 345 DAC) e può essere ridotta del 50% se l'obbligato principale dimostra di aver una buona situazione finanziaria e di possedere una sufficiente esperienza con questo regime. Potrebbe anche essere dispensato dalla garanzia, qualora dimostrasse di rispettare tutte le norme di affidabilità (art. 380 DAC).

È altresì prevista una procedura semplificata che permette di utilizzare il regime di transito senza dover presentare le merci e le dichiarazioni doganali agli uffici doganali di partenza e arrivo qualora l'operatore ottenga lo status di "speditore autorizzato" e quando le merci siano trasportate a mezzo ferrovia, aerea o marittima e a mezzo conduttore.

Il regime del transito è altresì applicato anche alle merci che viaggiano su strada (veicoli stradali, autostradali e contenitori) che attraversano Paesi che hanno aderito alla Convenzione Tir , introdotta dalla Convenzione di

⁽¹¹⁷⁾ La garanzia può riguardare una singola operazione (c.d. garanzia isolata) oppure essere valida per più operazioni (c.d. garanzia globale). Quest'ultima potrà essere utilizzata previa autorizzazione da parte delle autorità doganali e, ai sensi dell'art. 94, par. 3, CDC è concessa solamente a chi: a) è stabilito nella Comunità; b) si avvale regolarmente dei regimi di transito comunitario o la cui capacità di adempiere agli obblighi relativi a tali regimi è nota alle autorità doganali; e c) non ha commesso infrazioni gravi o ripetute contro la normativa doganale o fiscale.

Ginevra del 15 gennaio 1959 al fine di semplificare le formalità doganali cui sono soggette le merci in questione.

Il *regime Tir*⁽¹¹⁸⁾, in breve, prevede che le merci dopo aver assolto le formalità doganali presso la dogana di partenza e dopo esser state sigillate, possano giungere a destinazione attraversando altri Paesi aderenti alla Convenzione, senza subire ulteriori controlli.

Tutto ciò è possibile se la merce viaggia su contenitori che siano dichiarati sicuri dal punto di vista doganale; se viene fornita opportuna garanzia, valida a livello internazionale, a copertura di eventuali dazi e/o imposte; se le merci sono scortate dal Carnet Tir, documento doganale riconosciuto a livello internazionale che può essere richiesto in qualsiasi fase del tragitto (partenza, transito, destinazione) e che è rilasciato dal Paese di partenza. È inoltre essenziale che i Paesi di transito e di destinazione riconoscano la validità delle misure di controllo doganale effettuate nel Paese di partenza. L'accesso al regime Tir è possibile solo dietro rilascio di autorizzazione da parte delle autorità competenti nazionali.

2.2.3 I regimi doganali economico-sospensivi

Gli artt. 84-89 CDC prevedono delle disposizioni comuni ai regimi doganali sospensivi ed economici e in particolare classificano i regimi doganali appartenenti a queste sottocategorie secondo la tabella che segue:

⁽¹¹⁸⁾ *Commissione Economica per l'Europa (Cee – Onu), Manuale Tir*, in <http://www.unece.org/fileadmin/DAM/tir/handbook/italian/TIR-6-IT.pdf>, data consultazione 28/08/2013.

Tabella 2.1: Classificazione dei regimi doganali economico-sospensivi

REGIME	SOSPENSIVO	ECONOMICO
deposito doganale	x	x
perfezionamento attivo	x (solo nella forma della sospensione)	x
trasformazione sotto controllo doganale	x	x
ammissione temporanea	x	x
perfezionamento passivo		x
transito	x	

Il ricorso a qualsiasi regime economico è permesso previa autorizzazione da parte dell'autorità doganali: l'autorizzazione stabilisce inoltre le condizioni in cui il regime prescelto deve essere utilizzato. Mentre per quanto riguarda i regimi sospensivi, questi sono ammessi dietro presentazione di garanzia o costituzione di deposito cauzionale a copertura dei diritti doganali eventualmente dovuti.

In seguito saranno descritti i regimi doganali previsti dal Codice Doganale Comunitario, tralasciando il regime del transito, precedentemente trattato e quello del deposito doganale al quale sarà riservato ampio spazio nel capitolo 3.

- PERFEZIONAMENTO ATTIVO

Prima di analizzare il regime del perfezionamento è necessario definire due termini fondamentali per descrivere le norme di funzionamento di questo regime. Innanzitutto, con il termine "perfezionamento", secondo quanto stabilito dall'art. 114, par. 2 Cdc s'intendono le seguenti attività: la lavorazione, il montaggio, l'assemblaggio, l'adattamento ad altre merci, la trasformazione, la riparazione.

Mentre per "prodotti compensatori" s'intendono tutti i prodotti risultanti da operazioni di perfezionamento.

Sempre a norma dell'art. 114 CDC, vincolando le merci al regime del perfezionamento attivo sia possibile introdurre merci non comunitarie nel territorio doganale europeo per sottoporle a operazioni di perfezionamento, per poi esportarle al di fuori dell'Ue sotto forma di prodotti compensatori, senza che abbiano dovuto i diritti doganali e senza che siano applicate misure di politica commerciale.

Nello specifico sono ammesse a questo regime merci non comunitarie e merci immesse in libera pratica.

Il fine di questo regime è di permettere alle aziende europee di aumentare la loro competitività a livello internazionale, giacché molto spesso accade che siano obbligate a rifornirsi all'estero poiché i materiali non sono disponibili all'interno dell'Ue, ma preferiscano applicare a questi materiali delle lavorazioni di perfezionamento all'interno del loro territorio.

Le merci possono essere importate solamente se i prodotti ottenuti saranno esportati in un Paese terzo; se nei prodotti compensatori è possibile individuare le merci importate vincolate al regime di perfezionamento e, infine, gli operatori interessati sono stabiliti nell'Ue.

Il regime funziona secondo due diversi modi: attraverso il sistema della sospensione e quello del rimborso.

Nel sistema della sospensione, le merci sono importate senza che sia richiesto il pagamento di dazi, Iva, accise e altri tributi. Questo sistema è applicabile a tutte le tipologie di merci e oltre alle merci d'importazione sarà possibile anche utilizzare merci equivalenti (merci europee utilizzate al posto dei beni d'importazione per creare i prodotti compensatori, c.d. compensazione per equivalenza⁽¹¹⁹⁾).

⁽¹¹⁹⁾ La compensazione per equivalenza è prevista dall'art. 115 CDC ai sensi del quale è possibile utilizzare merci equivalenti provenienti dall'Ue, quando non è possibile reperire merci di importazione nei tempi necessari per ottemperare agli ordini. Queste merci devono possedere le stesse caratteristiche di quelle importate, anche a livello di Nomenclatura Combinata. L'esportazione anticipata, invece, è un sistema che permette di esportare prodotti ottenuti da merci equivalenti prima di importate le merci in perfezionamento attivo, per far fronte a ordinativi urgenti, esportazioni occasionali e al traffico triangolare. Quest'ultimo permette che l'esportatore delle merci equivalenti possa

Al termine del processo di perfezionamento, le merci dovranno essere vincolate a un altro regime doganale e possono essere: esportate, introdotte in una zona franca, vincolate a un deposito doganale o all'ammissione temporanea, oppure essere nuovamente vincolate a un regime di perfezionamento. Possono inoltre essere immesse in libera pratica, dietro pagamento dei dazi e altri tributi dovuti, compresi gli interessi compensativi e l'applicazione delle misure di politica commerciale.

Attraverso il sistema del rimborso, invece, le merci sono ammesse al regime del perfezionamento attivo, dietro pagamento dei dazi, i quali saranno rimborsati una volta che i beni saranno esportati al di fuori dell'Unione. Mentre il sistema della sospensione è applicabile a tutti i tipi di merce, quello del rimborso non può essere applicato alle merci soggette a restrizioni quantitative, contingentamenti tariffari, restituzione all'importazione e prelievi agricoli.

Anche in questo sistema è prevista la possibilità di una compensazione per equivalenza tra merci d'importazione e merci europee, ma a differenza di quanto previsto per il metodo della sospensione, non è possibile procedere con l'esportazione anticipata o con il traffico triangolare.

La possibilità di vincolare le merci a questo regime è subordinata al rilascio di una preventiva autorizzazione da parte delle autorità competenti (in Italia è abilitata la dogana che opera nel territorio in cui saranno effettuate le operazioni di perfezionamento), su richiesta dell'interessato se e solo se, a norma dell'art. 117 CDC sono rispettati i seguenti requisiti: a) deve trattarsi di persone stabilite nella Comunità. Tuttavia, quando si tratta d'importazioni prive di carattere commerciale, l'autorizzazione può essere concessa a persone stabilite fuori della Comunità; b) devono essere individuabili le

essere anche un soggetto diverso dalla persona che successivamente procederà alla importazione di merci in regime di perfezionamento attivo. Attraverso questi due istituti è possibile scambiare la posizione doganale delle merci in importazione e delle merci equivalenti in esportazione incorporate nei prodotti compensatori: così facendo, saranno immesse in libera pratica le merci importate senza pagare i dazi all'importazione.

merci d'importazione nei prodotti compensatori o, nel caso di quando è possibile verificare se sono soddisfatte le condizioni previste per le merci equivalenti; c) quando il regime di perfezionamento attivo può contribuire a creare condizioni più favorevoli all'esportazione o alla riesportazione dei prodotti compensatori, purché non si rechi pregiudizio agli interessi essenziali dei produttori della Comunità (condizioni economiche).

Qualora un soggetto sia intenzionato a effettuare più operazioni di perfezionamento in più Stati membri, gli è concessa la facoltà di richiedere un'unica autorizzazione presso le autorità dello Stato membro in cui avviene la prima operazione. Questa "*autorizzazione unica*" sarà valida in tutto il territorio doganale dell'Ue.

Con l'accettazione della richiesta di autorizzazione, l'autorità doganale stabilirà anche i tempi entro i quali i beni compensatori dovranno essere esportati o essere vincolati a un altro regime doganale.

- PERFEZIONAMENTO PASSIVO

Il perfezionamento passivo è un regime donale, regolato all'art. 145 CDC, che consente agli operatori di esportare i propri beni al di fuori dell'Ue per sottoporli a trasformazione (le operazioni ammesse sono le stesse di quelle previste per il perfezionamento attivo) e di re-importarli successivamente in esenzione totale o parziale dei dazi all'importazione.

Questo regime quindi permette agli operatori economici di sfruttare tecnologie più avanzate, migliori conoscenze, nonché di sfruttare condizioni economiche più favorevoli al di fuori dell'Ue e di poter poi importare i beni nel vecchio continente, senza dover sobbarcarsi gli oneri doganali.

Ai sensi dell'art. 145, par. 2 CDC però <<l'esportazione temporanea delle merci comunitarie comporta l'applicazione dei dazi all'esportazione, delle misure di politica commerciale e delle altre formalità previste per l'uscita di una merce comunitaria dal territorio doganale della Comunità>>.

Non possono inoltre essere oggetto di questo regime le merci: la cui esportazione dia luogo a sgravi o rimborsi di dazi all'importazione; quelle

che prima dell'esportazione erano state immesse in libera pratica in esenzione dei dazi, poiché utilizzate per fini particolari e infine quelle la cui esportazione dia luogo a restituzioni all'esportazione.

Quanto ad autorizzazione e durata del regime valgono le stesse considerazioni esposte per il perfezionamento attivo; in più l'autorità doganale valuterà il tasso di rendimento dell'operazione o i modi di determinazione di tale tasso.

Una volta ottenuta l'autorizzazione, la merce dovrà essere presentata in dogana accompagnata da un formulario DAU con apposta la dicitura "EX" e saranno poste in essere tutte le formalità da parte delle autorità doganali per riconoscere la merce quando sarà re-importata. Con la successiva reintroduzione della merce, questa dovrà essere scortata da una nuova dichiarazione che questa volta riporterà la dicitura "IM6": in questo momento le autorità potranno calcolare eventuali dazi o diritti doganali da assolvere. A proposito dell'esenzione totale o parziale dei dazi all'importazione, dalla lettura congiunta degli artt. 150-151 del CDC, si evince che tale concessione sarà riconosciuta se i prodotti compensatori saranno dichiarati per l'immissione in libera pratica a nome o per conto del titolare dell'autorizzazione o di ogni altra persona che sia stabilita nella Comunità e che abbia ottenuto consenso da parte del titolare dell'autorizzazione. Viceversa, non sarà quando non sono soddisfatte le condizioni o gli obblighi previsti dal regime di perfezionamento passivo, se non si dimostri che nonostante le mancanze, il regime ha funzionato in maniera corretta.

In ogni caso, <<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 ove hanno formato oggetto dell'operazione o dell'ultima operazione di perfezionamento>>. L'importo da detrarre, è calcolato <<in funzione della quantità e della specie delle merci

considerate il giorno dell'accettazione della dichiarazione del loro vincolo al regime di perfezionamento passivo e sulla base degli altri elementi di tassazione loro applicabili alla data di accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica dei prodotti compensatori⁽¹²⁰⁾>>.

È inoltre previsto un “sistema degli scambi standard” (artt.154-159 CDC) che permette di sostituire le merci che si dovrebbero reintrodurre nel territorio doganale europeo, dopo essere state esportate ai fini di perfezionamento, con i c.d. “prodotti di sostituzione”. L’autorità doganale concede questa possibilità solamente <<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 di sostituzione devono rientrare nella stessa classificazione della Nomenclatura Combinata e presentare le stesse caratteristiche e valore commerciale delle merci che sono state oggetto di esportazione temporanea, se queste avessero subito le lavorazioni per le quali sono state vincolate a questo regime, inoltre il titolare del regime dovrà presentare apposita garanzia a copertura dei dazi all'importazione

- TRASFORMAZIONE SOTTO CONTROLLO DOGANALE

Il regime della trasformazione sotto controllo doganale (in seguito TSCD) permette agli operatori di importare merci extra-comunitarie, di sottoporle a lavorazioni che ne modificano la specie o lo stato e di immettere, successivamente, i prodotti trasformati in libera pratica.

La logica sottostante alla previsione di questo regime doganale è riportata all'art. 551 DAC il quale espone testualmente: <<si applica alle merci la cui trasformazione consente di ottenere prodotti soggetti a dazi all'importazione il cui importo è inferiore a quello da applicare alle merci. Tale regime si

¹²⁰ L'art 590 DAC afferma che non è possibile includere nell'importo da detrarre l'ammontare dei dazi antidumping e dei dazi di compensazione.

applica anche alle merci che devono subire operazioni destinate a garantire la loro conformità con le norme tecniche previste per la loro immissione in libera pratica>>.

Le operazioni eseguite devono tradursi nella creazione di prodotti ai quali siano applicate aliquote daziarie inferiori.

Inoltre, ai prodotti trasformati è possibile applicare, secondo l'art. 136 CDC, lo stesso trattamento tariffario preferenziale previsto per i prodotti importati che sono stati oggetto di trasformazione.

Per quanto riguarda invece le misure previste dalla fiscalità interna a ciascun Stato membro, applicazione di Iva e accise, queste sono applicate al momento dell'importazione sulla merce estera non ancora trasformata: il valore imponibile sarà determinato dal valore delle merci importate prima della trasformazione più l'importo dei dazi all'importazione dovuti sui beni trasformati⁽¹²¹⁾.

L'operatore economico, che intenda utilizzare questo regime dovrà richiedere il rilascio dell'autorizzazione da parte delle autorità doganali, che ai sensi dell'art. 133 CDC, sarà concessa alle persone stabilite nella Comunità qualora sia possibile individuare nei prodotti trasformati le merci d'importazione; quando la specie o lo stato delle merci, non possa più essere economicamente ristabilito dopo la trasformazione e infine quando il ricorso al regime non abbia come obiettivo quello di aggirare le regole in materia di origine e di restrizioni quantitative applicabili alle merci importate, o di pregiudicare gli interessi essenziali dei produttori comunitari di merci affini (condizioni economiche).

- AMMISSIONE TEMPORANEA

Questo regime, a norma dell'art. 137 CDC, permette di importare merce extra-comunitaria in Ue, in esenzione parziale o totale dei dazi e senza

⁽¹²¹⁾ M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, P. 439

assoggettamento delle misure di politica commerciale, se al termine del loro utilizzo sono riesportate senza aver subito modifiche (salvo il deprezzamento dei beni dovuto il loro utilizzo).

L'esonero totale dei dazi è riferito a tutti i beni conformi a quelli previsti agli artt. 558-578 del Reg. (CEE) 2454/93 (mezzi di trasporto - artt. 558-562 DAC; merci destinate a manifestazioni – art. 576 DAC etc.). Ai sensi dell'art. 578, però, tale concessione può essere applicata anche alle merci che non rientrano tra quelli menzionati negli artt. precedenti e che siano importati all'interno del territorio comunitario in maniera occasionale e per un periodo non superiore ai 3 mesi, oppure in situazioni specifiche, senza incidenza sul piano economico. Invero, l'esonero parziale dei dazi è applicabile a tutti i beni che non rientrano nelle categorie previste agli artt. 558-578 o che non soddisfano i requisiti per ottenere l'esonero totale. In tal caso, l'art. 143 CDC prevede il versamento di dazi all'importazione, pari al 3% dei dazi all'importazione che sarebbero dovuti per l'immissione in libera pratica delle stesse merci, al momento della importazione temporanea. Tali diritti saranno dovuti al momento della riesportazione e per ogni mese fintantoché la merce rimarrà vincolata al regime dell'ammissione temporanea,

Per quanto riguarda invece il funzionamento del regime, è necessario che l'operatore interessato presenti una richiesta alle autorità doganali e che ne ottenga l'autorizzazione, previa presentazione di apposita garanzia per i diritti doganali gravanti sulla merce. L'autorizzazione sarà negata nel caso in cui non sia possibile garantire l'individuazione delle merci in importazione.

Il vincolo delle merci a questo regime può avere una durata massima di 24 mesi, anche se l'autorità doganale può prevedere termini più brevi o più lunghi per l'utilizzazione del regime, su richiesta dell'interessato.

Merita, infine, di essere menzionato il *Carnet Ata*⁽¹²²⁾, documento doganale internazionale che consente di esportare e importare temporaneamente e per un periodo massimo di 12 mesi le merci tra i 71 Paesi aderenti alla Convenzione internazionale, siglata a Istanbul il 26 giugno 1990, con lo

⁽¹²²⁾ Il termine *Ata* sta per (*Admission Temporaire – Temporary Admission*).

scopo di facilitare e rendere più fluidi gli scambi internazionali. Il documento in questione si propone di raggiungere le stesse finalità del regime dell'ammissione temporanea, solamente con modi diversi. È rilasciato dalle camere di commercio di ciascun Stato aderente o da altre organizzazioni, sia a privati sia ad aziende, dietro presentazione di una polizza fideiussoria a garanzia di eventuali diritti dovuti o a fronte delle somme richieste dalle dogane straniere qualora si riscontrassero delle irregolarità.

2.3 Le previsioni del Codice doganale Comunitario Aggiornato (Reg. Ce n. 450/2008)

Il nuovo codice doganale, introdotto con Reg. (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, nella sua ottica di semplificazione, modernizzazione e informatizzazione, nonché sviluppo e protezione del commercio, ha apportato importanti modifiche alla materia dei regimi doganali.

Il legislatore ha voluto porre rimedio a una disciplina complicata e articolata che distingueva tra regimi doganali e destinazioni doganali, nonché tra regimi doganali economici e sospensivi⁽¹²³⁾.

Il codice doganale comunitario aggiornato, nella sua ottica di semplificazione, distingue tra regimi doganali e speciali, regimi riducendo gli otto regimi, precedentemente previsti, a solamente tre categorie¹²⁴.

I regimi doganali sono definiti ai sensi dell'art. 4, par. 12, come il regime cui possono essere vincolate le merci in conformità alle norme poste dal codice e rientrano in tale categoria:

- a) immissione in libera pratica;
- b) regimi speciali;
- c) esportazione.

⁽¹²³⁾ v. *supra* nota 56.

⁽¹²⁴⁾ Non c'è nel nuovo codice alcuna previsione relativa al regime della trasformazione sotto controllo doganale.

Per quanto riguarda i regimi speciali questi sono individuati all'art. 135, a norma del quale le merci possono essere vincolate a una delle seguenti categorie di regime speciale:

- a) transito, che comprende il transito esterno e interno;
- b) deposito, che comprende la custodia temporanea, il deposito doganale e le zone franche;
- c) uso particolare, che comprende l'ammissione temporanea e l'uso finale;
- d) perfezionamento, che comprende il perfezionamento attivo e passivo.

Capitolo Terzo

DEPOSITI DOGANALI e DEPOSITI FISCALI:

caratteristiche e opportunità

SOMMARIO: 3.1 Il deposito doganale: vantaggi - 3.2 Evoluzione ed istituzione del regime - 3.3 Definizione e durata del regime - 3.3.1 Segue: Funzionamento del regime - 3.4 Classificazione dei depositi doganali - 3.4.1 Segue: I regimi doganali di TIPO E: virtual warehouse - 3.5 “First sale price” per le merci vincolate al deposito doganale - 3.6 Depositi fiscali: nascita ed evoluzione dell’istituto in ambito europeo - 3.7 Il deposito IVA: il modello italiano alla luce delle ultime novità normative - 3.7.1 Istituzione e gestione del deposito IVA - 3.7.1.1 Segue: Depositi doganali: quali tipi possono essere gestiti come deposito IVA? - 3.7.2 Adempimenti contabili - 3.7.3 Le garanzie prestate: ultime novità - 3.7.4 Introduzione, estrazione e operazioni sui beni in deposito - 3.8 Vantaggi fiscali e finanziari

I regimi di deposito previsti dalla normativa comunitaria sono riconducibili essenzialmente a due istituti principali:

- a) Depositi doganali;
- b) Depositi fiscali ai fini Iva e Depositi fiscali accise⁽¹²⁵⁾.

⁽¹²⁵⁾ Le accise sono imposte che colpiscono la fabbricazione e la vendita di prodotti di consumo. Esse gravano sulle quantità delle merci e il loro scopo è quello di colpire i consumi eccessivi di merci dannose per la salute, nonché di ottenere ulteriori entrate. Con l’emanazione della Direttiva 92/12/CEE (*G.U.C.E. L 76 del 23.3.1992, pag. 1*), il legislatore europeo ha posto in essere un processo di armonizzazione di tale tributo, prevedendo accanto alle “accise armonizzate” che sono esigibili nella stessa maniera in tutti gli Stati membri, quelle “non armonizzate” lasciate al libero arbitrio di ciascun Stato membro, purché non inerenti a prodotti espressamente previsti dalla citata direttiva. In Italia, per

In entrambe le tipologie di deposito i beni introdotti non sono sottoposti alla relativa imposizione tributaria, ma mentre i primi riguardano merci provenienti da Paesi terzi che entrano nel territorio doganale in sospensione dei dazi e degli altri diritti doganali, i depositi fiscali, permettono di introdurre merci nazionali o comunitarie, in appositi magazzini in sospensione di Iva o accisa.

Al fine della presente trattazione saranno considerati dapprima i depositi doganali e successivamente i depositi fiscali ai fini Iva, con l'intento di analizzare, oltre alle norme che regolano il loro funzionamento, anche i vantaggi che derivano dalla loro utilizzazione per gli operatori economici.

3.1 Il deposito doganale: vantaggi

I soggetti che operano su scala internazionale e hanno la necessità di localizzare le proprie produzioni all'estero, si trovano molto spesso a necessitare di infrastrutture capaci di consentire lo stoccaggio, la manipolazione, il perfezionamento e la movimentazione delle merci in arrivo e in partenza. Il regime del deposito doganale risponde proprio a queste specifiche esigenze⁽¹²⁶⁾.

esempio, i prodotti sottoposti ad accisa sono: oli lubrificanti destinati ad usi diversi dai carburanti, fiammiferi, oli minerali greggi. E. VARESE, S. BUFFAGNI, *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2011, pp. 15-19

⁽¹²⁶⁾ D. MIELE, *Disciplina tributaria del deposito doganale*, in *Bollettino Tributario*, n. 18/2010, pp 1370-1379. Sul tema si veda anche P. MANDARINO, *Depositi e magazzini come strumento di pianificazione commerciale e fiscale internazionale: l'ombra della permanent establishment*, in *Diritto del Commercio Internazionale*, fasc.2, 2010, pag. 359 il quale afferma << Il fenomeno della globalizzazione e l'intensificarsi degli scambi, nonché l'acuirsi della competizione sui mercati mondiali, hanno imposto alle imprese multinazionali, in particolare nell'ultimo ventennio, un'attenta analisi della situazione geopolitica, fiscale e finanziaria dei Paesi terzi come premessa alla migliore delocalizzazione produttiva, nonché un continuo studio del territorio straniero per il posizionamento, ovvero l'utilizzo di depositi o magazzini di stoccaggio e distribuzione dei beni e delle merci (*tax locations*). Tuttavia, detto posizionamento, atto a consentire in economia di scala la movimentazione, lo

I depositi doganali appartengono alla più ampia categoria dei regimi doganali economico-sospensivi. Se da una parte permettono di facilitare le operazioni di manipolazione e stoccaggio, con conseguente minor incidenza di tali costi, sul costo finale del prodotto; dall'altra consentono di sospendere in via temporanea la nascita del debito doganale, fino a che il regime non sarà appurato⁽¹²⁷⁾.

Le facilitazioni connesse all'utilizzo di tale regime non si esauriscono in una semplice dilazione della nascita dell'obbligazione doganale, bensì permettono di facilitare il commercio.

Operando attraverso un deposito doganale, è consentito di introdurre i beni in deposito e di inviarli successivamente all'estero dopo aver sottoposto i beni a operazioni di manipolazione o perfezionamento, oppure di cederli "allo stato estero", quando ancora sono siti nel magazzino doganale. Ancora si pensi al caso in cui l'operatore voglia sfruttare un'offerta di beni sul mercato estero che si presenti molto vantaggiosa, acquistandone un grosso quantitativo, destinato, però, a una vendita futura. L'operatore, in questa ipotesi, potrebbe procedere con l'acquisto dei beni e la contestuale introduzione degli stessi nel magazzino doganale in sospensione dei diritti gravanti, procedendo all'estrazione solo in un momento successivo, qualora si configuri la circostanza di ottenere vendite più remunerative⁽¹²⁸⁾.

3.2 Evoluzione ed istituzione del regime

Il regime del deposito doganale è stato concepito molto tempo prima dell'emanazione del Reg. (CEE) n. 2913/1992 che istituisce il Codice Doganale Comunitario.

stoccaggio, la manipolazione, nonché la distribuzione delle merci, è stato sempre approcciato dalle imprese - ai fini della variabile fiscale - mediante un mero appiattimento della funzione logistica ai vantaggi ritraibili in specifici settori impositivi, quali quello dell'Iva, dei dazi doganali e delle accise>>.

⁽¹²⁷⁾ Art. 84, par. 1, lettera a) del Reg. (CEE) n. 2913/92,

⁽¹²⁸⁾ v. *supra* nota n.126.

Nato in un periodo in cui la politica doganale mirava a proteggere le produzioni nazionali, con la previsione di dazi all'importazione, il deposito doganale fu istituito inizialmente solamente per introdurre merci importate⁽¹²⁹⁾. Il suo fine era quello di sospendere l'applicazione di diritti doganali e misure di politica economica, per agevolare l'ingresso delle merci extra-comunitarie necessarie, in quanto non rinvenibili all'interno della Comunità. Solo successivamente, dato il chiaro vantaggio economico che questi depositi apportavano all'economia, a partire dalla facilitazione degli scambi commerciali, furono istituiti anche all'esportazione.

Nel 1969, nel mentre che si gettavano le basi per la nascita del mercato comune, fu deciso di regolamentare questo istituto, cercando quanto più di eliminare le diversità normative che negli anni si erano create ed evolute negli Stati membri.

Fu dapprima emanata la Direttiva n. 69/74/CEE⁽¹³⁰⁾ che si proponeva di armonizzare le normative nazionali sui depositi doganali. Ma i risultati di questo intervento tardarono a verificarsi, dal momento che il legislatore comunitario aveva utilizzato come strumento per legiferare la direttiva, mezzo che lasciava ampio spazio discrezionale agli Stati.

⁽¹²⁹⁾ Negli Stati della vecchia Comunità l'utilizzo di questo regime era diffuso, seppur con nomi e finalità diverse: in Francia già nel 1664 era stato istituito e distinto in deposito doganale all'esportazione e deposito doganale all'importazione con funzionamento ed effetti molto differenti tra loro. Anche in Portogallo era stata introdotta la possibilità di vincolare le merci a questo regime (1966), il quale fu dapprima concepito solamente per le merci in import e poi anche per quelle in export, prevedendo altresì la distinzione del deposito doganale all'esportazione in deposito doganale comune, destinato a chiunque persone fisiche o giuridiche in attesa di esportare le proprie merci, e deposito doganale straordinario concesso solamente a esportatori c.d. *Trade Companies* che avevano la possibilità di ottenere incentivi fiscali con l'esportazione delle loro merci, D. DESIDERIO, *I depositi IVA e gli altri regimi di deposito nell'Unione Europea*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2008, pp. 11-13.

⁽¹³⁰⁾ Direttiva 69/74/CEE del Consiglio, del 4 marzo 1969, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative riguardanti il regime dei depositi doganali (*G.U.C.E. L 266 del 18.9.1966, pagg. 38-38*)

A sostegno dell'importanza di questo regime il legislatore è successivamente intervenuto, varando il Reg. (CEE) n. 2503/88, modificato dal Reg. (CEE) n. 2561/90⁽¹³¹⁾, che disciplinava in maniera uniforme l'istituto del deposito doganale. Le norme previste in quest'ultimo regolamento sono state assorbite nella disciplina prevista nel CDC.

3.3 Definizione e durata del regime

La disciplina del deposito doganale è rinvenibile agli artt. 98-113 del Reg. (CEE) n. 2913/92 e agli artt. 503-548 del Reg. (CEE) n. 2454/93⁽¹³²⁾.

La definizione del regime è esposta all'art. 98 CDC, a norma del quale:

1. Il regime del deposito doganale consente l'immagazzinamento in un deposito doganale di:

*a) **merci non comunitarie**, senza che tali merci siano soggette ai dazi all'importazione e alle misure di politica commerciale;*

*b) **merci comunitarie** per le quali una normativa comunitaria specifica prevede, a motivo del loro collocamento nel deposito doganale, il beneficio di misure connesse in genere con l'esportazione delle merci.*

⁽¹³¹⁾ Regolamento (CEE) n. 2561/90 della commissione, del 30 luglio 1990, che stabilisce talune disposizioni di applicazione del Regolamento (CEE) n. 2503/88 del consiglio relativo ai depositi doganali (*G.U.C.E. L. 246 del 10.9.1990*).

⁽¹³²⁾ Nella normativa italiana, i depositi doganali sono regolamentati nel Testo unico delle Leggi Doganali (TULD) agli artt. 149-162. Vengono distinti i depositi "propri", nei quali la merce può essere introdotta dietro apposita dichiarazione doganale, dai depositi "impropri" quando è sufficiente presentare la dichiarazione sommaria, senza necessità di visita da parte delle autorità doganali. L. LOMBARDI, *Manuale di tecnica doganale e commercio estero*, Franco Angeli, Milano, 2001, p. 265.

*2. Per «deposito doganale» s'intende **qualsiasi luogo, autorizzato dall'autorità doganale e sottoposto al suo controllo**, in cui le merci possono essere immagazzinate alle condizioni stabilite.*

Il deposito doganale è dunque un luogo dove, previa autorizzazione delle autorità doganali, possono essere introdotte le merci mantenendole allo “stato estero” in sospensione del pagamento dei diritti doganali e dell’applicazione delle misure di politica commerciale ed economica.

In questi luoghi possono essere introdotte pertanto merci non comunitarie, oppure merci comunitarie, per le quali specifiche normative comunitarie prevedono dei benefici legati all’atto dell’esportazione. Si tratta, normalmente, di prodotti inerenti alla Politica Agricola Comune.

Quanto al tempo in cui le merci possono essere vincolate al regime del deposito doganale, l’art. 108 CDC non fissa un termine massimo. Esse possono sostare in questi magazzini senza limiti di tempo, salvo quanto previsto per le merci comunitarie nel quadro della Pac: ciò non toglie che le autorità doganali abbiano la possibilità di indicare un limite temporale, entro il quale il depositante dovrà appurare il regime.

3.3.1 Segue: Funzionamento del regime

La possibilità di gestire un deposito doganale, dipende essenzialmente dalla presenza di tre elementi: rilascio dell’autorizzazione, prestazione della garanzia e giustificazione economica⁽¹³³⁾.

È necessario, innanzitutto, ottenere il rilascio di un’apposita autorizzazione da parte delle autorità doganali. A norma dell’art. 100 CDC, essa viene concessa solamente a soggetti residenti nel territorio della Comunità e se sussistono tutte le condizioni richieste, nonché se è verificata la reale

⁽¹³³⁾ La presenza di questi requisiti è per tutti i regimi doganali economico-sospensivi (artt. 496 ss DAC).

esigenza economica di adire a tale istituto. L'iter procedurale, per ottenere l'autorizzazione, prevede che l'operatore ne faccia domanda per iscritto, compilando il modello incluso nell'Allegato 67 DAC, alle autorità doganali responsabili per i luoghi destinati ad essere riconosciuti come depositi doganali o per i luoghi in cui è tenuta la contabilità principale del richiedente (art. 498 DAC). L'istanza di autorizzazione deve includere, oltre a tutte le informazioni necessarie previste dall'art. 499 DAC, un'analisi delle effettive necessità economiche della società, che portano il soggetto a richiedere l'autorizzazione. La giustificazione economica¹³⁴ può essere provata indicando le reali o previste necessità di utilizzazione del deposito, mediante presentazione di corrispondenza o altri documenti commerciali, che attestino per esempio l'utilizzo di materie di provenienza extra-Ue, la frequenza degli scambi commerciali, la necessità, le tempistiche e le modalità di approvvigionamento nei mercati stranieri⁽¹³⁵⁾.

Una volta presentata l'istanza di autorizzazione alla direzione doganale regionale competente per territorio, l'autorità doganale dovrà indicare entro 60 giorni se tale istanza è stata accettata, oppure, in caso contrario, indicare le motivazioni che non ne hanno permesso l'accettazione.

L'autorizzazione è negata qualora durante un sopralluogo, le Autorità riscontrino che i locali che saranno adibiti a deposito doganale, non sono idonei a custodire le merci sia sotto il punto di vista della sicurezza, che della tutela degli interessi erariali.

Il rilascio dell'autorizzazione è vietato, a norma dell'art. 527 del DAC, nel caso in cui i locali del deposito doganale o gli impianti di stoccaggio, in cui si trovano le merci vincolate al regime, siano utilizzati per la vendita al dettaglio. Eccezione può essere tuttavia concessa nei casi seguenti, se le merci sono vendute al dettaglio in esenzione dai dazi all'importazione:

- a) a viaggiatori nell'ambito del traffico verso paesi terzi;
- b) nell'ambito di accordi diplomatici o consolari;

⁽¹³⁴⁾ Art. 502-504 DAC

⁽¹³⁵⁾ M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, pp. 374.

c) a membri delle organizzazioni internazionali o alle forze NATO.

Accanto al rilascio dell'autorizzazione⁽¹³⁶⁾, per gestire il deposito, l'obbligato principale dovrà presentare un'opportuna garanzia, a copertura dei diritti doganali che rimarranno sospesi per tutto il tempo di giacenza delle merci in deposito, a norma dell'art. 104 Cdc. Solitamente si tratta di fideiussioni bancarie o assicurative, calcolate sulla base di una previsione dei diritti doganali che graveranno sulle merci da movimentare, nell'arco di un anno⁽¹³⁷⁾.

Per introdurre le merci nei depositi doganali è necessario presentare in dogana le merci con apposito documento di vincolo al deposito doganale, redatto su modello conforme al DAU con indicata la voce IM7. La dichiarazione deve contenere tutte le informazioni utili all'identificazione delle merci. Una volta che tale dichiarazione è stata accettata, le merci possono essere introdotte in deposito, in sospensione dell'obbligo di pagamento dei diritti doganali, della fiscalità nazionale e delle misure di politica economica, senza limitazioni di tempo.

Il regime del deposito doganale offre agli operatori una moltitudine di opportunità, dal momento che le merci introdotte possono essere cedute all'interno del deposito, manipolate durante il periodo di giacenza, prima di essere destinate alla successiva destinazione doganale o riesportate al di fuori del territorio doganale europeo. In merito alle operazioni che possono essere fatte sui beni oggetto di deposito, dalla lettura congiunta degli artt. 109 Cdc e 531 DAC, il legislatore ammette che possano essere sottoposti a "manipolazioni usuali", che ne permettano una migliore conservazione o presentazione per prepararle alla vendita. Queste operazioni devono

⁽¹³⁶⁾ A norma dell'art. 507, par. 2 DAC, l'autorizzazione rilasciata non è sottoposta a limiti temporali di validità.

⁽¹³⁷⁾ Si vedano in proposito gli artt. 87 e 150 del TULD, nonché l'art. 90 TULD, per il caso di esonero dalla prestazione delle garanzie.

essere preventivamente autorizzate dalle autorità doganali e possono coincidere con quelle riportate all'Allegato 72 del DAC.

Sottoposta ad autorizzazione da parte delle autorità doganali competenti, è anche la possibilità di rimuovere temporaneamente le merci dal deposito doganale. Tale rimozione, a norma dell'art. 110 CDC, è effettuata secondo quanto previsto nell'accettazione dell'autorizzazione e le merci non possono stare al di fuori del deposito doganale per un periodo superiore ai tre mesi.

3.4 Classificazione dei depositi doganali

Nell'ottica di creare uno strumento quanto più flessibile, nonché atto a soddisfare tutte le esigenze degli operatori economici, il legislatore comunitario ha previsto molteplici tipologie di deposito doganale.

In primis, a norma dell'art. 99 CDC, essi si distinguono in base al tipo di utilizzazione in:

- pubblici: quando possono essere immagazzinate le merci di qualsiasi persona che ne richieda l'utilizzo;
- privati: quando sono utilizzati per stoccare solamente i beni del depositario⁽¹³⁸⁾

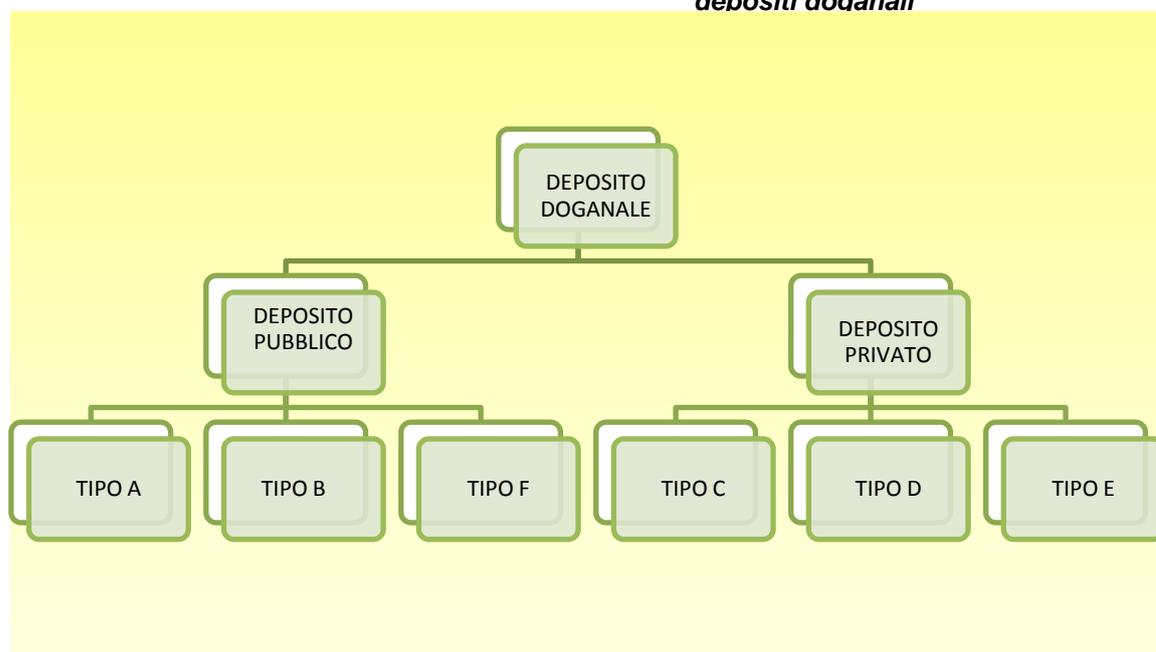
Essi si distinguono in particolare per quanto riguarda la responsabilità del deposito, la tenuta delle scritture contabili e la possibilità di attuare procedure semplificate. L'art. 525 del DAC evidenzia un'ulteriore qualificazione dei depositi doganali pubblici e privati prevedendo diverse tipologie, ognuna con caratteristiche differenti.

Il grafico sottostante dà un'idea della classificazione dei depositi doganali :

⁽¹³⁸⁾ L'art. 99 CDC dà la definizione di due importanti figure, che saranno richiamate nel corso della trattazione:

- il depositario: persona autorizzata alla gestione del deposito doganale;
- il depositante: colui che è vincolato dalla dichiarazione di assoggettamento delle merci al regime del deposito doganale.

Figura 3.1. Classificazione dei depositi doganali



In particolare si ravvisa che i depositi doganali pubblici sono gestiti direttamente dall'autorità pubblica o da soggetti privati a ciò autorizzati e si distinguono in:

- I. **TIPO A:** la merce viene custodita sotto la responsabilità del depositario, il deposito è utilizzabile da chiunque e viene monitorato dalle autorità doganali attraverso il controllo delle scritture contabili;
- II. **TIPO B:** qui valgono tutte le caratteristiche esposte per il tipo A, l'unica differenza risiede nella responsabilità che in questo caso ricade sul depositante;
- III. **TIPO F:** il deposito è gestito direttamente dall'autorità doganale.

Per queste tipologie non è possibile utilizzare procedure semplificate

Nei depositi doganali privati, invece, possono essere introdotte merci unicamente da parte del depositario. La figura del depositario e quella del depositante coincidono, ma la merce può essere anche di proprietà altrui. Si distinguono:

- I. **TIPO D:** se l'immissione in libera pratica delle merci stoccate sarà effettuata secondo la procedura di domiciliazione della quale è titolare il titolare del deposito. In più, al fine della liquidazione dei diritti doganali saranno utilizzati come valore doganale, specie e quantità della merce, i dati ravvisabili ex-ante, al momento dell'introduzione della merce nel deposito doganale.
- II. **TIPO E:** quando le merci possono essere stoccate in locali che non sono propriamente riconosciuti come depositi doganali.
- III. **TIPO C:** quando non si riscontra alcuna delle situazioni previste nel TIPO D o E.

Per ciascuna tipologia di deposito, è prevista una specifica tenuta della contabilità di magazzino da parte della persona indicata dalle autorità doganali e nella forma da esse prevista (art. 105 CDC).

Il fine è quello di poter, in qualunque momento, verificare il quantitativo di merci ancora vincolate al regime. Ai sensi del disposto dell'art. 528 DAC, per i magazzini di tipo A, C, D, ed E, il depositario è la persona incaricata di tenere la contabilità di magazzino; per i depositi di tipo F le scritture contabili sono tenute dall'ufficio doganale che gestisce il deposito. Infine per i depositi di tipo B l'ufficio di controllo non è tenuto alla tenuta della contabilità di magazzino, salvo il dovere di conservare le dichiarazioni di vincolo al regime.

La contabilità può essere tenuta mediante registri informatici o su supporti informatici. Le scritture devono essere tenute in maniera tale da permettere alle Autorità di identificare in qualunque momento l'esatta situazione delle merci vincolate al regime. Devono essere incluse tutte le informazioni che rilevino: l'esatto stock di merce in giacenza, tutte le movimentazioni della merce, compresa l'eventuale rimozione temporanea.

Le merci devono essere prese in carico non appena avviene la loro introduzione nel magazzino. Particolare attenzione va posta alle scritture che rilevano l'appuramento del regime. Esse devono riportare la data, la dichiarazione di appuramento, nonché eventuali riferimenti di altri

documenti doganali. Con riferimento alle tempistiche da rispettare per eseguire le scritture di svincolo della merce, l'art. 530 DAC prevede che l'iscrizione in contabilità dell'appuramento del regime deve avvenire al più tardi al momento dell'uscita delle merci dal deposito doganale o dalle installazioni di stoccaggio.

A riguardo si è da poco pronunciata la Corte di Giustizia Ue con una pronuncia interpretativa dell'art. 204, par. 1 del Reg. (CEE) n. 2913/92 a proposito del momento della nascita dell'obbligazione doganale all'importazione⁽¹³⁹⁾.

La controversia in questione tra l'azienda Eurogate Distribution GmbH e lo Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Ufficio doganale centrale di Amburgo) è sbocciata *"in ordine a un'obbligazione doganale all'importazione reclamata alla Eurogate a motivo dell'iscrizione tardiva nella contabilità di magazzino delle informazioni relative alla rimozione della merce da un deposito doganale"*.

Secondo un accertamento doganale, la Eurogate avrebbe iscritto a contabilità di magazzino le merci in uscita dal deposito doganale con un ritardo da 11 a 126 giorni e quindi in tempi troppo lunghi rispetto a quanto previsto dalla normativa doganale (art. 105 CDC primo comma, art. 529 DAC, paragrafo 1, art. 530 DAC paragrafo 3). A conseguenza di ciò, la Hauptzollamt ha contestato la nascita dell'obbligazione doganale e l'obbligo per la controparte di corrispondere i dazi all'importazione per le merci iscritte tardivamente nella contabilità di magazzino, tramite avviso di accertamento; la Eurogate ha proposto reclamo avverso tale avviso.

Sulla questione il giudice comunitario ha deciso quanto segue: *<<occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 204, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale deve essere interpretato nel senso che, in caso di merce non comunitaria, l'inadempienza dell'obbligo di iscrivere nella contabilità di magazzino all'uopo prevista l'uscita della merce da un*

⁽¹³⁹⁾ Corte di Giustizia Ue, 6 settembre 2012, causa C28/11, *Eurogate Distribution*, tratto da <http://www.cnsd.it/category/legislazione-europea/giurisprudenza-europea/page/2>, data consultazione 02/09/2013

deposito doganale, al più tardi al momento di tale uscita, fa sorgere un'obbligazione doganale per la suddetta merce, anche qualora quest'ultima sia stata riesportata>>.

La posizione del giudice comunitario è fondata in particolar modo su due concetti. Da una parte l'obbligo di tenuta delle scritture contabili grava in capo al depositario, come condizione necessaria al fine di vincolare le merci al regime del deposito doganale⁽¹⁴⁰⁾. Dall'altro la necessità di tutelare la circolazione di beni nel territorio europeo, se a ciò non autorizzati, per evitare che questi siano illecitamente introdotti.

Tale conclusione della Corte non deve essere considerata come una sanzione per non aver rispettato le condizioni poste dalla normativa comunitaria. Bensì la fattispecie oggetto di controversia, deve essere inquadrata come una mancanza di presupposto necessario per vincolare le merci al regime del deposito doganale, che pertanto non permette di godere dei vantaggi derivanti dall'utilizzo di tale regime, in termini di sospensione dei diritti doganali, sebbene la merce sia stata destinata alla vendita in un Paese extra-Ue⁽¹⁴¹⁾.

3.4.1 Segue: I regimi doganali di TIPO E: *virtual warehouse*⁽¹⁴²⁾

Merita un approfondimento il regime del deposito doganale di tipo E, in quanto importante fonte di vantaggio competitivo per le aziende che operano su scala internazionale ed europea.

Rappresenta uno strumento che permette agli operatori di sviluppare la propria attività con notevole flessibilità e di avvicinarsi a più mercati di

⁽¹⁴⁰⁾ Tale previsione era già stata presa in considerazione dalla Corte Ue, con sentenza 27 ottobre 2011, causa n. C-402/10

⁽¹⁴¹⁾ cfr. P. MASSARI, *Nel deposito doganale la sospensione è <<condizionata>> a regolari iscrizioni contabili*, in *L'Iva*, n. 11/2012 pp. 15-19

⁽¹⁴²⁾ M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, pp. 378-382

sbocco. Essenzialmente, con questo strumento, è possibile stoccare le merci vincolate al suddetto regime, senza necessità di immagazzinarle in locali riconosciuti come depositi doganali. Possono essere utilizzati a tal fine più siti, sparsi su tutto il territorio nazionale ed Europeo. È così che, per esempio, un'azienda con sede in Germania potrebbe vincolare le proprie merci al deposito doganale, di tipo E, oltre che in Germania anche in Belgio, Olanda e Gran Bretagna⁽¹⁴³⁾.

Il funzionamento del regime così delineato è molto semplice: innanzitutto è possibile tenere un'unica contabilità comunitaria/nazionale di magazzino, sotto la responsabilità del depositario e gestita a livello informatico, che includa tutti i movimenti che intervengono in ciascuna area, comprese eventuali rimozioni temporanee e manipolazioni usuali. Le modalità con le quali tenere le scritture contabili sono di volta in volta riviste in sede di rilascio dell'autorizzazione sulla base dell'attività svolta; è comunque prevista la presentazione di un inventario, che identifichi tutte le merci ancora vincolate al regime a dieci giorni della scadenza di ogni quadrimestre solare.

Anche per questa modalità di gestione del deposito è previsto che le merci debbano essere prese in carico nel preciso istante in cui raggiungono ciascun sito di stoccaggio; mentre per lo svincolo delle merci dal regime, la registrazione dell'uscita delle stesse dal deposito deve essere rilevata al più tardi nel momento in cui le merci escono da ciascun deposito, come sopra ribadito anche dalla Corte di Giustizia.

È altresì prevista la possibilità, a norma dell'art. 512 DAC, di trasferire le merci tra più siti di stoccaggio, senza dover emettere documenti doganali che attestino il trasferimento.

A sostegno della flessibilità insita in questo importante strumento, è previsto che il depositario non sia tenuto a colloquiare con ogni autorità doganale competente, nei luoghi in cui sono situati individuati i vari siti di stoccaggio.

⁽¹⁴³⁾ V. *supra* nota n. 142. In tema di deposito doganale virtuale, si evidenzia la diffidenza delle autorità doganali italiane che non accettano ancora tutte le disposizioni previste per il *virtual warehouse*, con conseguente penalizzazione delle imprese italiane.

Esso dovrà rispondere solamente ad un'unica autorità doganale, di norma quella competente del luogo in cui è tenuta la contabilità principale.

Altro vantaggio previsto, riguarda il rilascio dell'autorizzazione: l'operatore potrà richiedere un'unica autorizzazione (SEA, *Single European Authorization*), che gli permetta di operare in tutti i siti di stoccaggio, come previsto agli artt. 500-501 del DAC.

3.5 “*First sale price*” per le merci vincolate al deposito doganale.

Riprendendo quanto esposto nel par. 1.4.3.2, il legislatore comunitario ha concesso agli operatori, l'opportunità di scegliere, nel caso di più vendite successive, il prezzo delle merci da dichiarare in dogana: tale prezzo può coincidere con l'importo dell'ultima fattura emessa nei confronti dell'importatore, oppure può riferirsi a una cessione precedente. In quest'ultima ipotesi è necessario che siano rispettate due condizioni: 1) che l'operatore ne faccia espressa richiesta; 2) che la vendita, della quale si intende dichiarare il prezzo, sia stata effettuata al fine di importare i beni nel territorio doganale europeo⁽¹⁴⁴⁾.

Recentemente è stato posto il problema, se tale opportunità sia accordata anche in caso di merci vincolate al regime del deposito doganale. Sul punto si è espressa la Corte di Cassazione italiana, con sentenza n. 5188 del 1° marzo 2013⁽¹⁴⁵⁾, ponendosi in posizione favorevole rispetto ai contribuenti e stabilendo quanto che per ultima vendita, si possono intendere anche le vendite concluse quando le merci si trovano vincolate a un regime sospensivo, come il deposito doganale. Di conseguenza le merci estratte dal deposito doganale, possono essere valorizzate facendo riferimento al prezzo indicato sulla fattura con la quale le merci sono state introdotte nel deposito, oppure, nel caso di più cessioni utilizzando il valore di una fattura intermedia o quella finale.

⁽¹⁴⁴⁾ Art. 147 DAC.

⁽¹⁴⁵⁾ Cass., Sez. Trib., 1° marzo 2013, n. 5188.

Dunque, nel caso di utilizzo della regola del *first sale price*, deve sempre e comunque sempre essere rispettata la condizione per la quale deve essere data prova dell'effettivo intento di esportare le merci all'interno dell'Ue⁽¹⁴⁶⁾.

Con riferimento a quest'ultimo punto si sono formulati dei dubbi.

Il regime in questione nasce con l'intento di concedere l'opportunità all'operatore economico di importare le merci nel territorio doganale europeo, in sospensione della fiscalità doganale e nazionale, con la successiva possibilità di appurare il regime vincolando le merci a un altro regime doganale. L'appuramento, però, può tradursi sia nell'importazione definitiva, sia nella riesportazione. In quest'ultimo caso verrebbe meno la condizione necessaria, per la quale le merci sono state inizialmente esportate con l'intento di introdurle nel territorio Ue. La Corte di Cassazione, nella sentenza in esame, supera questo "pregiudizio", disponendo che la possibilità che le merci siano successivamente esportate è sola una possibilità teorica e non probabile. Se le merci sono state prodotte in conformità degli standard europei, allora questo basta per provare che le stesse sono state vendute ai fini dell'esportazione nel territorio doganale europeo e la regola del *first sale price* è applicabile.

3.6 Depositi fiscali: nascita ed evoluzione dell'istituto in ambito europeo

Con la creazione del Mercato Unico Europeo e della sua effettiva entrata in vigore nel 1993, vennero abbattute le barriere doganali tra gli Stati membri. Come conseguenza diretta di questo importante avvenimento, le operazioni comunitarie che fino a quel momento erano considerate come importazioni ed esportazioni rilevanti ai fini doganali, vennero identificate relativamente

⁽¹⁴⁶⁾ B. SANTACROCE, E. SBANDI, *Valore doganale e onere della prova nell'applicazione della <<first sale rule>> per le merci in deposito doganale*, in *Corriere Tributario*, n. 21/2013, pp. 1694 - 1699

come acquisti e cessioni intracomunitari, rimanendo sotto il profilo IVA imponibili le prime e non imponibili le seconde, per il principio della tassazione nel “Paese di destinazione”⁽¹⁴⁷⁾.

Questo evento portò ad emergere un particolare aspetto, che gli esperti definiscono come “*effetto discriminatorio*”⁽¹⁴⁸⁾ tra merci comunitarie e merci extracomunitarie. Per quest’ultime, se introdotte in un deposito doganale, è sempre possibile differire, non solo il pagamento dei dazi, ma anche quello dell’Iva. Di questo beneficio le merci comunitarie non potevano più godere, essendo state eliminate le barriere doganali, esse non potevano più essere introdotte in deposito doganale e, una volta introdotte nel territorio di un altro Stato membro, dovevano immediatamente essere assoggettate ad Iva. Così facendo, le merci comunitarie si trovavano ad essere assoggettate a un regime fiscale più sfavorevole, rispetto alle concorrenti merci extracomunitarie.

Per evitare tale effetto, il legislatore comunitario, mediante l’emanazione, dapprima della Direttiva di base 77/388/CE⁽¹⁴⁹⁾, successivamente sostituita dalla Direttiva n. 95/7/CE⁽¹⁵⁰⁾ del 10 aprile 1995, istituì la nascita dei

⁽¹⁴⁷⁾ Sul tema della tassazione effettuata sul “Paese di destinazione” si veda in dettaglio P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, Giuffrè, 2010, pp. 312 ss. Fino a quando non sarà raggiunto un grado soddisfacente di allineamento delle legislazioni nazionali in materia fiscale sulle imposte indirette, vigerà tale principio, previsto dal regime transitorio dell’Iva intracomunitaria (Direttiva CEE n. 91/680 del 16 dicembre 1991 - *G.U.C.E L 376 del 31.12.1991*, pagg. 1–19). Con questa previsione, la disciplina Iva per le operazioni extracomunitarie è stata estesa anche alla disciplina degli scambi comunitari. Per un approfondimento si veda, altresì, G. VIALETTI, *Principi Fiscali ed Economia Globale*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc.2, 2010, pag. 117.

⁽¹⁴⁸⁾ D. DESIDERIO, *I depositi IVA e gli altri regimi di deposito nell’Unione Europea*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2008, Premessa – p- VII

⁽¹⁴⁹⁾ Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (*G.U.C.E. L 145 del 13.6.1977*, pagg. 1–40).

⁽¹⁵⁰⁾ Direttiva 95/7/CE del Consiglio del 10 aprile 1995 che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto

“*depositi diversi da quelli doganali*”. Il loro scopo era quello di differire l’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto, ponendo le merci comunitarie e quelle extra-comunitarie sullo stesso piano.

Questa tipologia di deposito, che in Italia è identificato come “deposito fiscale”, non è però disciplinato in maniera uniforme in tutti gli Stati membri, giacché la direttiva comunitaria poneva solamente un numero minimo di obblighi, lasciando libere le amministrazioni nella gestione e sviluppo di questo strumento⁽¹⁵¹⁾. Infatti, mentre i depositi doganali e i depositi fiscali ai fini accise sono previsti in tutti gli Stati membri, in alcuni Stati, come ad esempio il Lussemburgo, la Polonia, l’Austria, l’istituzione dei depositi destinati a beni non soggetti ad accise non è nemmeno stata prevista, in quanto questi paesi sono dotati di normative interne che, da sé già dilazionano l’insorgere del pagamento dell’IVA sulle merci importate.

La VI^a Direttiva IVA (77/388/CEE) è stata per lungo tempo alla base del sistema normativo comunitario in materia di imposta sul valore aggiunto.

Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (G.U.C.E. L 102 del 5.5.1995, pagg. 18–24).

⁽¹⁵¹⁾Le differenze sono riscontrabili anche a livello lessicale: l’avvocato Danilo Desiderio, nella sua trattazione riguardante l’evoluzione dei depositi Iva negli Stati membri, afferma che oltre al fatto che ciascun Stato membro abbia recepito a propria discrezione la direttiva che permette l’istituzione dei depositi fiscali, la non uniformità della disciplina è riscontrabile anche a livello lessicale. Traducendo le varie declinazioni linguistiche dell’istituto, si corre il rischio di confondere quelli che in italiano chiamiamo “depositi Iva” con i “depositi ai fini accisa”. Per esempio in lingua anglosassone si distinguono: “*fiscal warehouses*” e “*tax warehouses*”. Nella loro traduzione in italiano sarebbero entrambi identificabili come depositi fiscali, ma per gli anglosassoni rappresentano il primo il deposito fiscale, mentre con il secondo intendono il deposito accisa, lo stesso vale anche per l’Irlanda. Il deposito accisa viene inoltre identificato anche con i termini “*excise warehouse*” o “*bonded warehouse*”, quest’ultimo talvolta impropriamente utilizzato per indicare i depositi doganali. Mentre in Francia, per esempio, il deposito Iva è identificato con il termine “*entrepot national d’importation*” che tradotto letteralmente sta per “deposito nazionale d’importazione”. D. DESIDERIO, *I depositi IVA e gli altri regimi di deposito nell’Unione Europea*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2008

Ai sensi dell'art. 16, paragrafo A, lettera e), per le merci "immesse in un regime diverso da quello doganale", ciascun Stato membro aveva la possibilità di non sottoporre alcune, specificatamente indicate all'imposta, sul valore aggiunto, traslando a un momento successivo il momento impositivo. A tal fine era essenzialmente previsto il rispetto di due condizioni:

- I. le merci non dovevano essere destinate al consumo finale;
- II. l'importo dell'imposta percepito con l'estrazione delle merci dal deposito, non doveva differire da quello che sarebbe stato ottenuto se le merci fossero state tassate all'importazione o all'interno del Paese.

L'a VI Direttiva Iva ha subito negli anni numerose modifiche⁽¹⁵²⁾ e ad oggi, si fa espresso riferimento alla Direttiva 112/2006/CE⁽¹⁵³⁾, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Per quanto attiene alla regolamentazione dei depositi fiscali, essa fa riferimento solamente ai <<depositi diversi da quelli doganali>>, cui sono destinate le merci sottoposte ad accisa⁽¹⁵⁴⁾. Lascia, invece, agli Stati, la definizione dei depositi diversi da quelli doganali, nei quali introdurre beni non soggetti ad accisa (art. 154). Facoltà riconosciuta, con l'unico limite che i beni oggetto di deposito diverso da quello doganale, non siano destinati alla vendita al dettaglio (art. 157, par. 2). Dalla lettura combinata degli artt. 155-157, si rileva che gli Stati possono adottare determinate misure finalizzate ad esentare da Iva le importazioni di beni destinati ai depositi diversi da quelli doganali.

⁽¹⁵²⁾ In particolare è importante ricordare le Direttive 91/680/CEE e la successiva Direttiva 95/7/CE (c.d Il^a Direttiva IVA)

⁽¹⁵³⁾ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (*G.U.C.E. L 347 dell' 11.12.2006, pagg. 1-118*)

⁽¹⁵⁴⁾ Per i beni sottoposti ad accisa, l'art. 154 rimanda alla definizione di deposito fiscale esposta all'art. 4, lettera b) dalla Direttiva 92/12/CEE abrogata, e lo definisce come <<il luogo in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite dal depositario autorizzato, nell'esercizio della sua professione, in regime di sospensione dei diritti di accisa, merci soggette ad accisa, a determinate condizioni fissate>>.

I beni che possono essere oggetto di tali esenzioni sono riportati all'Allegato V della Direttiva (patate, olive, caffè non torrefatto, tè, cereali, lana, argento etc.)

A conclusione di quanto premesso, si intuisce che il deposito fiscale non è un regime doganale, bensì uno strumento operativo che permette agli operatori che lo utilizzano di immagazzinare le merci in sospensione della fiscalità nazionale, con conseguenti vantaggi economici e finanziari.

3.7 Il deposito IVA: il modello italiano alla luce delle ultime novità normative

In Italia i depositi fiscali ai fini Iva sono stati trasposti mediante l'introduzione dell'art. 50-*bis* del D.l. n. 331/1193⁽¹⁵⁵⁾. Essi sono divenuti pienamente operativi con l'emanazione del D.m. n.419/1997, che recepisce nell'ordinamento italiano quanto previsto dalla II^a Direttiva Iva (95/7/Ce), con particolare riferimento alle modalità di richiesta e rilascio dell'autorizzazione a gestire i depositi Iva, nonché alle procedure per tenere la contabilità di magazzino e documenti idonei e necessari per l'introduzione e l'estrazione della merce.

Attualmente la normativa è stata oggetto di importanti modifiche, per il tramite del D.l. n. 70/2011⁽¹⁵⁶⁾ (c.d. decreto Sviluppo) e del D.l. n. 138/2011⁽¹⁵⁷⁾ (c.d. Manovra bis 2011), che hanno introdotto importanti novità in materia di garanzia, introduzione ed estrazione dei beni dal deposito.

⁽¹⁵⁵⁾ D.l. del 30/08/1993 n. 331 (*G.U. n. 203 del 30/08/1993*), convertito con modificazioni dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 (*G.U. 29/10/1993, n.255*).

⁽¹⁵⁶⁾ D.l. 13 maggio 2011, n. 70 (*G.U. n.110 del 13-5-2011*), convertito con modificazioni dalla L. 12 luglio 2011, n. 106 (*G.U. 12/7/2011, n. 160*).

⁽¹⁵⁷⁾ D.l. 13 agosto 2011, n. 138 (*G.U. n.188 del 13-8-2011*), convertito con modificazioni dalla L. 14 settembre 2011, n. 148 (*G.U. 16/09/2011, n. 216*).

Con l'istituzione di questo "regime fiscale", l'operatore economico ha la possibilità di introdurre le merci in deposito e di effettuare delle manipolazioni su di esse, differendo il momento in cui dovrà assolvere all'imposta.

È possibile introdurre negli appositi luoghi autorizzati a deposito, merci nazionali e comunitarie, le quali possono essere detenute a titolo di semplice custodia oppure sottoposte a lavorazioni, manipolazioni. È previsto, altresì, che possano essere cedute ad altri operatori nazionali, comunitari o esteri. L'unica condizione posta, prevede che la merce non debba essere oggetto di commercio al minuto.

Si badi bene che, fiscalmente, la merce viene estratta dal deposito, mediante l'utilizzo del c.d. *reverse charge*⁽¹⁵⁸⁾. Di conseguenza, l'imposta sarà effettivamente dovuta solamente da chi effettua la vendita dopo aver estratto la merce dal deposito.

⁽¹⁵⁸⁾ Per facilitare gli scambi a livello internazionale e comunitario e per evitare frodi ed evasione fiscale l'assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sugli scambi viene effettuata tramite un meccanismo particolare denominato "inversione contabilità" o in inglese "*reverse charge*". Questa metodologia implica che l'imposta sarà assolta dal destinatario della cessione di beni o prestazione di servizi, il quale se è soggetto passivo di imposta nel territorio dello Stato, sarà tenuto all'assolvimento dell'imposta in luogo del cedente o prestatore. Si tratta di operazioni soggette all'imposta (secondo l'art. 17, comma 6, D.p.r. 633/1972) per le quali il venditore emetterà fattura senza applicare l'imposta (applicando la dicitura sulla fattura l'annotazione "autofattura", come previsto a partire dal 1° gennaio 2013 dalla Legge di stabilità 24 dicembre 2012, n.228). Il destinatario provvederà a registrare la fattura sia nel registro IVA degli acquisti che nel registro IVA delle vendite integrando la fattura con l'IVA applicabile e neutralizzando di fatto l'effetto dell'imposta. In questo modo il destinatario verserà al cedente solamente l'imponibile dell'operazione, non potrà detrarsi dall'IVA sulle vendite l'IVA sugli acquisti relativa alle operazioni intracomunitarie e verserà direttamente all'Erario l'IVA dovuta (il destinatario rivenderà i beni acquistati con IVA, se l'operazione avviene nel territorio dello Stato). Per un approfondimento sulle novità introdotte nel 2010 si veda E. M. SIMONELLI, M. MARCONI, *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del «reverse charge»*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, fasc.1, 2010, pag. 151.

3.7.1 Istituzione e gestione del deposito IVA

A norma dell'art. 50-*bis*, comma 1, i depositi Iva sono definiti come: <<speciali depositi fiscali, in prosieguo denominati depositi Iva, per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi>>.

Dalla lettura combinata dei commi 1, 2 e 2-*bis* dell'art. 50-*bis* si ravvisa che sono abilitati a gestire un deposito IVA: le imprese esercenti magazzini generali, previa autorizzazione doganale, le imprese esercenti depositi franchi e le imprese operanti in punti franchi.

Possono essere gestiti come depositi Iva anche:

- ◆ i depositi fiscali (per i prodotti soggetti ad accisa)⁽¹⁵⁹⁾;
- ◆ i depositi doganali (compresi quelli per la custodia e la lavorazione delle lane di cui al decreto ministeriale del 28 novembre 1934)⁽¹⁶⁰⁾.

Si tratta di soggetti già abilitati a gestire altre tipologie di deposito, c.d. “*depositi istituzionali*”, pertanto per utilizzarli anche come depositi fiscali ai fini Iva, non è necessario farne richiesta all'Amministrazione finanziaria. È previsto solamente l'obbligo di presentare, anteriormente all'avvio dell'operatività, apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate e delle Dogane, riportante l'intenzione di adire i locali anche a depositi IVA. Questo adempimento è stato reso obbligatorio dall'introduzione del comma 2-*bis* dell'art. 50-*bis* introdotto, con il D.L. 262/2006⁽¹⁶¹⁾.

⁽¹⁵⁹⁾ La disciplina del deposito fiscale per i beni soggetti ad accisa è contenuta nel Testo Unico approvato con D.lgs 26 ottobre 1995, n.504

⁽¹⁶⁰⁾ Si rimanda al paragrafo 3.7.1.1 per l'analisi dei depositi doganali dei quali possono essere introdotte le merci destinate al deposito IVA.

⁽¹⁶¹⁾ D.l. 3 ottobre 2006, n. 262, Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria. (*GU n.230 del 3-10-2006*), convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2006, n. 286 (in SO n.223, relativo alla *G.U. 28/11/2006, n.277*).

Le Direzioni regionali si riservano, altresì, di stimare la congruità della garanzia precedentemente prestata dal soggetto autorizzato alla gestione dell'impianto e ne valuteranno l'adeguatezza in relazione alle nuove funzioni del deposito.

Entro 60 giorni dal ricevimento della comunicazione, l'Ufficio doganale competente dovrà verificare l'esistenza di tutti i presupposti necessari per la gestione di un Deposito IVA. In caso di mancanza di uno di essi, potrà essere inibito l'utilizzo dell'impianto come deposito fiscale e l'Ufficio doganale dovrà farne tempestiva comunicazione alla Direzione regionale delle Dogane e a quella delle Entrate territorialmente competente.

Dai depositi IVA "istituzionali" si distinguono quelli in "*conto terzi*" o in "*conto proprio*", il cui utilizzo è concesso a operatori giudicati come virtuosi e affidabili da parte dell'Amministrazione finanziaria, dietro rilascio di un'apposita autorizzazione.

Di più, il comma 2 dell'art. 50-*bis* afferma che, qualora il deposito sia gestito per conto terzi, siano previsti criteri più stringenti per la concessione dell'autorizzazione, la quale sarà rilasciata solamente se l'operatore richiedente rientra tra una di queste categorie:

- società per azioni
- società in accomandita per azioni
- società a responsabilità limitata
- società cooperative
- enti, il cui capitale ovvero fondo di dotazione non sia inferiore ad euro 516.456,90.

Per queste due tipologie di deposito IVA, è necessario richiedere l'autorizzazione e seguire l'iter previsto dal D.m. 20 ottobre 1997, n. 419⁽¹⁶²⁾. In primis l'istanza dovrà essere presentata <<alla direzione regionale delle entrate ovvero a quella provinciale di Trento e Bolzano o a quella della Valle d'Aosta, competente per territorio in relazione alla localizzazione del

⁽¹⁶²⁾ GU. n. 283 del 4 dicembre 1997

deposito, con istanza inviata per conoscenza anche all'Ufficio delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del richiedente>> (art. 1)

A norma dell'art. 2 del decreto ministeriale, l'autorizzazione può essere rilasciata ai soggetti che:

- a) non sono sottoposti a procedimenti penali per reati finanziari, ivi inclusi quelli doganali e il contrabbando;
- b) non hanno riportato condanne per reati finanziari, di cui al punto precedente;
- c) non hanno commesso violazioni gravi e ripetute, per la loro natura o entità, ad alcuna delle disposizioni che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto;
- d) non sono sottoposti a procedure fallimentari, di concordato preventivo, di amministrazione controllata, né si trovano in stato di liquidazione.

Le lettere a), b) e c) valgono anche nei confronti dei rappresentanti fiscali.

Infine, ai sensi dell'art. 3, l'istanza dovrà essere accompagnata da tutta una serie di documenti quali: certificato di iscrizione nel registro delle camere di commercio; certificato dei carichi pendenti rilasciato dai competenti organi dell'Autorità giudiziaria (anche relativo al rappresentante legale), certificato generale del casellario giudiziale (anche relativo al rappresentante legale), certificato rilasciato dalla cancelleria del Tribunale competente, nullaosta antimafia, certificazione antimafia; planimetrie e relazione tecnica comprovante il fatto di disporre di idonei locali, per la custodia dei beni loro affidati, solo per i soggetti che intendono istituire un deposito Iva in conto terzi

La Direzione (Regionale o Provinciale) delle Entrate competente, entro 180 giorni dalla data in cui la richiesta è pervenuta, darà comunicazione dell'accettazione, oltre che al soggetto interessato, anche all'ufficio delle Entrate competente, in ragione del domicilio fiscale del richiedente.

3.7.2 Segue: Depositi doganali: quali tipi possono essere gestiti come deposito IVA?

In principio i depositi doganali atti a essere utilizzati anche come deposito Iva coincidevano solamente con le tipologie A, C e D. Tale possibilità era ed è preclusa per i depositi di tipo F, in quanto depositi pubblici gestiti direttamente sotto la responsabilità delle autorità doganali, e per il deposito di tipo B, in quanto gestito dal depositante senza il vincolo di tenere una specifica contabilità.

Per quanto riguarda, invece, la tipologia di tipo E, è previsto che esso possa essere utilizzato come deposito Iva solamente se, come riportato nella Circolare dell'Agenzia delle Dogane, n. 16/D del 28 aprile 2006, vengono individuati i locali o gli spazi a tal fine destinati. Non è possibile utilizzare un deposito doganale virtuale come deposito IVA⁽¹⁶³⁾, dal momento che affinché si possa parlare di deposito Iva è espressamente richiesta

⁽¹⁶³⁾ Sul punto si è espressa anche la Commissione tributaria di Genova con sentenza n. 52/1/2012 del 20 aprile 2012, a seguito del tentato recupero da parte dell'Agenzia delle Dogane, dell'Iva all'importazione su imbarcazioni di provenienza extra-comunitaria ormeggiate al molo e non introdotte nel deposito Iva, evidenziando come il molo non sia equiparabile allo spazio limitrofo o adiacente al porto. E ancora la Cassazione civile, sez. trib. di Vercelli, con sentenza 13 settembre 2013, n. 20958 dove i giudici affermano <<come già chiarito da questa Corte con sentenza Sez. 5, n. 12263 del 19/05/2010 "in tema di depositi fiscali ai fini IVA, previsti dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 50-bis convertito, con modificazioni, nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, l'esenzione dall'IVA all'importazione per l'ammissione in libera pratica di beni non comunitari, presuppone l'effettivo immagazzinamento della merce, essendo la materialità del deposito, anche se non esplicitamente prevista dalla norma, insita nella stessa nozione civilistica del termine e richiesta dalla corrispondente disciplina comunitaria (artt. 98-110 del Reg. (CEE) n. 2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992, istitutivo del codice doganale comunitario, applicabile "ratione temporis"), con la conseguenza che, in mancanza di tale presupposto, l'IVA all'importazione è dovuta, in via solidale, da tutti i soggetti che abbiano concorso all'irregolare introduzione della merce (D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 38), compreso il gestore del deposito, il quale è responsabile a tale titolo, a prescindere dal fatto che l'art. 50-bis cit. lo renda comunque responsabile del mancato assolvimento dell'IVA interna>>.

l'esistenza di uno spazio fisico ove i beni interessati devono essere fisicamente stoccati⁽¹⁶⁴⁾.

Recentemente la disciplina del deposito Iva ha subito numerose modifiche, con particolare riferimento al tempo di giacenza e all'entrata fisica dei beni nel magazzino. Di seguito ritroviamo le tappe fondamentali degli interventi legislativi e giurisprudenziali che hanno permesso di adire il deposito doganale di tipo E a deposito fiscale⁽¹⁶⁵⁾:

- I. il legislatore con Legge n. 2, 28 gennaio 2009⁽¹⁶⁶⁾, all'art. 16, comma 5-*bis*, ha previsto che tutte le manipolazioni usuali che vengono effettuate dal gestore del deposito all'esterno del deposito o nei locali limitrofi, sono da considerarsi a tutti gli effetti in sospensione di Iva. Sono da considerarsi sottoposti al regime anche tutti quei beni che materialmente non sono o non possono essere introdotti nel deposito. Questa interpretazione è stata recepita anche dall'Agenzia delle Dogane con nota 24 febbraio 2009, n. 22321; invero la Suprema Corte ne aveva dato un'interpretazione restrittiva, ritenendo che fosse comunque necessaria l'introduzione "fisica" dei beni nel deposito⁽¹⁶⁷⁾.
- II. ulteriore passo in avanti è stato fatto con la conversione in legge del D.I. n. 16 del 2 marzo 2012⁽¹⁶⁸⁾, che introduce all'art. 8, comma 21-*bis* un'importante novità per quanto riguarda i tempi di giacenza e lo scarico dei mezzi che trasportano la merce sottoposta a deposito fiscale. Esso dispone testualmente quanto segue: "la lettera h) del comma 4 dell'articolo 50-bis del D.I. 30 agosto 1993, n. 331, convertito,

⁽¹⁶⁴⁾ E. PUCCI, L. A. CARELLO, *Il deposito Iva come strumento di pianificazione finanziaria*, in *Il Fisco*, n. 34/2011, p. 5505

⁽¹⁶⁵⁾ S. ARMELLA, V. PICCO, *Deposito Iva: analisi delle novità legislative e giurisprudenziali*, Luglio 2013, in <http://www.studioarmella.com/doc/Deposito%20Iva%20-%20Doganalista%20-%20Luglio%202013.pdf>, data ultima consultazione 04/09/2013.

⁽¹⁶⁶⁾ *GU n. n. 22 del 28-1-2009*

⁽¹⁶⁷⁾ M. PEIROLO, *Depositi Iva: irrilevanti il tempo di giacenza e lo scarico dei beni dai mezzi di trasporto*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 11/2012, pp-26/28.

⁽¹⁶⁸⁾ D.I. 2 marzo 2012, n. 16 (*G.U. n.52 del 2-3-2012*), convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 (in SO n. 85, relativo alla *G.U. 28/04/2012, n. 99*).

con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, si interpreta nel senso che le prestazioni di servizi ivi indicate, relative a beni consegnati al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito Iva senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto". A supporto di questa norma integrativa, è stata stilata dalla Commissione Finanze della Camera dei Deputati, la risoluzione 19 aprile 2012, n. 8/00161. Nel testo si chiarisce ulteriormente, che si intende realizzata l'introduzione nel deposito Iva della merce quando in alternativa si verifichi che:

- a. la merce è entrata fisicamente nel deposito doganale Iva;
- b. nel deposito doganale Iva è entrato il mezzo che trasporta le merci, senza che lo stesso sia stato scaricato;
- c. che la merce sostì negli spazi limitrofi al deposito, senza esservi fisicamente introdotta. Qui possono essere effettuate le operazioni previste dall'art. 50-bis comma 4, lett. h) (D.I. 331/1993);

La Commissione, nello stesso testo, ha confermato che non è richiesta la previsione di un tempo minimo di giacenza, in sede di stipulazione del contratto di deposito. Queste novità sono state recepite anche dall'Agenzia delle Dogane con nota 31 maggio 2012, n. R.U. 62488.

- III. Infine con il c.d. "*decreto crescita bis*" introdotto dal D.I. n. 179 del 2012⁽¹⁶⁹⁾, il legislatore è intervenuto con una norma di interpretazione autentica a ribadire definitivamente, all'art. 34, comma 44, che non è necessaria l'introduzione fisica dei beni nel deposito doganale, bensì è sufficiente il loro passaggio nei locali ad esso limitrofi.

Dopo quanto appena esposto è desumibile che possa essere utilizzato come deposito Iva, quello doganale di tipo E, ma non nella fattispecie di deposito di tipo virtuale. Per quanto i beni possano non essere

⁽¹⁶⁹⁾ D.I. 18 ottobre 2012, n. 179 (G.U. n.245 del 19-10-2012 - Suppl. Ordinario n. 194) convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2012, n. 221 (in S.O. n. 208, relativo alla G.U. 18/12/2012, n. 294).

materialmente inseriti nei locali, è sempre necessario che la merce sia identificabile e rintracciabile.

3.7.3 Adempimenti contabili

A norma del comma 3, art. 50-bis del D.l. 331/1993 deve essere tenuto un apposito registro di carico e scarico che attesti la movimentazione della merce⁽¹⁷⁰⁾. Questo obbligo è riferito solamente alle operazioni che comportano l'introduzione e l'estrazione definitiva dei beni, mentre per tutte le operazioni che avvengono all'interno del deposito nel periodo di giacenza è sufficiente conservare copia di tutta la documentazione.

Il gestore del deposito può altresì avvalersi di sistemi informatici per la tenuta del registro e in ogni caso, a norma dell'art. 3 del D.m. 419/1997, devono essere indicati:

- a) il numero e la specie dei colli;
- b) la natura, la qualità e la quantità dei beni;
- c) il corrispettivo o, in mancanza, il valore normale dei beni;
- d) il luogo di provenienza dei beni, di volta in volta introdotti, o di destinazione di quelli usciti;
- e) il soggetto per conto del quale l'introduzione o l'estrazione dei beni è effettuata.

Tutti i documenti che attestano l'introduzione e l'estrazione dei beni dal deposito, nonché quelli che individuano gli scambi eventuali intervenuti durante il periodo di giacenza, devono essere sempre conservati. Con le novità introdotte dal D.l. 70/2011, è altresì necessario tenere copia dei

⁽¹⁷⁰⁾ Il registro non deve più essere bollato (ai sensi dell'art. 8 L. 383/2001), ma il depositario deve avere cura che siano presenti tutte le pagine, numerate progressivamente. Restano fermi i principi previsti dall'art. 2219 del codice civile che prevede che il registro sia tenuto <<secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza interporti a margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili>>.

documenti relativi alle liquidazioni dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dal titolare delle merci all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito o, nel caso di invio all'estero della merce, copia delle fatture che attestino l'esportazione o la cessione comunitaria.

3.7.4 La garanzia da prestare: ultime novità

L'utilizzo del deposito Iva permette agli operatori di differire a un momento successivo l'adempimento della fiscalità nazionale.

Dall'utilizzo di questo meccanismo, potrebbero derivare fenomeni di abuso: si pensi al caso in cui i beni, una volta depositati, fossero destinati alla commercializzazione, evitando così di dover assolvere l'imposta sul valore aggiunto⁽¹⁷¹⁾. Al fine di evitare che tale agevolazione diventi fonte di comportamenti fraudolenti e illegali, la possibilità di introdurre i beni in deposito è subordinata a due condizioni: la prima implica obbligo di prestare adeguata garanzia; la seconda, invece, concerne il possesso di determinati requisiti da parte del soggetto che si accingerà ad estrarre i beni dal deposito.

Quanto alla prima condizione, è stata introdotta un'importante novità con il D.l. 70/2011, c.d. "Decreto Sviluppo", che ha irrigidito le regole per l'immissione in deposito senza pagamento dell'Iva delle merci di provenienza extracomunitaria, incidendo fortemente sulle modalità di svincolo della garanzia.

Prima dell'entrata in vigore di questa normativa l'importatore doveva prestare una garanzia a copertura dell'imposta non versata, ma questa veniva svincolata nel momento in cui il depositario dichiarava la presa in carico delle merci nel deposito, così come previsto dall'art. 50-*bis*, comma

⁽¹⁷¹⁾ L. A. CARELLO, *Depositi Iva e beni in libera pratica. Le dogane risolvono il rebus della garanzia*, in *Il Fisco*, n. 41/2011, pp 6650-6653.

4, lettera b) del D.l. 331/1993, salve le ipotesi in cui fosse previsto l'esonero di prestare la cauzione.

Con le modifiche introdotte dal c.d "Decreto Sviluppo", la garanzia viene svincolata solamente nel momento in cui l'ufficio doganale competente riceve comunicazione dell'estrazione della merce dal deposito.

A tal fine devono essere presentati i seguenti documenti:⁽¹⁷²⁾:

1. <<copia dell'autofattura ovvero, in caso di esportazione o di cessione intracomunitaria, copia della fattura, integrata con gli estremi della registrazione nei libri contabili ovvero, in alternativa a tale integrazione, corredata da copia del registro di cui agli articoli 23,24 e 25 del D.p.r. 633/1972 da cui risulti l'avvenuta registrazione delle suddette fatture;
2. dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, con allegata la copia di un documento di identità, rilasciata ai sensi degli artt.19 e 47 D.p.r. n. 445 del 28 dicembre 2000⁽¹⁷³⁾ e attestante la conformità all'originale e l'effettiva registrazione nei libri contabili dell'autofattura o della fattura>>.

Le novità introdotte non sono prive di riflessi a livello operativo. Il deposito Iva dovrebbe esser interpretato come uno strumento che facilita gli scambi, in particolare con riferimento alle vendite "a catena".

I dubbi nascono dal momento che, se le merci sono oggetto di una o più cessioni all'interno del deposito, l'onere di prestare garanzia non si trasferisce con la cessione del bene. Di conseguenza, il soggetto che ha introdotto i beni in deposito vede subordinato il suo diritto a svincolare la garanzia, alla condotta di un soggetto terzo.

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Dogane. Dapprima con la Nota n. 84920 del 7 settembre 2011, ha previsto che, in caso di non coincidenza tra soggetto che introduce la merce in deposito e che presta la garanzia, e soggetto che estrae la merce dal deposito, l'obbligo di comunicazione

⁽¹⁷²⁾ Cfr. Nota 113881/RU del 5 ottobre 2011, Agenzia delle Dogane.

⁽¹⁷³⁾ GU n.42 del 20-2-2001

dell'estrazione della merce spetta al depositario. Quest'ultimo è tenuto alla corretta tenuta della contabilità di magazzino e risponde in solido con il soggetto che estrae i beni, a norma dell'art. 50-bis, comma 8 del D.L. 331/1993.

Successivamente, data la difficoltà di operare alla luce delle nuove disposizioni, con nota n. 113881 del 5 ottobre 2011, l'Agenzia delle Dogane ha previsto il principio per il quale la garanzia può essere prestata da qualunque soggetto, sia esso l'importatore, il dichiarante o un terzo, ovvero un soggetto non residente direttamente identificato o che abbia nominato un rappresentante fiscale.

Nella stessa nota l'Agenzia delle Dogane ha precisato che possono beneficiare dell'esonero dall'obbligo di prestare la garanzia le imprese di notoria solvibilità, le Amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici (a norma dell'art. 90 del D.p.r. n. 43/1973)⁽¹⁷⁴⁾ e i titolari della certificazione AEO (Operatori Economici Autorizzati – ai sensi dell'art. 14-bis del Regolamento

⁽¹⁷⁴⁾ M. GABELLI, D. ROSSETTI, *Depositi Iva: procedure di introduzione ed estrazione dei beni*, in *Fiscaltà e Commercio Internazionale*, n. 6/2011, pp 61-67, dove si riscontra inoltre che spetta all'Agenzia delle Dogane verificare che sussistano i requisiti di solvibilità da parte del soggetto che presenti istanza per ottenere "l'esonero art. 90", mediante l'analisi dei seguenti documenti:

- il certificato storico rilasciato dalla CIIAA;
- il certificato di assenza di carichi pendenti rilasciato dal competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate ed approvato con Determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 giugno 2011;
- l'autodichiarazione relativa all'ammontare delle importazioni di merci effettuate nei 12 mesi precedenti, in relazione alle quali commisurare l'ammontare dell'esonero stesso, senza che siano rilevate irregolarità sanzionabili.

Una volta accordato l'esonero, questo ha validità annuale e viene concesso limitatamente all'importo dell'Iva relativa alle importazioni o alle immissioni in libera pratica effettuate nell'anno precedente. L'esonero può altresì essere oggetto di revoca qualora emerga un fattore che ne avrebbe potuto condizionare negativamente il rilascio, ovvero se il soggetto esonerato commetta gravi e ripetute infrazioni alla regolamentazione doganale, a quella fiscale o alle leggi la cui applicazione è demandata alle dogane.

CEE 2454/1993). Questi soggetti non sono però esonerati, dall'obbligo di comunicazione dell'avvenuta estrazione della merce.

La seconda novità introdotta dal D.l. 70/2011, c.d. "Decreto Sviluppo", dispone che i beni possano essere estratti, solo da soggetti che dimostrino di possedere le seguenti caratteristiche:

- a. siano soggetti passivi d'imposta;
- b. siano iscritti alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno al fine di dimostrare un'effettiva operatività;
- c. attestino la regolarità dei versamenti Iva.

3.7.5 La rappresentanza fiscale

Prima di analizzare, a livello operativo, il funzionamento del deposito fiscale Iva, è opportuno soffermarsi sull'istituto della rappresentanza fiscale.

Mediante l'utilizzo di questo istituto, un soggetto non residente può porre in essere nel territorio dello Stato italiano, atti fiscalmente rilevanti. Di qui la sua notevole importanza all'interno dei traffici commerciali internazionali.

A norma dell'art. 17, comma 3 del D.p.r. 633/1972, un soggetto non residente che ponga in essere nel territorio italiano operazioni che comportino obblighi o diritti derivanti dall'applicazione della normativa Iva, può agire, alternativamente, in uno dei modi seguenti⁽¹⁷⁵⁾:

- istituendo una stabile organizzazione italiana;
- identificandosi direttamente ai fini Iva, con dichiarazione all'Ufficio competente che gli attribuirà un codice identificativo Iva;
- nominando un rappresentante fiscale, allorché si tratti di singoli atti rilevanti ai fini Iva.

⁽¹⁷⁵⁾ *Shipping & Fisco 2*, 2011, a cura di AGENZIA DELLE ENTRATE, SPEDIORTO, CAMERA DI COMMERCIO DI GENOVA, in http://liguria.agenziaentrate.it/sites/liguria/files/public/guide/guida_shipping_fisco_2011.pdf, data consultazione 11/09/2013

Ai soggetti esteri non è consentito di assumere una duplice posizione Iva nel territorio dello Stato Italiano: deve essere attiva solamente una partita Iva.

Merita attenzione il caso di nomina di rappresentante fiscale.

La nomina del rappresentante fiscale è un atto necessario quando si configurino le operazioni effettuate da soggetti non residenti nei confronti di soggetti d'imposta non residenti: in questa ipotesi è applicabile il principio generale per il quale l'Iva è dovuta, dal soggetto che effettua la cessioni di beni o prestazione di servizi. Oppure nel caso di operazioni effettuate da soggetti d'imposta non residenti, nei confronti di un privato.

L'istituto prevede che il rappresentante, sia esso persona fisica o persona giuridica, deve essere nominato prima dell'esecuzione delle operazioni e ne deve essere data notizia alla controparte.

Secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 4 del D.p.r. 441/1997⁽¹⁷⁶⁾, la nomina deve risultare da atto pubblico, da scrittura privata registrata, da lettera annotata in apposito registro presso l'ufficio Iva competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante, ovvero da comunicazione effettuata all'ufficio Iva con le modalità previste dall'art. 35 D.p.r. 633/1972.

Ai fini della territorialità, l'operatore rappresentato mantiene ancora lo status di soggetto non residente, divenendo solamente destinatario di tutte le operazioni poste in essere nel territorio italiano e rilevanti ai fini Iva.

Si distinguono due tipi di rappresentanza. La prima è classificata come "leggera" e si utilizza quando siano effettuate solamente operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad Iva che comportino obblighi di fatturazione e compilazione dei modelli Intrastat. In questo caso, il rappresentante è sgravato dall'onere di tenere i libri e di presentare la dichiarazione Iva.

La seconda tipologia è identificata come "pesante" quando si pongano in essere operazioni imponibili, per le quali si faccia valere il principio della detrazione. In questo caso sul rappresentante ricadono obblighi di

⁽¹⁷⁶⁾ *G.U. n. 298 del 23 dicembre 1997*

registrazione e dichiarazione.

Nelle operazioni inerenti all'utilizzo del deposito Iva, il soggetto non residente può avvalersi della rappresentanza leggera del gestore del deposito Iva, purché si tratti di operazioni che non implicino l'applicazione dell'imposta (si tratta delle operazioni elencate all'art. 44, comma 3 del D.l. 331/1993)⁽¹⁷⁷⁾.

La disciplina della rappresentanza fiscale leggera, affidata al gestore del deposito Iva, è stata modificata nel 2002 con l'emanazione del D.lgs. 191/2002⁽¹⁷⁸⁾. La novità principale riguarda l'espansione dell'istituto della rappresentanza ai soggetti non residenti non comunitari, possibilità fino a quel momento preclusa. Inoltre è stata prevista la possibilità, per il gestore del deposito Iva, di avvalersi di un numero di partita Iva unico, diverso da quello con il quale svolge la normale attività, spendibile in tutte le operazioni di rappresentanza.

3.7.6 Introduzione, estrazione e operazioni sui beni in deposito

A norma dell'art. 50-*bis* del D.l. n. 331/1993, possono essere introdotti in un deposito Iva i seguenti beni:

- A. nazionali, ceduti ad un operatore comunitario, o comunitari purché non destinati alla vendita al dettaglio⁽¹⁷⁹⁾;
- B. beni non comunitari, ma immessi in libera pratica nella Ue espletando le formalità doganali;

⁽¹⁷⁷⁾ D. CESCHI, *I depositi Iva: modalità operative e vantaggi economico-finanziari*, Diamint (Editoria Aziendale), IV edizione 2011, p. 30

⁽¹⁷⁸⁾ G.U. n.203 del 30-8-2002.

⁽¹⁷⁹⁾ Si tratta di un limite generale, dal momento che l'estrazione dei beni dal deposito può essere effettuata solamente da un soggetto passivo d'imposta e non da un soggetto privato.

C. materie prime trattate nelle “borse merci”, indicate nella tabella A-bis, del richiamato decreto.

Non possono godere, invece, del regime fiscale previsto dal deposito Iva i beni non comunitari, esistenti in Italia e vincolati al regime dell’ammissione temporanea o introdotti nei magazzini in temporanea custodia in attesa di ricevere una destinazione doganale e quelli importati vincolati al regime del perfezionamento attivo con modalità di esportazione anticipata⁽¹⁸⁰⁾.

Il gestore del deposito Iva dovrà tenere un apposito registro che attesti la movimentazione delle merci, istituito anteriormente alla data dell’introduzione delle merci⁽¹⁸¹⁾.

In merito agli adempimenti fiscali dovuti al momento dell’introduzione dei beni nel deposito occorre distinguere tre possibili scenari.

- **Operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA**

I beni vengono introdotti nel territorio Ue, mediante bolla doganale (IM4), sulla quale deve essere espressamente indicato che i beni sono destinati ad essere introdotti in un deposito IVA ai sensi dell’art. 50–bis, co. 4, lett. b) del D.l. 331/93. All’atto dell’importazione, saranno dovuti solamente i dazi, salvo che il deposito fiscale non sia anche utilizzato come deposito doganali⁽¹⁸²⁾.

Il gestore del deposito dovrà prendere in carico la merce sull’apposito registro e apporre sulla copia della bolletta doganale l’attestato della presa in carico ed il numero attribuito, rimettendone copia alla Dogana di sdoganamento e avendo cura di conservare tali documenti.

⁽¹⁸⁰⁾ Cfr. R.m. 16/D/2006

⁽¹⁸¹⁾ Per le informazioni che devono essere iscritte nel registro e le modalità di tenuta dello stesso si veda il par. 3.7.2 del presente capitolo.

⁽¹⁸²⁾ In quest’ultimo caso, la merce sarà introdotta con il documento doganale IM7 e non sarà dovuto alcun diritto doganale.

L'importatore annoterà sul registro IVA degli acquisti la bolletta doganale, indicando l'imponibile e il titolo di non assoggettamento (art. 50-bis, comma 4 del D.l. 331/93).

Se l'operazione viene effettuata da un soggetto non residente, gli adempimenti appena descritti saranno posti in essere dal suo rappresentante fiscale

- **Acquisti intracomunitari eseguiti mediante introduzione nel deposito IVA**

Il soggetto che immette i beni nel deposito dovrà dapprima integrare la fattura comunitaria ricevuta dal fornitore, indicando in luogo dell'imposta la causa di non assoggettabilità ex art. 50-*bis*, comma 4, lett. a) del D.l. 331/93, presentare il modello INTRA 2-*bis* e infine consegnare copia della fattura integrata al depositario, che provvederà alla sua annotazione sul registro di carico delle merci.

- **Cessioni intracomunitarie eseguite mediante introduzione nel deposito IVA, senza invio**

Nella configurazione di questa ipotesi, il cedente, soggetto passivo d'Iva nazionale, vende i beni a un cliente identificato in un altro Stato membro. Se i beni vengono introdotti in un deposito Iva, l'operazione non risulta rilevante ai fini Iva (art. 50-*bis*, comma 4 lett. a) del D.l. 331/93). Si tratta di una forma di cessione "atipica", utile quando il soggetto europeo non ha ancora identificato il luogo di destinazione dei beni. L'operazione non è configurabile come una cessione intracomunitaria, in quanto i beni non sono destinati a uscire dal territorio italiano. Il cedente dovrà solamente limitarsi a introdurre i beni nel deposito ed emettere fattura di vendita non soggetta ad Iva, senza compilare il modello Intrastat. Nel caso in cui, però, i beni non fossero ceduti al cliente comunitario, ma a un suo rappresentante

fiscale italiano, la fattura diverrebbe imponibile Iva in Italia⁽¹⁸³⁾. A ciò consegue che, tali operazioni non concorrono a formare il plafond dell'operatore nazionale, né tantomeno a fargli acquisire lo status di esportatore abituale.

Il comma 4 dell'articolo 50-*bis* del D.l. n. 31/1993 individua le operazioni che possono essere effettuate sui beni introdotti in deposito in sospensione del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto e individua:

- a. gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito IVA;
- b. le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA;
- c. le cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA;
- d. le cessioni dei beni elencati nella tabella A-bis allegata al presente decreto, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA, effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati nella lettera c);
- e. le cessioni di beni custoditi in un deposito IVA;
- f. le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in un altro Stato membro della Comunità europea, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato;
- g. le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea;
- h. le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni;

⁽¹⁸³⁾ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 66 del 15 maggio 2001

i. il trasferimento dei beni in altro deposito IVA⁽¹⁸⁴⁾.

Le operazioni sono, dunque, suddivisibili in tre sub-categorie: cessioni di beni all'interno del deposito Iva, senza estrazione degli stessi, prestazioni di servizi e trasferimento da un deposito Iva a un altro deposito Iva. Nel primo gruppo le transazioni possono essere illimitate e senza pagamento di imposta. A tal fine il gestore del deposito dovrà ricevere: copia della fattura indicante la non imponibilità ai sensi dell'art. art. 50-*bis*, comma 4, lett. a) del D.l. 331/93, se il cedente è un operatore nazionale; se invece l'operatore è comunitario o extracomunitario, copia dell'autofattura.

Le prestazioni di servizi si configurano in operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali e altri servizi, i quale non sono assoggettati ad Iva. Possono essere effettuate anche nei locali limitrofi del deposito, salvo il limite temporale di durata delle stesse di 60 giorni⁽¹⁸⁵⁾.

Per quanto concerne, infine, la possibilità di trasferire i beni vincolati al regime, va evidenziato che tale operazione non si configura come una cessione e, pertanto, non è necessario emettere alcuna fattura. L'unico adempimento richiesto, consiste nel consegnare ai gestori dei due depositi copia del documento di trasporto, attestante il trasferimento.

⁽¹⁸⁴⁾ Va sottolineato che solamente le operazione di cui alle lettere f) e g) concorrono a formare il plafond e a conferire lo status di esportatore abituale all'operatore nazionale; le altre operazioni sono escluse in quanto non comportano né una cessione intracomunitaria, né un'esportazione. M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011, p. 384.

⁽¹⁸⁵⁾ Le prestazioni di servizi, secondo le disposizioni del D.lgs 11 febbraio 2010, n. 18, saranno considerate come prestazioni su beni nazionali senza pagamento dell'imposta se effettuati in Italia e resi a soggetti passivi Iva. Saranno considerati fuori campo Iva se resi a soggetti comunitari. E. PUCCI, L. A. CARELLO, *Il deposito Iva come strumento di pianificazione finanziaria*, in *Il Fisco*, n. 34/2011, pp 5503-5513.

Infine per quanto riguarda l'estrazione⁽¹⁸⁶⁾ dei beni dal deposito, tale operazione è concessa solamente ai soggetti che siano soggetti passivi d'imposta, iscritti alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno, al fine di dimostrare un'effettiva operatività e che attestino la regolarità dei versamenti Iva.

Inoltre deve trattarsi di uno dei seguenti soggetti passivi d'imposta: operatori residenti, stabile organizzazione di operatore estero, rappresentante fiscale o operatori non residenti direttamente identificati.

I beni estratti possono formare oggetto di cessione nazionale, cessione intracomunitaria o esportazione: ciascuna tipologia comporta, però, degli adempimenti fiscali diversi.

Nel caso di precedente introduzione in deposito di beni immessi in libera pratica, il soggetto che estrae i beni dovrà emettere autofattura (ex art 17, comma 3 del DPR 633/72), riportando gli estremi della bolla doganale.

L'autofattura sarà registrata diversamente, a seconda che il valore di estrazione coincida o meno con quello dichiarato in bolla doganale.

In tal senso, nel caso di coincidenza dei valori, l'autofattura andrà registrata nel registro delle vendite, dove sarà annotato il totale imponibile e il relativo ammontare Iva e nel registro degli acquisti, nel quale sarà indicato solo l'ammontare dell'imposta.

Nel secondo caso, di non coincidenza, invece, tra valore di immissione e valore di estrazione la l'autofattura sarà registrata nel registro delle vendite, per l'intero valore della merce estratta e il corrispondente ammontare Iva e sul registro degli acquisti, per la differenza di imponibile e l'ammontare totale dell'imposta relativa all'estrazione.

All'atto dell'estrazione, il soggetto che si appresta a effettuare tale operazione deve farne comunicazione al gestore del deposito, il quale farà

⁽¹⁸⁶⁾ M. GABELLI, D. ROSSETTI, *Depositi Iva: procedure di introduzione ed estrazione dei beni*, in *Fiscaltà e Commercio Internazionale*, n. 6/2011, pp 61-67.69

avere all'ufficio doganale competente tutti i documenti⁽¹⁸⁷⁾ necessari con i quali procederà a svincolare la garanzia prestata.

Nel caso, invece, di estrazione a seguito di acquisto intracomunitario, attestato dal ricevimento di precedente fattura, l'operatore nazionale procederà ad estrarre i beni integrando la fattura originaria.

Se vi è coincidenza tra valore di acquisto e valore di estrazione la fattura di acquisto sarà integrata rilevando nel registro delle vendite l'ammontare dell'Iva (al più tardi entro 15 giorni dalla data di estrazione della merce), mentre nel registro degli acquisti, sarà integrata la fattura di acquisto con indicazione dell'ammontare Iva, entro un mese dalla data di estrazione dei beni dal deposito.

Nel caso di non coincidenza dei valori, dovrà essere registrata la variazione corrispondente sul registro degli acquisti.

L'operazione di estrazione dei beni per inviarli al di fuori del territorio nazionale, costituisce ai sensi dell'art. 50-*bis*, co. 4, lett. f) e g) del D.l. 331/93, un'operazione non soggetta ad Iva e pertanto il soggetto che estrae i beni dovrà emettere:

- fattura ex art. 41 del D.l. 331/1993 per invio a un Paese membro (con conseguente compilazione del modello Intra);
- fattura ex art. 8, c.1 del D.p.r. 633/1972 per invio della merce in ambito extra-Ue.

3.8 Vantaggi fiscali e finanziari

Il deposito Iva si configura come uno strumento utile per agevolare gli scambi comunitari e internazionali, dal momento che permette agli utilizzatori di ottenere notevoli vantaggi.

⁽¹⁸⁷⁾ Si rimanda al paragrafo 3.10.4 dove sono indicati i documenti necessari allo svincolo della garanzia.

L'istituto del deposito, deve essere considerato come un regime fiscale, nato con il fine principale di differire l'assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto a un momento successivo all'introduzione dei beni nel territorio nazionale e più precisamente con l'estrazione dei beni dal deposito⁽¹⁸⁸⁾.

È proprio l'opportunità di rinviare al futuro l'obbligo di assolvere la fiscalità nazionale, che permette agli operatori di ottenere importanti vantaggi, soprattutto di natura finanziaria. Lo strumento del deposito Iva rappresenta un eccellente strumento per rendere efficiente la pianificazione finanziaria delle aziende che operano al di fuori del confine nazionale⁽¹⁸⁹⁾.

In un momento critico per l'economia, come quello che stiamo vivendo, dove le aziende si vedono continuamente tagliare le linee di credito da parte degli istituti bancari, preservare e non sprecare la liquidità aziendale è un atto necessario per "restare in gioco".

In realtà, dall'analisi delle modalità operative di utilizzo del deposito Iva, si rileva che, l'operatore con questo dispositivo non assolverà mai l'imposta sugli acquisti. Le modalità di contabilizzazione dell'estrazione dei beni sono tali da rendere neutrale l'impatto dell'imposta. Infatti, con il meccanismo dell'autofattura o dell'integrazione della fattura l'Iva sugli acquisti viene compensata contabilmente.

⁽¹⁸⁸⁾ Per inciso, è appena il caso di ricordare che l'Iva dovuta sulle importazioni e l'Iva nazionale, non sono due tributi diversi. Anzi, essendo ammesso anche per l'Iva all'importazione il principio della detrazione, essa concorre alla liquidazione dell'imposta. Tale posizione è stata assunta anche dalla più recente giurisprudenza, la quale afferma che l'iva all'importazione costituisce un tributo interno, dovuto all'atto di introduzione di beni stranieri nel territorio dello Stato. Esse vengono semplicemente applicate con modalità diverse, ma ciò non implica che si tratti di due tributi distinti, S. ARMELLA, L'Iva all'importazione non è la "stessa imposta" dell'Iva interna, Ottobre 2010, in www.studioarmella.com, data consultazione 01/09/2013

⁽¹⁸⁹⁾ Si pensi che ad oggi, l'imposta sul valore aggiunto, incide per il 22% sul valore dell'operazione e questo non può essere un aspetto trascurabile. E. PUCCI, L. A. CARELLO, *Il deposito Iva come strumento di pianificazione finanziaria*, in *Il Fisco*, n. 34/2011, pp 5503-5513.

L'imposta diviene esigibile solamente se i beni estratti sono destinati ad essere ceduti a un soggetto passivo d'imposta nazionale; mentre le vendite a soggetti non residenti, risulteranno definitivamente detassate.

A conseguenza di quanto appena esposto, Il deposito Iva si configura come uno strumento importante per le aziende che soffrono di crediti Iva nei confronti dello Stato e non godono dello status di esportatori abituali.

Sempre a tal riguardo, i depositi Iva possono <<costituire una formidabile arma commerciale, per offrire ai propri clienti un importante servizio accessorio⁽¹⁹⁰⁾>>, qualora siano i propri clienti ad avere problemi di crediti Iva nei confronti dello Stato. Dal momento che, a norma dell'art. 50-*bis* D.l. 331/1993 , comma 4, lettera e), le operazioni di cessione relative a beni introdotti in deposito Iva sono effettuate senza pagamento dell'imposta, l'importatore potrà vendere i propri beni senza Iva, all'interno del deposito, trasferendo i vantaggi sopra descritti al proprio cliente, che provvederà ad estrarre la merce mediante autofattura, compensando contabilmente l'iva sull'acquisto.

Anche per gli operatori che godono dello status di esportatori abituali, l'utilizzo del deposito Iva risulta utile, qualora il plafond disponibile non permetta di coprire interamente le operazioni programmate.

Va da subito sottolineato che per valutare la bontà di tali benefici, è necessario che ciascun operatore faccia un'analisi dei costi necessari per sostenere tutto il processo. Ci si riferisce in particolar modo ai costi di giacenza della merce se il magazzino non è di proprietà o ai costi da sostenere per prestare l'opportuna garanzia.

¹⁹⁰ D. CESCHI, *I depositi Iva: modalità operative e vantaggi economico-finanziari*, Diamint (Editoria Aziendale), IV edizione 2011, p. 58

IL CONSIGNMENT STOCK

SOMMARIO: 4.1 Tipologie di depositi nel commercio internazionale - 4.2 Consignment stock e call-off stock: confusione terminologica - 4.3 L'accordo di consignment stock: definizione ed inquadramento normativo - 4.3.1 Perfezionamento del contratto: l'effetto traslativo della proprietà - 4.3.1.1 Segue: la stipulazione del contratto di Cs - 4.3.2 Adempimenti contabili: i conti d'ordine - 4.4 Consignment stock "europeo": modalità operative e applicazione delle imposte indirette - 4.4.1 Cessioni intracomunitarie - 4.4.2 Acquisti intracomunitari - 4.4.2.1 Segue: Introduzione dei beni nel deposito Iva - 4.4.3 Triangolazioni comunitarie - 4.5 Consignment stock "extra-europeo": modalità operative e applicazione delle imposte indirette - 4.5.1 Esportazioni in conto consignment stock - 4.5.2 Importazioni in conto consignment stock - 4.5.2.1 Segue: riflessi del Consignment stock sul valore in dogana - 4.5.2.2 Segue: Consignment stock con introduzione dei beni in deposito doganale - 4.6 I vantaggi del consignment stock

I vantaggi competitivi ottenibili attraverso l'utilizzo dei depositi doganali e dei depositi fiscali, possono essere rafforzati mediante la stipulazione di particolari accordi commerciali.

Le aziende internazionali, oltre a dover cercare di ridurre i costi e salvaguardare la propria liquidità, si trovano molto spesso ad affrontare problemi che riguardano le continue evoluzioni del mercato, la precoce obsolescenza dei prodotti, la necessità di trovare nuovi mercati di approvvigionamento, la soddisfazione di una clientela sempre più esigente e ordinativi che richiedono tempi di consegna molto rapidi

Nell'ambito degli scambi comunitari e internazionali si sta sviluppando ed espandendo, negli ultimi anni, un particolare accordo "commerciale" che permette di gestire in maniera innovativa le compravendite comunitarie e

internazionali. Si fa riferimento all'accordo di "*consignment stock*", meglio conosciuto in altri Paesi europei come "*call-off stock*".

Questa atipica tipologia contrattuale, rappresenta essenzialmente una tecnica che permette di gestire in maniera innovativa le scorte nella *supply chains*.

Alla base di questo nuovo approccio, si forma un rapporto di collaborazione di grande interesse tra le aziende e i propri fornitori.

4.1 Tipologie di depositi nel commercio internazionale

Gli operatori economici, al fine di migliorare e rendere più efficiente l'operatività della propria filiera produttiva e per ottimizzare la gestione della logistica e della distribuzione, si avvalgano sempre più frequentemente dello strumento del deposito. Questo può assumere diverse connotazioni e tra le più frequenti si individuano⁽¹⁹¹⁾:

- a) depositi propri, nazionali o esteri, che vengono gestiti direttamente o tramite l'ausilio di terzi incaricati di custodire i beni;
- b) depositi costituiti presso commissionari o agenti esteri;
- c) depositi derivanti da accordi di *consignment stock*;
- d) depositi doganali e fiscali ai fini Iva.

Ogni operatore sceglierà la tipologia di deposito che si conforma maggiormente alla propria attività di business, ponendo particolare attenzione, però, a tutti gli oneri e gli adempimenti che derivano da tale scelta. In particolare, è necessario prestare attenzione ad alcuni aspetti peculiari che possono scaturire dalla tipologia di deposito prescelta e più precisamente all'eventuale configurazione di stabile organizzazione o necessità di rappresentanza fiscale, alle caratteristiche operative e

⁽¹⁹¹⁾ M. SIRRI, R. ZAVATTA, *Depositi all'estero: aspetti particolari nei rapporti tributari internazionali*, in *Fiscalità Internazionale*, Nov-Dic 2009, pp.477

gestionali, adempimenti contabili e infine ai riflessi tributari in tema di imposte dirette, Iva e pratica doganale.

Il capitolo si pone l'obiettivo di analizzare i depositi nell'ambito degli accordi comunitari o internazionali di consignment stock, talvolta identificabili anche come depositi doganali e/o fiscali.

4.2 Consignment stock e call-off stock: confusione terminologica

L'accordo di consignment stock, si sta espandendo sensibilmente a livello internazionale negli ultimi anni, ma a causa della mancanza di una normativa sovranazionale che regoli questa fattispecie, si riscontrano talvolta alcune difformità a livello linguistico.

Si confondono spesso i termini *consignment stock* e *call-off stock*.⁽¹⁹²⁾

Le autorità doganali del Regno Unito hanno chiarito il significato dei due termini, sottolineano che l'utilizzo dell'uno o dell'altro non è indifferente, date le diverse implicazioni a livello di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto che ciascuno comporta.

Secondo l'Intrastat Information Sheet⁽¹⁹³⁾, infatti, l'accordo di *call-off stock* rappresenta la situazione in cui un'azienda (soggetto passivo di Iva) di uno Stato membro crea presso un altro Stato un deposito di merci dal quale i clienti possono estrarre, dietro pagamento del prezzo, i beni qualora lo richiedano. L'accordo di *consignment stock*, invece, si configura quando il fornitore invia la merce presso un magazzino estero e la merce viene

⁽¹⁹²⁾ In ambito internazionale il termine *call-off stock* è praticamente sconosciuto ed è preferibile utilizzare il termine *consignment stock*; in ambito europeo invece possono essere utilizzati entrambi i termini, prestando attenzione a specificare le clausole contrattuali in sede di stipulazione del contratto, M. L. RIVA, *L'accordo internazionale di Consignment stock, Diamint* (Editoria Aziendale), V edizione 2011, p. 4.

⁽¹⁹³⁾ Intrastat Information Sheet, *Call-off and Consignment Stock*, March 2012, in www.uktradeinfo.com, data consultazione 07/09/2013

gestita per suo conto, fintantoché non si sarà perfezionata la vendita in suo nome e per suo conto in quello Stato membro. Il fine di questa ultima fattispecie, è quello di avvicinarsi il più possibile ai mercati di sbocco e di avere un contatto più diretto con la clientela.

In realtà, la terminologia utilizzata dall'Agenzia delle Entrate italiana, per identificare queste fattispecie contrattuale, non coincide con le definizioni date nel mondo anglosassone. A ragione di ciò, nel prosieguo della trattazione ci si porrà dal punto di vista di un'impresa italiana che operi attraverso la tipologia di accordo di consignment stock nella sua accezione italiana, la quale prevede che un fornitore si impegni a inviare un quantitativo di merci, depositandola presso un deposito dell'acquirente o presso un deposito di terzi, dove l'acquirente vi abbia accesso esclusivo⁽¹⁹⁴⁾.

4.3 L'accordo di consignment stock: definizione ed inquadramento normativo

L'accordo di consignment stock (*in seguito CS*) è una forma di contratto, non previsto formalmente nella legislazione italiana. Esso prevede che il fornitore⁽¹⁹⁵⁾ (*tradens*) invii al cliente⁽¹⁹⁶⁾ (*accipiens*) una partita di merce che sarà stoccata presso un magazzino dell'acquirente o un deposito conto terzi, a condizione che l'acquirente ne abbia accesso esclusivo (*condicio sine qua non*). La particolarità di tale negozio risiede nel fatto che, la merce rimarrà di proprietà del cedente, ma nella piena disponibilità del cessionario, fino al momento in cui quest'ultimo non deciderà di farne uso,

⁽¹⁹⁴⁾ G. BOCCALATTE, *Non ha effetto sospensivo il <<consignment stock>> in una triangolazione comunitaria*, in *Corriere Tributario*, 15/2008, pp. 1234

⁽¹⁹⁵⁾ Nel corso della trattazione saranno utilizzati indistintamente i termini: fornitore, cedente, venditore.

⁽¹⁹⁶⁾ Nel corso della trattazione saranno utilizzati indistintamente i termini: acquirente, cliente, cessionario, compratore.

salva la possibilità di restituire la merce entro i termini contrattualmente prestabiliti. Solo al momento dell'estrazione dei beni dal deposito, avrà luogo l'effetto traslativo della proprietà.

Normalmente tali contratti prevedono altresì, che lo stock di merce debba essere mantenuto a un determinato livello, al di sotto del quale deve essere ripristinato entro i termini previsti dall'accordo.

Questa fattispecie contrattuale, essendo di matrice anglosassone, non trova specifica regolamentazione del codice civile italiano e rientra pertanto nella più ampia categoria dei contratti atipici⁽¹⁹⁷⁾, definiti dalla dottrina come: *<<contratto innominato, quello che – pur se menzionato dalla legge – sia, al tempo stesso, sprovvisto di disciplina particolare legale, salvo che la menzione del contratto sia fatta in luogo tale, che se ne possa indurre, per via di rimando, la disciplina giuridica>>*.

Il contratto di CS presenta numerose analogie, sotto il profilo giuridico, con i “contratti reali ad effetti differiti” e più precisamente con le norme che regolano la fattispecie del contratto estimatorio⁽¹⁹⁸⁾. Per questo le regole dettate per questa tipologia di contratto, sia in ambito civilistico che tributario, si estendono all'accordo di CS.

La nozione di contratto estimatorio è prevista nell'art. 1556 cod. civ. it., a norma del quale, tale fattispecie si rileva se una parte consegna all'altra una partita di beni e la controparte si impegna a pagarne il prezzo, salvo la possibilità di restituire una parte o la totalità dei beni entro i limiti di tempo stabiliti.

⁽¹⁹⁷⁾ F. MESSINEO, voce *Contratto innominato (atipico)*, in Enc. del dir., vol. X, Giuffrè, Milano, 1962; tale fattispecie è collocata, sotto il profilo giuridico, nella disposizione all'art. 1322 cod. civ. It., che prevede la possibilità che le parti concludano anche contratti non disciplinati nelle forme tipiche previste dalla legge con il vincolo di porre in essere negozi giuridici idonei a realizzare interessi considerati meritevoli di tutela da parte dell'ordinamento giuridico.

⁽¹⁹⁸⁾ C. GIANNATTASIO, voce *Contratto estimatorio*, in Enc.dir., vol.X, 1962, p.93 ss.

Gli artt. 1557-1558 cod. civ. it. prevedono altresì delle tutele in capo al fornitore della merce e in particolare affermano che:

- I. in capo al ricevente grava l'onere di custodire la merce: esso non sarà liberato dal dovere di pagare il prezzo per i beni che siano periti nei suoi magazzini, anche se per causa a lui non imputabile;
- II. i creditori del ricevente non possono sottoporre a sequestro o pignoramento i beni oggetto del contratto, fintanto che non sarà stato pagato il prezzo.

4.3.1 Perfezionamento del contratto: l'effetto traslativo della proprietà

Nella prassi del diritto internazionale, qualora si sia in presenza di un contratto di vendita stipulato tra due parti aventi la propria sede d'affari in due Stati differenti, si applica la Convenzione di Vienna del 1980 (CVIM), a condizione che entrambi gli Stati di appartenenza vi abbiano aderito.

La CVIM, però, non si occupa di stabilire gli effetti del contratto sul trasferimento della proprietà dei beni oggetto di vendita, i quali rimangono vincolati alle norme previste dai regolamenti normativi nazionali⁽¹⁹⁹⁾.

Dal punto di vista delle norme di diritto internazionale privato previste dall'ordinamento italiano, è necessario far riferimento alla legge in materia di obbligazioni contrattuali, L. n. 218/95⁽²⁰⁰⁾. Quest'ultima dispone, all'art. 57, che le obbligazioni contrattuali sono regolate dalla Convenzione di Roma del 1980 e a decorrere dal 17 dicembre 2009 dal Reg. Roma I (Reg. CEE n. 593/2008⁽²⁰¹⁾). In tal senso le parti godono del diritto di autonomia

⁽¹⁹⁹⁾ Alla definizione del passaggio di proprietà non sono d'aiuto nemmeno gli *Incoterms*, i quali identificano solamente il passaggio del rischio.

⁽²⁰⁰⁾ G.U. n.128 del 3-6-1995

⁽²⁰¹⁾ Regolamento (CE) n. 593/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 giugno 2008, sulla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali (Roma I) (GU L 177 del 4.7.2008, pagg. 6–16)

contrattuale, con la quale designano la legge che regola il contratto; in mancanza di scelta l'art. 4 del regolamento, in via residuale, afferma che sia applicabile la legge del paese nel quale il venditore ha la residenza abituale, e meglio nel luogo in cui risiede abitualmente la parte che deve eseguire la "prestazione caratteristica"⁽²⁰²⁾.

Nel diritto italiano vige il principio secondo il quale la proprietà si trasla dal venditore al compratore per il semplice consenso, senza che siano necessari ulteriori atti. Si tratta del c.d. *principio consensualistico*⁽²⁰³⁾.

Il contratto di Cs rappresenta, però, una deroga a questo postulato, dal momento che la proprietà viene trasferita dal cedente all'acquirente solamente nel momento in cui i beni verranno estratti dal deposito da parte dell'acquirente.

Sul punto, si è espresso anche il Ministero delle Finanze – Dipartimento Entrate, con Risoluzione n. 235 del 18 ottobre 1996, affermando che l'effetto traslativo della proprietà si produce all'atto del prelievo dei beni dal deposito, ad opera dell'acquirente (tale operazione può essere eseguita effettuare operazioni di vendita o cessione oppure per introdurre i beni nel processo produttivo).

Fino al momento dell'estrazione i beni rimangono di proprietà del fornitore: in capo a quest'ultimo vige un vincolo di destinazione, per il quale i beni non

⁽²⁰²⁾ Sul punto v. P. PARRINI, *Passaggio della proprietà nella vendita internazionale*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 11/2012, pp. 54-58

⁽²⁰³⁾ "(...) Il punto merita la massima attenzione giacché il principio generale vigente nel diritto italiano è che nella compravendita di beni mobili la proprietà passa dal venditore al compratore per effetto del semplice consenso, indipendentemente dalla consegna. Si tratta del c.d. *principio consensualistico* che si distacca in parte dalla soluzione romanistica (a cui, ad esempio, si rifà, per altri versi, il diritto tedesco) e dalla tradizione di *Common Law*. Perciò, va rilevato che, a prescindere dagli effetti obbligatori nascenti dal contratto di vendita internazionale sarà, in via generale, la *lex rei sitae* a stabilire se l'acquisto della proprietà si produce per effetto del solo consenso ovvero se è necessario il compimento di ulteriori atti." F. MARRELLA, F. GALGAGNO. *Diritto del commercio internazionale*, III ed., Padova, Cedam, 2011, pp. 438-439

possono essere oggetto di vendita nei confronti di clienti diversi dall'acquirente previsto dall'accordo di CS.

L'Amministrazione finanziaria ricollega a questa condizione la necessità che i beni, di proprietà del cedente, debbano essere nella piena disponibilità del cessionario, o custoditi per suo conto presso un deposito di terzi (R.m. n. 44/E, 10 aprile 2000).

I beni possono rimanere depositati per un tempo massimo di un anno: decorso tale termine, il contratto si ritiene perfezionato e viene meno, sia l'effetto sospensivo della proprietà, sia la possibilità di restituire i beni, comportando l'obbligo del pagamento del prezzo da parte dell'acquirente.

4.3.1.1 Segue: la stipulazione del contratto di Cs

Nella stipulazione dei contratti di Cs, trattandosi di negozi che implicano il coinvolgimento di più ordinamenti statali, è necessario osservare alcune regole in sede di contrattazione per non incorrere in spiacevoli controversie. Rimandando ad altre trattazioni l'individuazione di tutte le normative applicabili, nonché delle casistiche principali, vale la pena in questa trattazione di richiamare alcuni principi fondamentali.

Nella prassi internazionale vige il c.d. *principio dell'autonomia contrattuale*⁽²⁰⁴⁾, sopra richiamato, che consente alle parti, oltre alla possibilità di concludere contratti atipici, anche la facoltà di accordarsi in particolare su:

- quale sia il foro competente a giudicare in caso di controversia, ovvero di ricorrere a un arbitro internazionale;
- stabilire quale sia il diritto che regola il contratto (c.d. *lex*

⁽²⁰⁴⁾ Il Regolamento (CE) n. 593/2008, detto Roma, sancisce definitivamente che il principio di autonomia contrattuale è un principio fondamentale del diritto internazionale privato comunitario.

contractus)⁽²⁰⁵⁾;

- individuare la lingua a cui occorre fra riferimento in caso di discrepanze linguistiche.

Venendo poi alle caratteristiche tecnico/operative, devono essere citate in sede di stipulazione: le parti del contratto (cedente, cessionario ed eventuale depositario, se diverso dal cessionario), il termine del contratto e il periodo entro il quale il cessionario potrà utilizzare la merce (periodo che non può oltrepassare il termine di un anno), il luogo dove verrà custodita la merce, il prezzo della merce e le modalità di pagamento, la previsione di un quantitativo minimo di fornitura, le regole che il cessionario dovrà rispettare, ogni volta procede al prelievo della merce (modalità e tempistiche di comunicazione), eventuale penalità previste in caso di restituzione della merce, la responsabilità per la gestione del deposito e l'assicurazione della merce.

⁽²⁰⁵⁾ cfr F. MARRELLA, F. GALGAGNO. *Diritto del commercio internazionale*, III ed., Padova, Cedam, 2011. Brevemente, le parti possono ottemperare una scelta positiva designando l'ordinamento statale di una delle parti, o un ordinamento terzo, ovvero è data loro la possibilità di effettuare un *depeçage*, con il quale le parti possono "frammentare il contratto" e demandare la regolazione delle clausole contrattuali a diversi ordinamenti giuridici. Alle parti non è concessa la possibilità di esprimere una scelta negativa della legge, né tanto meno di escludere l'applicazione di alcune norme di un ordinamento giuridico. Una volta designato un determinato ordinamento giuridico, questo sarà applicato in toto, comprese eventuali modifiche successive. È fatta salva, però, la possibilità, delle parti di modificare la scelta della *lex contractus*, anche successivamente alla stipulazione del contratto, prevedendo l'efficacia retroattiva per le nuove disposizioni designate. Inoltre la legge regolatrice del contratto può essere scelta anche in un momento successivo a quello della stipulazione, prevedendo come termine ultimo quello della sede processuale.

4.3.2 Adempimenti contabili: i conti d'ordine

Il contratto internazionale di Cs non produce effetti né economici, né patrimoniali fino al momento in cui non viene traslata la proprietà con l'estrazione dei beni dal deposito.

Questo non esula comunque l'impresa, dal dover far figurare, alla data di chiusura del bilancio, la presenza di tale accordo, in quanto potrebbe in futuro produrre degli effetti economici e patrimoniali. Infatti, con la stipulazione del contratto entrambe le parti si obbligano: il cedente si assume l'impegno di consegnare la merce, mentre l'acquirente, con il ricevimento della merce, si assume la responsabilità della custodia di beni di terzi presso il suo deposito.

Dal combinato della lettura degli artt. 2424 e 2427 del cod. civ. it., si rileva la necessità di far risultare tali operazioni nei c.d. conti d'ordine⁽²⁰⁶⁾:

- sullo stato patrimoniale: vanno indicati in unica colonna in calce e in maniera separata, poiché gli importi relativi a questi conti non devono essere sommati né ai totali dell'attivo, né ai totali del passivo.
- sulla nota integrativa, indicando la natura e la composizione del conto.

⁽²⁰⁶⁾ Il principio contabile OIC N. 22, descrive i conti d'ordine come segue: <<I conti d'ordine sono attivati integrando il sistema principale di scritture con sistemi minori o supplementari ogni qual volta si debbano evidenziare accadimenti gestionali che, pur non influenzando quantitativamente sul patrimonio e sul risultato economico al momento della loro iscrizione, possono tuttavia produrre effetti in un tempo successivo. (...)Si tratta di rischi, impegni e di beni di terzi presso l'impresa: i relativi valori vengono registrati in coppie di conti funzionanti in maniera «antitetica», in quanto l'uno rileva l'oggetto (aspetto originario) e l'altro il soggetto (aspetto derivato). Nel momento in cui l'entità del rischio, dell'impegno o dei beni di terzi si riduce, si effettua una registrazione opposta nei medesimi conti. In tal modo a fine esercizio il saldo di ciascuna coppia di conti d'ordine esprime il valore del rischio, dell'impegno o dei beni di terzi ancora in essere presso l'azienda, da riportare «sotto la riga» nello stato patrimoniale>>, <http://www.fondazioneoic.eu/?cat=14>, data consultazione 1 settembre 2013.

Quando il contratto produrrà i suoi effetti, con l'estrazione dei beni dal deposito o con la restituzione della merce, l'operazione di consignment stock dovrà essere stornata dai conti d'ordine.

4.4 Consignment stock “europeo”: modalità operative e applicazione delle imposte indirette

L'elemento cardine del rapporto di Cs consiste nel delineare esattamente il momento in cui il contratto produce i suoi effetti. Tale punto è stato oggetto di trattazione da parte dell'Amministrazione finanziaria che, con la risoluzione 18 ottobre 1996,, n. 235/E ha precisato che <<preso atto della particolare clausola utilizzata per la vendita dei materiali, che comporta uno stoccaggio presso i locali dell'acquirente il quale ha, peraltro, l'esclusiva dell'acquisto, e in linea con quanto disposto dall'art. 6, comma 1, del D.p.r. 633/1972, la cessione dei beni in questione si considera effettuata nel momento in cui si produce l'effetto traslativo della proprietà per l'acquirente, vale a dire all'atto del prelievo dei beni dal deposito ad opera di quest'ultimo>>.

Il richiamato D.p.r. 633/1972 rileva inoltre che l'operazione si considera effettuata, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine previsto nell'accordo e comunque al decorso di un anno dal giorno della consegna o spedizione⁽²⁰⁷⁾.

Solo al momento dell'estrazione dei beni dal deposito nasceranno gli obblighi di fatturazione e adempimento degli obblighi tributari.

⁽²⁰⁷⁾ <<(…) anche nel caso in cui le parti pattuissero un termine più lungo di un anno, entro il quale chi riceve la merce ha facoltà di restituirla, la normativa Iva prevede il termine ultimo di un anno, entro il quale l'operazione di vendita si considera comunque effettuata: le ragioni di tale limite temporale, comune nella legislazione Iva a molte situazioni in cui gli effetti traslativi sono sospesi, sono da ricondursi al pericolo che il trascorrere di un tempo più lungo possa favorire la scomparsa delle evidenze documentali, e rendere quindi più facile l'evasione.>> M. L. Riva, *L'accordo internazionale di Consignment stock*, Diamint (Editoria Aziendale), V edizione 2011, p. 13.

Il contratto di CS presenta delle rilevanti implicazioni ai fini dell'applicazione delle imposte indirette, con particolare interesse all'imposta sul valore aggiunto.

In questo paragrafo saranno considerate le operazioni di Cs tra soggetti comunitari, ponendosi dal punto di vista di un'impresa italiana, sia essa nel ruolo di cedente o di cessionario.

4.4.1 Cessioni intracomunitarie

Come più volte ribadito, il momento in cui avviene il prelievo dei beni dal deposito comporta il passaggio della proprietà: questo implica che l'invio dei beni presso il deposito, non sia inquadrabile come cessione di beni e pertanto, non vi sia alcun obbligo di fatturazione in capo al cedente.

A tal proposito, però, sorge in capo all'azienda esportatrice la necessità di dimostrare che, i beni non sono stati effettivamente ceduti con l'invio degli stessi presso il magazzino del cliente. La c.d. *presunzione di cessione* non opera, a norma dell'art. art. 1 D.p.r. n. 441/1997, comprovando che i beni sono stati ceduti in virtù di un contratto estimatorio o in alternativa che sono stati ceduti a titolo non traslativo della proprietà. Tale operazione deve risultare in alternativa da:

- libro giornale o apposito registro tenuto in conformità dell'art. 39 D.p.r. n. 633/1972 o da atto registrato presso l'ufficio del registro che indichi natura, qualità, quantità e causa del trasferimento dei beni;
- valido documento di trasferimento, come il documento di trasporto integrato con la relativa causale;
- annotazione effettuata al momento del passaggio dei beni in uno degli appositi registri previsti dagli artt. 23, 24 e 25 del D.p.r. n. 633/1972, contenente oltre alle informazioni sui beni anche la chiara indicazione del soggetto destinatario della merce.

Il cedente italiano dovrà, inoltre, annotare l'operazione su registro

appositamente istituito, a norma di quanto previsto dall'art. 50 D.l. 331/1993, per i movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità in base ad un titolo non traslativo della proprietà⁽²⁰⁸⁾.

Nel momento in cui il cliente estrarrà la merce dal deposito, dovrà darne immediata notizia al fornitore, il quale sarà tenuto ad emettere fattura per la sola merce estratta (il cliente non è obbligato a estrarla tutta in un'unica soluzione): in questo momento la vendita si intende perfezionata e ha luogo la cessione comunitaria. Secondo la normativa Iva, la fattura sarà non imponibile (a norma dell'art. 41, comma 1, lettera a) del D.l. 331/1993), dovrà essere emessa entro il mese successivo a quello in cui l'operazione è stata fatta (D.m. 18 novembre 1976) e andrà, infine, registrata nel registro delle fatture emesse. Successivamente sarà presentato il modello Intra 1-*bis*, nelle tempistiche stabilite e precisamente nel mese in cui viene emessa la fattura. L'operazione dovrà infine essere "scaricata" dall'apposito registro di carico e scarico del magazzino e stornare l'operazione dai conti d'ordine. Va da sé che, se concorrono i requisiti previsti dall'art. 8, comma 2, del D.p.r. 633/1972, con l'emissione della fattura l'operazione concorre a formare il *plafond Iva*.

Il rapporto però potrebbe evolversi in maniera differente e potrebbe accadere che:

- a) il cliente, prima della decorrenza dei termini previsti nell'accordo, decida di restituire tutta o parte della merce. In questo caso per la parte trattenuta dal cliente varrà quanto detto sopra, mentre l'operazione di restituzione della merce non sarà considerata ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Non sarà pertanto necessario né emettere la fattura, né compilare i modelli Intrastat. Basterà, solamente, annotare la restituzione nell'apposito registro di carico e scarico e nei conti d'ordine;
- b) decorre il termine contrattualmente previsto senza che il fornitore dia notizia del prelievo della merce, né abbia manifestato l'intenzione di restituirla. In questa situazione il contratto si intende perfezionato con

⁽²⁰⁸⁾ v. *supra* nota 170.

conseguente trasferimento della proprietà dei beni, dal cedente all'acquirente. L'operazione è considerata rilevante ai fini Iva e saranno dovuti tutti gli adempimenti contabili, come nel caso di estrazione volontaria della merce dal deposito.

Va però sottolineato che, in ambito europeo, le normative Iva non sono tutte allineate e alcuni Paesi non permettono questi tipi di accordi. In queste circostanze, le imprese che inviano i beni nei territori di questi Stati, sono tenute ad identificarsi direttamente e aprire una posizione Iva locale⁽²⁰⁹⁾.

È il caso della Germania, che non ammette la possibilità di concludere accordi di CS. Il fornitore dovrà, pertanto, identificarsi ai fini Iva, con conseguente obbligo di adempimento a tutte le formalità previste dalla normativa tedesca (dichiarazione mensile dell'Iva, versamento dell'imposta entro il 10 del mese successivo)⁽²¹⁰⁾.

In questi casi viene meno lo schema fino a questo momento prospettato e l'azienda italiana che si appresta ad inviare beni in paesi come la Germania, dovrebbe procedere come segue:

1. aprire una posizione Iva nello Stato europeo di destinazione;
2. inviare la merce ed emettere fattura comunitaria a sé stessa (sulla propria partita Iva estera). Questo tipo di operazione incide positivamente sulla formazione del *plafond Iva*;
3. la partita Iva italiana compilerà l'Intra cessioni, mentre la partita Iva estera compilerà l'Intra acquisti;
4. successivamente l'impresa italiana, con partita Iva estera, provvederà a cedere i beni al proprio cliente. Si tratterà di una cessione interna e non più comunitaria, tale per cui la fattura sarà assoggettata alla normativa Iva del Paese membro di destinazione.

In tale caso ci si ritroverebbe a nella fattispecie del call-off stock, con l'unica differenza che la merce è già destinata ad un unico cliente.

⁽²⁰⁹⁾ Richiedono l'apertura di una partita Iva i seguenti Stati: Cipro, Malta, Danimarca, Spagna, Estonia, Portogallo, Germania, Svezia, Grecia, Lituania

⁽²¹⁰⁾ A. TOSCANO, "Consignment Stock" in Germania, in *Il Doganalista*, n. 3/2013, p. 37

4.4.2 Acquisti intracomunitari

A norma dell'art. 39 D.I. 331/93, è previsto che per i contratti estimatori o simili, l'acquisto si intende effettuato all'atto del prelievo del bene dal deposito (sia esso destinato alla vendita al dettaglio o finalizzato ad essere introdotto nel processo produttivo) o, in alternativa, alla scadenza del termine contrattuale o comunque trascorso il termine di un anno.

Gravano in capo all'impresa italiana gli oneri di tenere un apposito registro sul quale annotare le movimentazioni di merci all'interno del magazzino di deposito e informare il cedente del prelievo della merce

Quando il fornitore emetterà la fattura, il cessionario italiano, al suo ricevimento, sarà tenuto alla registrazione e integrazione della stessa, nonché alla compilazione del modello Intra – 2.

Resta salva la possibilità per l'acquirente di restituire la merce, prima del decorso del termine contrattualmente stabilito.

4.4.2.1 Segue: Introduzione dei beni nel deposito Iva

L'acquirente italiano, potrebbe altresì avvalersi della possibilità di introdurre i beni comunitari, piuttosto che in un normale magazzino, in un deposito Iva. Questo permetterebbe al cliente di rinviare a un momento successivo l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, con la possibilità, prevista a norma dell'art. 50-*bis* D.I. 331/1993, di poter altresì effettuare operazioni sulla merce all'interno del deposito (c.d. manipolazioni usuali) in sospensione dell'imposta.

In deroga alle norme principali, l'acquisto intracomunitario si perfezionerà solamente nel momento in cui il prodotto (originale o lavorato) viene estratto dal deposito Iva⁽²¹¹⁾.

⁽²¹¹⁾ cfr. Art. 50-*bis* D.I. 331/1993 – Depositi fiscali ai fini Iva <<Per i depositi che

Questo comporta che la merce possa rimanere depositata nel magazzino fiscale anche oltre i termini contrattualmente pattuiti e anche oltre il termine ultimo di un anno previsto dalla normativa Iva⁽²¹²⁾.

Tutto ciò è stato fissato nella R.m. 44/E/2000, la quale individuava però dei limiti. Essa, infatti, forniva l'interpretazione restrittiva per cui, affinché si potesse usufruire della deroga alle regole generali, il gestore del deposito Iva doveva coincidere con il destinatario finale dei beni in conto consignment stock⁽²¹³⁾.

Questa impostazione sembra essere superata. L'amministrazione finanziaria ha affermato che si può avere Cs anche se i beni vengono introdotti in un deposito Iva "conto terzi": a tal fine è necessario che i beni vengano presi in carico sia dal depositario, gestore del deposito, sia dall'acquirente su un apposito registro⁽²¹⁴⁾.

custodiscono beni, spediti da soggetto passivo identificato in altro Stato membro della Comunità europea, destinati ad essere ceduti al depositario, l'acquisto intracomunitario si considera effettuato dal depositario al momento dell'estrazione dei beni>>.

⁽²¹²⁾ I beni introdotti in un deposito Iva, possono rimanere stoccati senza limiti temporali di giacenza. (v. supra par. 3.7.2)

⁽²¹³⁾ Il testo della R.m. 44/E/2000 espone testualmente quanto segue in merito alle caratteristiche del deposito Iva: <<Una particolare tipologia di deposito IVA è riconosciuta dall'art. 50-bis D.l. 331/1993, in relazione all'ipotesi del consignment stock in cui il destinatario finale dei beni si identifica con lo stesso depositario. La peculiarità di tale fattispecie consiste nel fatto che, pur trattandosi di deposito in conto terzi, l'introduzione dei beni per conto del cedente comunitario non determina un acquisto intracomunitario, che si realizza, invece, direttamente in capo al cessionario - depositario all'atto del prelievo. Pertanto, non si ritiene che possa essere utilizzato il deposito IVA secondo la procedura prospettata dalla società istante, non essendovi identificazione tra titolare del deposito e soggetto (acquirente finale) che procede all'estrazione dei beni>>.

⁽²¹⁴⁾ *Shipping & Fisco 2*, 2011, a cura di AGENZIA DELLE ENTRATE, SPEDI PORTO, CAMERA DI COMMERCIO DI GENOVA, in http://liguria.agenziaentrate.it/sites/liguria/files/public/guide/guida_shipping_fisco_2011.pdf, data consultazione 11/09/2013

4.4.3 Triangolazioni comunitarie

Le triangolazioni comunitarie presuppongono il coinvolgimento di tre operatori ed implicano che:

- 1) affinché la cessione, all'interno della triangolazione, sia considerata come non imponibile a norma dell'art. 41 del D.I. n. 331/1993, sia necessaria l'immediatezza del passaggio di proprietà, all'atto dell'invio dei beni; e che
- 2) il trasporto sia effettuato a cura o in nome del cedente, anche su incarico dell'acquirente.

Si supponga il caso di un'azienda italiana, Beta, promotrice della triangolazione, che acquista i beni da Alfa, cedente tedesca, la quale viene incaricata di inviare i beni direttamente dalla Germania al destinatario finale, Gamma, olandese.

A livello di adempimenti fiscali e contabili, si verificherà quanto segue per l'impresa italiana promotrice della triangolazione:

- Beta riceverà la fattura di vendita da Alfa, la registrerà come acquisto intracomunitario, integrandola richiamando l'art. 40, comma 2 del D.I. 331/93 e annoterà la fattura sul registro degli acquisiti e delle vendite;
- Beta emetterà fattura di vendita nei confronti di Gamma, non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1 del D.I. 331/93;
- Beta compilerà gli elenchi intrastat, indicando come cessionario Gamma e come cedente Alfa.

Se l'impresa italiana si trovasse, invece, nella posizione di cedente emetterebbe fattura di vendita al promotore, indicando la dicitura "non imponibile art. 41, D.I. 331/93 - operazione triangolare". La fattura verrebbe poi registrata sul registro delle vendite e a livello intrastat, l'elenco delle cessioni, dovrebbe essere compilato indicando che si tratta di operazione triangolare, con destinatario e destinazione differenti. Infine nell'ipotesi che

Beta sia il destinatario finale della triangolazione, riceverebbe fattura di vendita dal promotore: la fattura andrebbe integrata con Iva, sia sul registro delle vendite che degli acquisti, mentre nella compilazione del modello Intrastat degli acquisti, dovrebbe indicare che il fornitore della merce ha una provenienza diversa rispetto a quella della merce.

Dopo tale premessa, in relazione all'accordo di consignment stock, è intervenuta l'Amministrazione finanziaria per valutare la compatibilità di questo accordo con le operazioni di triangolazione intracomunitaria.

Con risoluzione R.m. 49/e/2008⁽²¹⁵⁾, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che l'effetto sospensivo dell'accordo di Cs viene meno nell'ambito di una fattispecie di triangolazione intracomunitaria, in quanto gli effetti della cessione triangolare non possono essere sospesi, in virtù di un accordo di Cs tra una parte e un terzo. Inoltre viene sottolineato, che l'effetto sospensivo del trasferimento della proprietà nell'accordo di Cs, riconosciuto dall'Amministrazione stessa, è da ricondurre solamente alle cessioni intracomunitarie bilaterali⁽²¹⁶⁾.

⁽²¹⁵⁾ L'amministrazione finanziaria si è trovata dinanzi al quesito di un'azienda italiana (Alfa), che intendeva stipulare un contratto di fornitura con Beta, società appartenente allo stesso gruppo multinazionale, ma residente nei Paesi Bassi. In base a tale contratto Alfa si impegna a consegnare i beni direttamente a Gamma, cliente di Beta, residente in Francia in un deposito conto terzi, di cui Gamma aveva piena disponibilità. Ma tra Gamma e Beta era stato stipulato un contratto di Cs, con accordo di Alfa, per cui i beni sarebbero rimasti di proprietà di quest'ultima fino al momento del prelievo degli stessi dal deposito. Proprio nel momento del prelievo si sarebbe configurata un duplice passaggio di proprietà: da Alfa a Beta e da Beta a Gamma. Il quesito richiedeva di identificare il momento esatto in cui avveniva la cessione intracomunitaria: quello dell'invio della merce in Francia o quello del prelievo dal magazzino.

⁽²¹⁶⁾ G. BOCCALATTE, *Non ha effetto sospensivo il <<consignment stock>> in una triangolazione comunitaria*, in *Corriere Tributario*, 15/2008, p. 1236

4.5 Consignment stock “extra-europeo”: modalità operative e applicazione delle imposte indirette

Quando l'accordo di Cs viene implementato a livello internazionale, è necessario far attenzione non solo a quanto previsto dalle normative fiscali, ma bensì è necessario espletare tutte le formalità previste dalla legislazione doganale, a seconda che si tratti di operazioni di esportazione o importazione.

4.5.1 Esportazioni in conto consignment stock

L'amministrazione finanziaria con R.m. n.58/2005 ha riconosciuto, che quanto previsto per la fattispecie dell'accordo di Cs in ambito europeo, per le cessioni comunitarie, sia direttamente applicabile anche alla previsione di un accordo di Cs in ambito internazionale con riferimento a operazioni di esportazione.

Anche per queste, vale il principio per il quale la proprietà si trasferisce al momento del prelievo dei beni dal deposito e non con l'invio fisico dei beni presso il deposito dell'acquirente.

L'operatore italiano dovrà pertanto procedere all'invio della merce presso il deposito dell'acquirente, o gestito per conto suo da soggetti terzi, espletando le formalità doganali previste per l'esportazione definitiva⁽²¹⁷⁾.

Le modalità operative da seguire nella fattispecie dell'esportazione definitiva prevedono⁽²¹⁸⁾ che l'invio dei beni sia accompagnato da fattura pro-forma o documento equivalente nel quale viene indicato il valore della merce, così come pattuito dalle parti. Sul documento sarebbe preferibile indicare la seguente dicitura “*trattasi di invio in conto consignment stock. Operazione non valida ai fini dell'articolo 8 D.p.r 633/1972*”. Questa

⁽²¹⁷⁾ V. *supra* par. 2.2.1.

⁽²¹⁸⁾ M. L. RIVA, *L'accordo internazionale di Consignment stock*, Diamint (Editoria Aziendale), V edizione 2011, p. 20.

operazione è rilevante solamente ai fini doganali, mentre ai fini Iva non si è ancora verificato il presupposto per l'applicazione dell'imposta in quanto la cessione non è avvenuta a titolo definitivo.

Una volta che il cliente extra-CEE avrà estratto la merce dal deposito, invierà l'ordine di prelievo al fornitore italiano il quale provvederà ad emettere fattura⁽²¹⁹⁾ per cessione all'esportazione, non imponibile ai sensi dell'articolo 8 D.p.r. 633/1972, che sarà registrata nei registri Iva delle vendite. La fattura dovrà essere emessa entro e non oltre il mese successivo dalla data di effettuazione dell'operazione, la quale concorrerà a creare il plafond Iva dell'esportatore.

Una discrepanza rispetto a quanto previsto per gli scambi in conto consignment stock in ambito europeo, risiede nel fatto che non è previsto alcun obbligo di tenuta dei registri per vincere la presunzione di cessione.

A norma dell'art. 1 D.p.r. n. 441/1997, infatti, è sufficiente conservare copia della bolla doganale e del documento di trasporto, con indicata la tipologia di invio dei beni in consignment stock.

Nel caso in cui il cliente estero decida di restituire la merce, resta salva la possibilità per l'operatore italiano di reintrodurre le merci in franchigia così come previsto dall'art. 185 Reg. (CEE) 2913/1992, a condizione che non siano trascorsi più di tre anni dall'atto di esportazione definitiva e che le merci siano reintrodotte nello stato in cui sono state esportate.

Semmai l'esportatore credesse, nella possibilità che il contratto possa non andare a buon fine, in alternativa all'esportazione definitiva, potrebbe procedere con la temporanea esportazione, che permette di procedere con l'esportazione definitiva solo in un momento successivo, a norma dell'art. 214 del D.p.r. 43/1973⁽²²⁰⁾ (Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale).

⁽²¹⁹⁾ Nel corpo fattura sarà opportuno indicare gli estremi della fattura pro-forma e della bolla doganale, allegare l'ordine di estrazione del cliente estero e il relativo documento di prelievo.

⁽²²⁰⁾ *G.U. n.80 del 28-3-1973*

4.5.2 Importazioni in conto consignment stock

Per quanto riguarda le operazioni di importazione, sebbene effettuate in conto consignment stock, queste comportano l'introduzione dei beni nel territorio dello Stato e pertanto l'operatore nazionale dovrà espletare tutte le formalità doganali, ivi compreso il pagamento dei dazi e il versamento dell'Iva.

Dalla lettura integrata della normativa nazionale e comunitaria, infatti, si evince che l'imposta sul valore aggiunto debba essere necessariamente accertata, liquidata e riscossa in Dogana al momento dell'introduzione dei beni nel territorio nazionale.

A tale premessa consegue che, nonostante a seguito dell'accordo di Cs, con l'atto di introduzione dei beni nel territorio dello Stato l'acquisto non si sia perfezionato e non si sia ancora traslata la proprietà dei beni tra i due operatori, sarà comunque necessario onorare gli obblighi doganali. Questa posizione sembra scorretta, dal momento che l'operatore è chiamato a versare l'Iva su beni che non sono giuridicamente di sua proprietà.

Ma in realtà è stata confermata anche dalla R.m. n. 346/E/2008, per la quale, anche se la proprietà dei beni si trasferirà solo al momento del prelievo degli stessi dal deposito, tale previsione non risulta contrastante con il versamento dei diritti doganali, compresa l'imposta sul valore aggiunto. Di più, la risoluzione afferma che l'imposta versata è detraibile, a norma dell'art. 19 D.p.r. 633/1972, previa registrazione della bolletta doganale a norma dell'art. 25 dello stesso decreto.

Al perfezionarsi dell'acquisto, con l'estrazione dei beni dal deposito, l'acquirente dovrà emettere autofattura che riporti l'imponibile corrisposto e l'Iva relativa. Naturalmente, essendo l'Iva già stata liquidata in sede di importazione, l'autofattura avrà l'unica funzione di documentare l'avvenuta

operazione⁽²²¹⁾.

4.5.2.1 Segue: riflessi del Consignment stock sul valore in dogana

Riprendendo per un attimo quanto già esposto nel cap. 1 (par 1.4.3) della presente trattazione, il criterio cardine per la determinazione del valore dei beni in dogana è rappresentato dal valore di transazione, che a norma dell'art. 29 CDC, coincide con il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci. A questo valore vanno aggiunti o detratti determinati valori.

La determinazione del valore delle merci in dogana rappresenta un tassello fondamentale per il calcolo dei diritti doganali e dell'imposta sul valore aggiunto, che vengono calcolati secondo lo schema esemplificativo che segue:

Tabella 2, Calcolo dei diritti doganali

CALCOLO DAZI	
Valore di transazione	100,00
Aliquota daziaria	3,50%
TOTALE DAZI	3,50
BASE IMPONIBILE Iva	
Valore di transazione	100,00
Dazi	3,50
TOTALE	103,50
CALCOLO Iva	
Base imponibile	103,50
Aliquota Iva	21%
TOTALE Iva	21,74

²²¹ V. GUASTELLA, F. PAGNOZZI, *Consignment Stock*, in *Il Doganalista*, n. 3/2013, p. 10

Nel contratto di Cs, tra operatori internazionali, i beni esteri introdotti nel territorio doganale, devono espletare subito le formalità doganali, con conseguente pagamento dei dazi. La proprietà dei beni, però, viene tralata in un momento successivo che coincide con l'estrazione dei beni dal deposito. Potrebbe accadere che, l'effettivo prezzo di acquisto al momento della estrazione dei beni sia più elevato rispetto a quello dichiarato in dogana al momento dell'introduzione dei beni. In relazione a tale fattispecie l'Agenzia delle Entrate, con R.m. n. 346/E/2008, afferma che: <<qualora il prezzo corrisposto al momento dell'acquisto definitivo sia superiore a quello indicato in dogana al momento dell'introduzione delle merci nel territorio dello Stato, l'importo medesimo, da documentare ed annotare integralmente nel registro delle fatture emesse e delle fatture d'acquisto, concorrerà alla liquidazione solo per la differenza corrisposta>>.

Tale procedura, così delineata dall'Amministrazione finanziaria, se da un parte permette di assolvere la maggiore fiscalità nazionale, dall'altra non consente di liquidare in maniera corretta anche tutti gli altri diritti doganali⁽²²²⁾. Essa risulta, pertanto, correttamente applicabile se i beni importati non formano oggetto di applicazione di dazi. Mentre, se i beni sono sottoposti a trattamento daziario, le differenze possono essere rilevanti.

Riguardando lo schema esemplificativo precedentemente proposto per il calcolo dei diritti doganali e presupponendo un aumento di prezzo da 100 a 150, ecco come cambia la configurazione dei diritti doganali da versare:

⁽²²²⁾ M. SIRRI, R. ZAVATTA, *Condizioni di detraibilità per l'imposta versata nell'esecuzione del <<consignment stock>>*, in *Corriere tributario*, n. 36, 2008, p. 2957

Tabella 3, Calcolo dei diritti doganali

CALCOLO DAZI	
Valore di transazione	150,00
Aliquota daziaria	3,50%
TOTALE DAZI	5,25
BASE IMPONIBILE Iva	
Valore di transazione	150,00
Dazi	5,25
TOTALE	155,25
CALCOLO Iva	
Base imponibile	155,25
Aliquota Iva	21%
TOTALE Iva	32,60

Se prima erano dovuti diritti doganali per eur 25,24 (21.74 *iva*+ 3.50 *dazio*), ora l'operatore economico dovrebbe versare all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito, diritti doganali per eur 37.85 (32.60 *iva*+ 5.25 *dazio*)⁽²²³⁾.

Risulta pertanto auspicabile, in tal caso, che l'operatore economico proceda alla revisione della bolla doganale al fini di rettificarla e liquidare correttamente i diritti gravanti sull'operazione.

4.5.2.2 Segue: Consignment stock con introduzione dei beni in deposito doganale

Per ovviare al problema della determinazione a posteriori del valore in dogana, nonché per sfruttare al massimo le potenzialità che il contratto di

⁽²²³⁾ Tenendo presente che procedendo come da istruzioni dell'Amministrazione finanziaria, e liquidando l'Iva semplicemente sulla differenza di valore l'erario incasserebbe eur 4.20 (calcolati su (150-100)*21%). Mentre procedendo con la revisione della bolla doganale, l'ammontare di Iva da versare in più, sarebbe pari a 10.86 (32.60-21.74).

Cs offre, l'operatore potrebbe decidere di far introdurre i beni in un deposito doganale. Questo gli permetterebbe di traslare nel tempo, oltre al passaggio della proprietà e del pagamento del prezzo, anche la nascita dell'obbligazione doganale, con relativa liquidazione dei diritti doganali, in quanto la merce rimarrebbe allo stato "stato estero" fino al momento del prelievo della stessa dal magazzino. Questa opzione è particolarmente indicata nel caso in cui l'acquirente non sia certo del buon fine dell'accordo, con possibilità di restituzione della merce. Infatti nel caso di introduzione dei beni in deposito doganale è possibile destinare i beni a successiva riesportazione, senza quindi ottemperare agli obblighi derivanti da un'importazione definitiva.

4.6 I vantaggi del consignment stock

Date le modalità di svolgimento delle operazioni di consignment stock, a prima vista, tutti i benefici derivanti da tale contratto, sembrano essere destinati a ricadere solamente sul cessionario, a colui che si trova nella posizione di cliente. In realtà non è così, altrimenti il contratto non avrebbe ragione di esistere⁽²²⁴⁾.

Dal punto di vista del cessionario, i vantaggi conseguibili sono di due tipologie: operativi e finanziari.

Quelli finanziari hanno un forte impatto sulla liquidità aziendale: con questa tipologia di contratti il cessionario sarà tenuto al pagamento del prezzo solamente al momento dell'estrazione dei beni e questo permette di poter pianificare al meglio la gestione della liquidità, razionalizzando l'utilizzo delle linee di credito, con conseguente minor incidenza degli oneri bancari. In più, scegliendo di vincolare le merci al regime del deposito doganale o di introdurle in un deposito Iva, i benefici saranno ancora più apprezzabili, dal momento che i beni possono rimanere in giacenza anche oltre il limite di

⁽²²⁴⁾ Cfr. M. L. Riva, *L'accordo internazionale di Consignment stock*, Diamint (Editoria Aziendale), V edizione 2011, p. 13

tempo previsto dalla normativa italiana di un anno e si potrà traslare, ad un momento successivo, la nascita dell'obbligazione doganale e/o del versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Utilizzando, poi, un deposito c/ terzi, il cliente troverebbe a sua disposizione uno spazio a lui dedicato nel quale poter stoccare la merce e accedervi per i prelievi in qualunque momento. Questo gli permetterebbe di non dover sostenere i costi per il mantenimento degli stabili di proprietà, che potrebbero essere gravosi soprattutto, in relazione al rispetto di particolari norme igienico-sanitarie o in presenza di specifiche condizioni ambientali (un esempio potrebbe essere quello delle celle frigorifere necessarie per il mantenimento dei beni).

Il contratto di Cs può essere inoltre utilizzato come strumento per combattere le fluttuazioni di mercato: nel caso di una forte contrazione della domanda, il cessionario può decidere di non prelevare la merce e re-inviarla al fornitore, entro i limiti di tempo stabiliti contrattualmente. L'azienda, in questo modo, non avrà sostenuto impegni finanziari per acquistare tutto lo stock della merce e non incomberanno su di lei, da una parte il rischio dell'invenduto e dall'altra il costo delle scorte di magazzino. Inoltre con questa tipologia di contratto, così strutturato nella sua accezione italiana, l'azienda potrà perseguire una logica di produzione "*just in time*", producendo ciò che effettivamente andrà venduto, evitando nuovamente la gestione delle rimanenze di magazzino, riducendo enormemente i costi di immagazzinaggio, gestione, carico e scarico di magazzino.

Dal lato del cedente, i benefici saranno, però, tanto maggiori quanto esso si dimostrerà capace di concludere accordi con clienti affidabili, sia sotto l'aspetto commerciale che finanziario.

I vantaggi conseguibili riguardano i risparmi a livello produttivo e logistico: i quantitativi di merce inviati, non sono di norma di grandi entità, e questo permette di raggiungere importanti economie di scala, nonché di evitare i costi continui per invii frammentati. Altro aspetto importante riguarda la fidelizzazione il cliente: il fornitore si porrà nella posizione di produrre dei

beni che soddisfino tutte le richieste del proprio cliente, nonché sarà in grado di soddisfare le sue esigenze in maniera molto più celere

Infine vi è il vantaggio di operare direttamente sul territorio dello Stato estero senza dover aprire una partita Iva straniera o dotarsi di un rappresentante fiscale.

Le tutele previste dal nostro ordinamento, infine, permettono al cedente di operare in maniera più sicura. Ricade, infatti, sul cessionario l'onere di custodire la merce e il rischio del perimento della stessa; per di più, in caso di pignoramento da parte di terzi dei beni, i creditori del cessionario non possono vantare alcun diritto sui beni oggetto del contratto, fino a quando esso non sarà perfezionato.

CONCLUSIONI

Il vantaggio competitivo, rappresenta quello che in letteratura viene definito come il modo in cui l'azienda mira, nel lungo periodo, a raggiungere i propri obiettivi strategici⁽²²⁵⁾.

Vengono spesso indicati a tal riguardo delle potenziali fonti di vantaggio competitivo, quali efficienza produttiva e minori costi di produzione, maggiore qualità rispetto alla concorrenza, capacità innovativa, gestione ottimale delle scorte e del magazzino etc.

Oggi, le aziende che operano in un ambiente multinazionale, nel valutare le loro scelte, non possono sottovalutare le implicazioni doganali che esse comportano.

In questo senso, la tecnica doganale non deve essere vista solamente come un complesso di norme da rispettare, bensì deve essere valutata nel suo insieme, come importante fonte per ottenere vantaggi competitivi che permettono di migliorare la propria competitività.

Le norme doganali possono incidere in più fasi della pianificazione degli scambi internazionali ed europei e più precisamente:

- a. nella scelta del mercato di approvvigionamento;
- b. nella progettazione di un prodotto, valutando dove produrlo e con che materiali produrlo;

⁽²²⁵⁾ Si veda in proposito)>>. A. BERETTA ZANONI, *Progettare la strategia attraverso il controllo dell'assetto competitivo*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, fasc.2, 2011, pag. 257, <<Il fatto è che in un'arena globale in cui tutto, dalla finanza alle filiere produttive, è così fortemente integrato, le barriere alla competizione, che proteggono le imprese, i settori e i territori, sono sempre meno elevate e sempre meno resistenti. Tutto diventa più volatile: anche le minacce e le opportunità competitive si presentano con maggiore frequenza e minore prevedibilità, innalzando il rischio di impresa. I cosiddetti vantaggi competitivi sostenibili diventano sempre più rari, e durano sempre meno (D'Aveni, Dagnino, Smith 2010)>>.

- c. nella scelta del regime doganale più appropriato cui vincolare le merci;
- d. nella scelta di introdurre i beni in un deposito fiscale ai fini Iva;
- e. nella scelta dello strumento contrattuale per concludere una compravendita.

Si parla talvolta, di “ingegneria doganale” intendendo con ciò la capacità di creare strategie che mirino a sfruttare tutte le opportunità che la materia doganale mette a disposizione degli operatori. La normativa doganale presenta un aspetto particolare, che da una parte può rappresentare un difetto, ma dall'altra rappresenta un pregio: essa si accinge a descrivere perfettamente quello che gli operatori non possono fare, lasciando a quest'ultimi l'onere e l'abilità di leggere tra le righe e identificare tutte le opportunità che le norme concedono.

Studiando la tecnica doganale ci si accorgerà che si tratta di una materia tanto ampia quanto affascinante, che permette di trovare le soluzioni più adatte per ogni esigenza.

Così in sede di pianificazione aziendale l'operatore potrebbe trovarsi dinanzi la scelta del luogo in cui localizzare le proprie produzioni all'estero o del mercato di approvvigionamento: la valutazione dovrebbe essere ponderata, stimando gli effetti in termini di tassazione di confine sui beni, che successivamente saranno importati. Da questo punto di vista, l'operatore potrebbe condizionare la propria scelta valutando se il Paese selezionato ha sottoscritto un accordo preferenziale con l'Unione Europea o se i beni saranno prodotti rispettando le regole di origine. Questo gli permetterebbe di importare i beni in esenzione totale o parziale dei dazi.

La scelta, poi, del regime doganale cui vincolare le merci, raffigura un punto cruciale al fine dell'applicazione della strategia doganale, sia sotto il profilo della pianificazione finanziaria, sia sotto il profilo più strettamente logistico.

Vincolando i beni all'importazione definitiva, l'azienda sa che dovrà immediatamente adempiere all'obbligazione doganale che comporta il pagamento dei diritti doganali. Solitamente le dilazioni di pagamento concesse in dogana sono molto ridotte e questo può incidere fortemente

sulla liquidità aziendale, portando alla necessità talvolta, di ricorrere agli istituti di credito.

Vincolando invece i beni importati a un regime economico-sospensivo l'azienda potrà traslare e dilazionare il sostenimento della fiscalità comunitaria e nazionale.

In questa sede, si è focalizzata l'attenzione su due importanti strumenti, il cui utilizzo si sta incrementando in maniera molto significativa.

Ci si riferisce al deposito doganale, regime doganale economico-sospensivo, e al deposito fiscale ai fini Iva, regime fiscale non regolamentato in maniera uniforme in tutti gli Stati Europei.

Nel corso della trattazione, si è data rilevanza tutti gli aspetti economico-finanziari, nonché logistici che possono derivare dall'utilizzo di questi regimi, tenendo presente che essi possono anche coincidere, nel senso che un deposito doganale, può essere altresì utilizzato come deposito Iva.

Gli effetti che sono emersi dall'utilizzo di questi strumenti, nell'ambito degli scambi internazionali, sono così sintetizzabili:

- effetti positivi sulla liquidità aziendale, data la possibilità di rinviare a un periodo futuro l'obbligo di adempiere all'obbligazione doganale;
- possibilità di avvalersi del deposito per sfruttare le dinamiche di mercato, acquistando, per esempio, quando l'offerta sul mercato si presenta più vantaggiosa, ed estraendo i beni dal deposito quando le vendite saranno realizzabili o si presenteranno più proficue. In questo modo i costi relativi all'operazione doganale, allo stoccaggio e i diritti dovuti saranno prontamente recuperati.
- possibilità di introdurre le merci e sottoporle a lavorazioni o manipolazioni usuali. Per queste operazioni non è dovuto alcun tributo e successivamente le merci possono essere vincolate al regime dell'importazione definitiva, come in alternativa, essere riesportate. In quest'ultima ipotesi l'operatore avrà effettuato sui beni delle operazioni in totale esenzione di imposta, Iva e dazio.
- possibilità di raggiungere più facilmente più mercati di sbocco, mettendo a disposizione dei propri clienti i beni qualora ne abbiano

necessità. Questo è possibile mediante l'utilizzo del deposito doganale virtuale, che permette di stoccare i beni su più siti, nazionali e comunitari, rispondendo a un'unica Amministrazione Doganale, tenendo un'unica contabilità e prestando un'unica garanzia. In questa fattispecie, però, il magazzino non può essere utilizzato anche come deposito fiscale ai fini Iva.

Con riferimento ai soli depositi Iva, invece, le aziende possono ottenere vantaggi apprezzabili, anche operando su scala europea.

Avvalendosi di questo strumento, oltre ai vantaggi in termini di rinvio del pagamento dell'imposta e di sfruttamento delle dinamiche di mercato, è possibile riuscire a risolvere importanti problemi di cui soffrono moltissime aziende nei confronti dello Stato, in questo caso Italiano: ci si riferisce ai crediti Iva, difficilmente recuperabili. Questo in quanto il meccanismo previsto per l'estrazione della merce, prevede l'emissione dell'autofattura o dell'integrazione della fattura, rendendo di fatto neutro l'impatto dell'imposta sugli acquisti, che non sarà portata in detrazione. Ma gli operatori possono sfruttare questo meccanismo per permettere ai loro clienti di risolvere i propri problemi di credito Iva, cedendo i beni fintanto che sono ancora vincolati al deposito e lasciando all'acquirente le operazioni di estrazione dei beni e contabilizzazione dell'imposta.

Si è infine visto, come i benefici ottenibili da questi strumenti, possano essere amplificati, se alla base della compravendita, europea o internazionale, sussiste un accordo di *consignment stock* (Cs).

L'accordo di Cs, formalmente non previsto nella legislazione italiana è un contratto atipico, nel quale il fornitore (*tradens*), si impegna ad inviare al cliente (*accipiens*) una partita di merce che sarà stoccata presso un magazzino dell'acquirente o un deposito conto terzi, a condizione che l'acquirente ne abbia accesso esclusivo (*condicio sine qua non*). La particolarità di tale negozio risiede nel fatto che, la merce rimarrà di proprietà del cedente, ma nella piena disponibilità del cessionario, fino al momento in cui quest'ultimo non deciderà di farne uso, salva la possibilità di restituire la merce entro i termini contrattualmente prestabiliti. Solo al

momento dell'estrazione dei beni dal deposito, avrà luogo l'effetto traslativo della proprietà e sarà dovuto il pagamento del prezzo.

Abbinando la stipulazione di questo accordo, all'introduzione della merce in un deposito doganale e/o deposito fiscale ai fini Iva, non solo viene traslato nel tempo l'onere di adempiere alla fiscalità comunitaria e nazionale, ma bensì anche l'onere di pagare il prezzo, dal momento che il contratto si perfezionerà solamente nel momento in cui la merce sarà estratta.

Ma in sede di pianificazione aziendale, accanto ai vantaggi ottenibili dall'utilizzo di questi strumenti, è necessario effettuare un'analisi comparata dei costi che ne derivano, quali quelli da sostenere per: giacenza della merce, se il magazzino non è di proprietà o, se di proprietà, per rendere il magazzino adatto ad essere utilizzati come deposito doganale o deposito Iva; costo delle garanzie da prestare; costi di produzione (per esempio se importo dal Paese X ottengo l'origine preferenziale e non pago i dazi, ma se importo dal Paese Y non ottengo l'origine preferenziale, ma i costi di produzione sono nettamente inferiori, che scelta è più conveniente?).

Il lavoro fin qui svolto si è focalizzato su un'analisi prettamente normativa. Sarebbe, a questo punto interessante, entrare nelle aziende che si avvalgono degli strumenti descritti nel corso della trattazione, deposito doganale, deposito fiscale ai fini Iva e accordi di *consignment stock*, e analizzare empiricamente i benefici ottenuti dalla loro implementazione, con un'attenta valutazione dei costi sostenuti, nonché dei risultati precedentemente raggiunti senza l'ausilio di questi congegni.

Sarebbe altresì interessante valutare quanto questi operatori ritengono importante conoscere la materia doganale e quanto investono su di essa, come fonte di vantaggio competitivo.

BIBLIOGRAFIA

- A. BERETTA ZANONI, *Progettare la strategia attraverso il controllo dell'assetto competitivo*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, fasc.2, 2011, pag. 257
- A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, fasc.7-8, 2012, pag. 669
- A. FABBRICOTTI, *Gli accordi di integrazione economica regionale e il diritto dell'Organizzazione Mondiale del Commercio*, Aracne, II ed, 2009.
- A. TOSCANO, "Consignment Stock" in Germania, in *Il Doganalista*, n. 3/2013, p. 37
- B. SANTACROCE, E. SBANDI, *Operatore Economico Autorizzato: concedibilità dello <status> e stabile organizzazione d'impresa*, in *Corriere Tributario*, n. 22/2011, pp 1793-1799.
- B. SANTACROCE, E. SBANDI, R. LUPI, *Royalties <integratrici del prezzo> e valore in dogana*, in *Dialoghi Tributarî*, n.3/2012, pp 340-346.
- B. SANTACROCE, E. SBANDI, *Valore doganale e onere della prova nell'applicazione della <<first sale rule>> per le merci in deposito doganale*, in *Corriere Tributario*, n. 21/2013, pp. 1694 - 1699
- B. SANTACROCE, E. SBANDI, *L'origine doganale, il sistema delle preferenze generalizzate (SPG) e le nuove certificazioni IVO*, in *Corriere Tributario*, n. 26/2013, pp. 2097-2102
- D. CESCHI, *I depositi Iva: modalità operative e vantaggi economico-finanziari*, Diamint (Editoria Aziendale), IV edizione 2011.
- D. DESIDERIO, *I depositi IVA e gli altri regimi di deposito nell'Unione Europea*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2008
- D. MIELE, *Disciplina tributaria del deposito doganale*, in *Bollettino Tributario*, n. 18/2010, pp 1370-1379.
- E. M. SIMONELLI, M. MARCONI, *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del «reverse charge»*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, fasc.1, 2010, pag. 151
- E. PUCCI, L. A. CARELLO, *Il deposito Iva come strumento di pianificazione finanziaria*, in *Il Fisco*, n. 34/2011, pp 5503-5513.
- E. VARESE, F. CARUSO, *Commercio internazionale e dogane: le dogane negli scambi internazionali*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2011

- E. VARESE, S. BUFFAGNI, *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2011
- F. MARRELLA, F. GALGAGNO. *Diritto del commercio internazionale*, III ed., Padova, Cedam, 2011
- L. LOMBARDI, *Manuale di tecnica doganale e commercio estero*, Franco Angeli, Milano, 2001, p. 265
- F. MARTINES, *I sistemi di preferenze generalizzate, la normativa comunitaria e il diritto dell'Omc*, in *Diritto dell'Unione Europea (II)*, fasc.2, 2005, pag. 287
- G. BOCCALATTE, *Non ha effetto sospensivo il <<consignment stock>> in una triangolazione comunitaria*, in *Corriere Tributario*, 15/2008, pp. 1233-1237
- G. VIALETTI, *Principi Fiscali ed Economia Globale*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc.2, 2010, pag. 117
- J. SCHOLTEN, B-J KALSHOVEN, *Royalties: challenging European Customs' Concept*, in *Corporate Business Taxation Monthly*, August 2007, pp 45-49.
- L. A. CARELLO, *Depositi Iva e beni in libera pratica. Le dogane risolvono il rebus della garanzia*, in *Il Fisco*, n. 41/2011, pp 6650-6653.
- L. MORICONI, *L'Origine Preferenziale*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 3/2013, pp. 41-49
- M. FABIO, *Customs Law of the European Union*, Austin [Tex.] : Wolters Kluwer Law & Business, ©2010
- M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale : profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import-export*, IPSOA, IV edizione 2011
- M. FABIO, *Le novità in materia di commercio internazionale e diritto doganale comunitario*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 1/2011, pp 47-49.
- M. FABIO, A. MAROCCO, M. DUBOI, *Diritto doganale e disciplina Iva: contrasto nazionale o integrazione comunitaria?* in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 2/2011, pp. 43-49
- M. FABIO, *Valore doganale e transfer pricing*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 3/2011, pp 43-47.
- M. FABIO, *Royalties incluse nel valore doganale?*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 10/2011, pp 48-51.
- M. FABIO, *Le Origine preferenziale: opportunità o penalizzazione?*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 5/2012, pp 36-42

- M. FAVARO, *Tecniche e procedure di commercio internazionale: Il trasferimento fisico delle merci, il visto uscire, l'origine delle merci, la legge 286 e i nuovi Incoterms edizione 2010*, Milano, Ipsoa, 2010.
- M. FAVARO, *Pubblicata la nuova edizione degli Incoterms*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 1/2011, pp 43-46.
- M. GABELLI, D. ROSSETTI, *Depositi Iva: procedure di introduzione ed estrazione dei beni*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 6/2011, pp 61-67.
- M. GAMBARDELLA, *Il diritto di difesa in materia doganale*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 12/2011, pp 48-51.
- M. GIUIA, F. STELLA, G. A. CONTEDEUCA, *Accise sui depositi fiscali di alcoli. Evasione fiscale o mera questione numerica?* in *Il Fisco*, n. 10/2011, pp 1516-1521.
- M.L. RIVA, *L'accordo internazionale di Consignment stock*, Diamint (Editoria Aziendale), V edizione 2011
- M. OLANDRI, *Accordi di licenza. Aspetti civilistici, contabili e fiscali*, in *Il Fisco*, n. 10/2011, pp 1496-1500.
- M. PEIROLLO, *Depositi Iva: irrilevanti il tempo di giacenza e lo scarico dei beni dai mezzi di trasporto*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 11/2012, pp-26/28
- M. SIRRI, R. ZAVATTA, *Condizioni di detraibilità per l'imposta versata nell'esecuzione del <<consignment stock>>*, in *Corriere tributario*, n. 36, 2008, pp. 2953 – 2958.
- M. SIRRI, R. ZAVATTA, *Depositi all'estero: aspetti particolari nei rapporti tributari internazionali*, in *Fiscalità Internazionale*, Nov-Dic 2009, pp.475-485
- N. AL NAJJARI, *Le regole doganali di origine delle merci e i prezzi di trasferimento intercompany: quali relazioni?*, in *Fiscalità Internazionale*, Luglio-Agosto 2008, pp 319-327.
- N. AL NAJJARI, F. DI BON PELLICCOLLI, *Nascita dell'obbligazione doganale secondo il codice doganale aggiornato: esame delle criticità*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 09/2011, pp 41-45.
- P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, Giuffrè 2010
- P. FARAH, R. SOPRANO, in *Dumping e Antidumping. Una guida per le imprese di fronte alle sfide della globalizzazione*, Il Sole 24 Ore, 2009
- P. GRAMMATICA, *Economia e tecnica degli scambi internazionali*, V&P, 2002

- P. MANDARINO, *Depositi e magazzini come strumento di pianificazione commerciale e fiscale internazionale: l'ombra della permanent establishment*, in *Diritto del Commercio Internazionale*, fasc.2, 2010, pag. 359
- P. MASSARI, *Depositi IVA: come cambiano le regole per introduzione ed estrazione dei beni*, in *Corriere Tributario*, n.45/2011, pp 3761-3766.
- P. MASSARI, *Nel deposito doganale la sospensione è <<condizionata>> a regolari iscrizioni contabili*, in *L'iva*, n. 11/2012 pp. 15-19
- P. PARRINI, *Passaggio della proprietà nella vendita internazionale*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 11/2012, pp. 54-58
- P. PIVA, *La politica commerciale comune*, in *Diritto dell'Unione europea. Parte speciale (a cura di G. Strozzi)*, 3^a ed., Torino, 2010
- P. P. GHETTI, *Operazioni di importazione: regime IVA e doganale*, in *L'iva*, n.2/2011, pp 36-42.
- R. BARATTA, *La politica commerciale comune dopo il trattato di Lisbona*, in *Diritto del Commercio Internazionale*, fasc.2, 2012, pag. 403
- R. FORACI, F. GARRAFFO, *I provider di logistica integrata: caratteristiche dei servizi offerti e implicazioni per le imprese clienti operanti nei mercati internazionali*, in *Sinergie*, n. 57/02, pp 29-50.
- S. ARMELLA, G. ORSI, *Profili di responsabilità degli spedizionieri doganali*, in *L'iva*, n. 3/2011, pp. 1-7
- S. ARMELLA, G. PERISCO, *Commissioni all'acquisto e alla vendita e valore doganale della merce*, in *L'iva*, n. 1/2013, p. 53
- S. CERATO, M. BANA, *Depositi Iva, fiscali e doganali: novità*, in *La Settimana Fiscale*, n. 33/2011, pp 19-22.
- S. CERATO, G. POPOLIZIO, *Iva nei rapporti con l'estero: Operazioni intra UE e triangolazioni. Elenchi intrastat. Esportazioni abituali e depositi IVA. Comunicazione operazioni black list*, Milano, Gruppo 24-ore, 2012
- S. E. GAINES, B. E. OLSEN, K. E. SORENSEN, *Liberalising Trade in the EU and the WTO, A Legal Comparison*, Cambridge : Cambridge University Press, 2012. – XVI;
- V. GUASTELLA, F. PAGNOZZI, *Consignment Stock*, in *Il Doganalista*, n. 3/2013, p. 19-10

VOCI ENCICLOPEDICHE:

- C. GIANNATTASIO, voce Contratto estimatorio, in *Enc.dir.*, vol.X, 1962, p.93 ss.
- F. MESSINEO, voce *Contratto innominato (atipico)*, in *Enc. del dir.*, vol. X, Giuffrè, Milano, 1962
- G. ALESSI, voce Dazi doganali, in *Enc. del dir.*, vol. XI, Giuffrè, Milano, 1961, 705 ss,
- G. ARDIZZONE, voce *Comunità Economica Europea*, in *Enc, Giur. Treccani*, VII, vol. 1988, pp. 2 ss.
- G. ARDIZZONE, voce Dogana e imposte doganali, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XII, Roma, 1988, pp. 1 ss.
- G. SCHIAVONE, voce *Nazione più favorita (trattamento della)*, in *Enc. del dir.*, vol. XXVII, Giuffrè, Milano, pp. 816 ss.
- I. CASTANGIA, voce Unione Doganale, in *Enc, Giur. Treccani*, XXXII, vol.1994, pp. 1 ss.
- L. DANIELE, voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Dig. delle disc. priv. (sez. comm.)*, vol. III, 1988.
- S. FIORENZA, voce Dogana e tributi doganali, in *Dig. disc. priv. (sez. comm.)*, vol. V, Torino, 1990, 116 ss.

INDICE DELLE FONTI NORMATIVE

NORMATIVA COMUNITARIA

Decisione del Consiglio, 77/415/CEE , del 3 giugno 1977, che accetta a nome della Comunità vari allegati della convenzione internazionale per la semplificazione e l'armonizzazione dei regimi doganali (*G.U.C.E. L 166 del 4.7.1977, pagg. 1–39*).

Decisione 87/369/CEE del Consiglio del 7 aprile 1987, relativa alla conclusione della convenzione internazionale sul sistema armonizzato di

designazione e di codificazione delle merci e il relativo protocollo di emendamento, (*G.U.C.E. L 198 del 20.7.1987, pagg. 1–2*).

Decisione n. 70/2008/Ce del Parlamento europeo e del Consiglio del 15 gennaio 2008 concernente un ambiente *privo di supporti cartacei per le dogane e il commercio*, (*G.U.C.E. L 23/21 del 26.1.2008*)

Direttiva 69/74/CEE del Consiglio, del 4 marzo 1969, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative riguardanti il regime dei depositi doganali (*G.U.C.E. L 266 del 18.9.1986, pagg. 38–38*)

Direttiva (Sesta) 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (*G.U.C.E. L 145 del 13.6.1977, pagg. 1–40*).

Direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (*G.U.C.E. L 76 del 23.3.1992, pagg. 1–13*)

Direttiva 95/7/CE del Consiglio del 10 aprile 1995 che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto - Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (*G.U.C.E. L 102 del 5.5.1995, pagg. 18–24*).

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (*G.U.C.E. L 347 dell' 11.12.2006, pagg. 1–118*)

Regolamento (CEE) n. 950/68 del Consiglio, del 28 giugno 1968, relativo alla tariffa doganale comune (*G.U.C.E. L 172 del 22.7.1968, pagg. 1-402*)

Regolamento (CEE) n. 2658/87 del 23 luglio 1987 relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (*G.U.C.E. L 256 del 7.9.1987, pagg. 1–675*).

Regolamento (CEE) n. 2561/90 della commissione, del 30 luglio 1990, che stabilisce talune disposizioni di applicazione del Regolamento (CEE) n. 2503/88 del consiglio relativo ai depositi doganali (*G.U.C.E. L 246 del 10.9.1990*).

Regolamento (CEE) n. 2913/92 del consiglio del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, (*G.U.C.E L 302 del 19.10.1992, pag. 1*).

Regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del Regolamento Cee n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario, (*G.U.C.E L 253 dell'11.10.1993, pag. 1*).

Regolamento (CE) N. 384/96 del Consiglio del 22 dicembre 1995, relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di dumping da parte di paesi non membri della Comunità europea (*G.U.C.E. n. L 56 del 6. 3. 1996, pag. 1*).

Regolamento (CE) 2286/2003 della Commissione, del 18 dicembre 2003, recante modifica del regolamento (CEE) n. 2454/93 che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario, (*G.U.C.E. n. L 343 del 31/12/2003 pag. 0001 – 0123*)

Regolamento (CE) n. 648/2005 del 13 aprile 2005, che modifica il regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce un codice doganale comunitario (*G.U.C.E L 117 del 4.5.2005*),

Regolamento (CE) n. 1875/2006, del 18 dicembre 2006, che modifica il regolamento (CEE) n. 2454/93 che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario (Testo rilevante ai fini del SEE) (*G.U.C.E L 360 del 19.12.2006, pagg. 64–125*)

Regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008 , che istituisce il codice doganale comunitario (Codice doganale aggiornato) – (*G.U.C.E. 145 del 4.6.2008, pagg. 1–64*).

Regolamento (CE) n. 593/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 giugno 2008 , sulla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali (Roma I) (*GU L 177 del 4.7.2008, pagg. 6–16*)

Regolamento (Ce) n. 1225/2009 del Consiglio del 30 novembre 2009 relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di dumping da parte di paesi non membri della Comunità europea (*G.U.C.E. L 343 del 22.12.2009, pag. 51*).

Regolamento (UE) n. 978/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio del 25 ottobre 2012 relativo all'applicazione di un sistema di preferenze

tariffarie generalizzate e che abroga il Regolamento Ce n. 732/2008 del Consiglio (*G.U.U.E. L 303 del 31.10.2012, pagg. 1–82*).

Regolamento (UE) n. 412/2013, del Consiglio, del 13 maggio 2013, che istituisce un dazio antidumping definitivo e dispone la riscossione dei dazi provvisori istituiti sulle importazioni di oggetti per il servizio da tavola e da cucina in ceramica originari della Repubblica popolare cinese, (*G.U.U.E. L 131 del 15.5.2013, pagg. 1–45*).

Regolamento (UE) n. 528/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 giugno 2013, recante modifica del regolamento (CE) n. 450/2008, che istituisce il codice doganale comunitario (Codice doganale aggiornato), per quanto riguarda la data di applicazione (*G.U.U.E 165 del 18.6.2013, pagg. 62–62*).

Regolamento di esecuzione (UE) n. 927/2012 della Commissione, del 9 ottobre 2012, che modifica l'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (*G.U.C.E. L 304 del 31.10.2012, pagg. 1–915*).

NORMATIVA NAZIONALE

D.l. del 30/08/1993 n. 331 (*G.U. n. 203 del 30 agosto 1993*), convertito con modificazioni dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 (*G.U. 29 ottobre 1993, n.255*).

D.l. 3 ottobre 2006, n. 262, (*G.U. n.230 del 3 ottobre 2006*), convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2006, n. 286 (*G.U. 28 novembre 2006, n.277*).

D.l. 13 maggio 2011, n. 70 (*G.U. n.110 del 13 maggio 2011*), convertito con modificazioni dalla L. 12 luglio 2011, n. 106 (*G.U. 12 luglio 2011, n. 160*).

D.l. 13 agosto 2011, n. 138 (*G.U. n.188 del 13 agosto 2011*), convertito con modificazioni dalla L. 14 settembre 2011, n. 148 (*G.U. 16 settembre 2011, n. 216*).

D.l. 2 marzo 2012, n. 16 (*G.U. n.52 del 2 marzo 2012*), convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 (*G.U. 28 aprile 2012, n. 99*).

D.l. 2 marzo 2012, n. 16 (G.U. n.52 del 2 marzo 2012), convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 (G.U. 28 aprile 2012, n. 99)

D.l. 18 ottobre 2012, n. 179 (G.U. n.245 del 19 ottobre 2012) convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2012, n. 221 (G.U. 18 dicembre 2012, n. 294).

D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, "Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59" (GU n. 203 del 30 agosto 1999).

D.lgs. 19 giugno 2002, n. 191 (G.U. n.203 del 30 agosto 2002)

D.m. 20 ottobre 1997, n. 419 (G.U. n. 283 del 4 dicembre 1997)

D.p.r. 26 ottobre 1972, n.633 (G.U. n.292 del 11 novembre 1972)

D.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 (G.U. n.80 del 28 marzo1973)

D.p.r. 10 novembre 1997, n. 441 (G.U. n. 298 del 23 dicembre 1997)

D.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445 (G.U. n.42 del 20 febbraio 2001)

L. 22 dicembre 1960, n. 1612 (G.U. n.4 del 5 gennaio1961)

L. 22 dicembre 1960, n. 1612 (G.U. n.4 del 5 gennaio1961)

L. 31 maggio 1995, n. 218 (G.U. n.128 del 3 giugno 1995)

L. 8 maggio 1998, n. 146. (G.U. n.110 del 14 maggio 1998)

L. 8 maggio 1998, n. 146 (G.U. n.110 del 14 maggio 1998)

L. 28 gennaio 2009, n. 2 (G.U. n. 22 del 28 gennaio 2009)

Testo Unico del 23/01/1973 n. 43, Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 80 del 28 marzo 1973

PRASSI AMMINISTRATIVA

C.M. n. 134 in data 6 agosto 1994

C.M. 145/E del 10 giugno 1998

Nota 113881/D del 5 ottobre 2011

Nota 84920/D del 7 settembre 2011

R.M. n. 665699 in data 1 dicembre 1990

R.M. n. 235/E in data 18 ottobre 1996

R.M. n. 44/E in data 10 aprile 2000

R.M. n 149/E del 2 ottobre 2000

R.M. n 66/E del 15 maggio 2001

R.M. n 47/E del 18 febbraio 2002

R.M. n 113/E del 22 maggio 2003

R.M. n 346/E del 5 agosto 2008

R.M. n 49/E del 15 febbraio 2008

Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 58 del 5 maggio 2005

SITOGRAFIA

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - www.agenziadogane.it

Commercio Internazionale - <http://www.commercio-internazionale.it>

Commissione Europea - <http://ec.europa.eu>

Consigli Nazionale Spedizionieri Doganali - www.cnsd.it

Eur-Lex, L'accesso al diritto dell'Unione Europea - <http://eur-lex.europa.eu/it/index.htm>

Intrastat Information Sheet - www.uktradeinfo.com

Ministero dell'Economia e delle Finanze - www.rgs.mef.gov.it

OIC – Organismo Italiano di Contabilità - www.fondazioneoic.eu

Studio legale tributario Armella & associati - www.studioarmella.com

UNECE, United Nations Economic Commission for Europe - <http://www.unece.org>

Unione europea - europa.eu/index_it

World Customs Organisation - www.wcoomd.org

Wto - <http://www.wto.org>