

ANTONIO DE CICCO

ESPORTAZIONE (disciplina tributaria)

NON PER PUBBLICAZIONE

ESTRATTO
DAL VOLUME AGGIORNAMENTO XI DELLA
ENCICLOPEDIA GIURIDICA
2003

ISTITUTO DELLA ENCICLOPEDIA ITALIANA
FONDATA DA GIOVANNI TRECCANI S.p.a.
ROMA

ESPORTAZIONE (disciplina tributaria)

SOMMARIO

1. - DEFINIZIONE
2. - DIRITTO TRIBUTARIO
 - 2.1. - Fonti del diritto doganale
 - 2.2. - La territorialità
 - 2.3. - I diritti doganali all'esportazione
 - 2.3.1. - La «non imponibilità» dell'IVA all'esportazione
 - 2.3.2. - L'abbuono dei diritti di accisa all'esportazione
 - 2.4. - L'obbligazione doganale
 - 2.5. - La base imponibile
 - 2.5.1. - La Tariffa Doganale Comune
 - 2.5.2. - L'origine delle merci
 - 2.5.3. - Il valore delle merci
 - 2.6. - La dichiarazione in Dogana
 - 2.7. - L'accertamento dei diritti doganali
 - 2.8. - L'uscita delle merci dal territorio doganale comunitario
 - 2.9. - Destinazioni doganali
 - 2.9.1. - I regimi doganali
 - 2.9.2. - Il perfezionamento passivo
 - 2.9.3. - L'esportazione temporanea
 - 2.10. - Imposta sul reddito
3. - FONTI NORMATIVE
4. - BIBLIOGRAFIA

1. - DEFINIZIONE

In generale per esportazione, ai fini del diritto tributario, si deve intendere l'uscita di *merci comunitarie* dal *territorio doganale comunitario*.

Per merci comunitarie si intendono le merci che corrispondono alle condizioni degli articoli 9 e 10 del Trattato istitutivo CEE del 1957 (ora artt. 23 e 24, in base alla nuova numerazione introdotta dal Trattato di Amsterdam, del 2 ottobre 1997 - in *G.U.C.E.*, C 340 del 10 novembre 1997 -, ratificata in Italia con l. 16 giugno 1998, n. 209, entrato in vigore il 1° maggio 1999) come esplicitato nel *Codice Doganale Comunitario*, emanato con il Regolamento (CEE) del Consiglio n. 2913/92, del 12 ottobre 1992, meglio noto con l'acronimo di CDC (in *G.U.C.E.*, L 302 del 19 ottobre 1992), art. 4, punto 7, cioè le merci originarie di Paesi comunitari, vale a dire *merci ivi originarie* o *interamente ottenute* nel territorio doganale comunitario senza aggiunta di merci importate da Paesi o territori che non fanno parte del territorio doganale della Comunità, nonché le *merci originarie* di Paesi terzi immesse in *libera pratica*. Non sono, invece, considerate comunitarie le merci terze vincolate ad un regime doganale sospensivo. Sotto il profilo doganale, la nozione di esportazione si rinviene nel Codice Doganale Comunitario, all'art. 161. Alle merci in esportazione si applicano le misure di politica commerciale e, all'occorrenza, dei dazi all'esportazione. Pertanto potranno essere emessi certificati di origine della merce al fine di ottenere nel Paese terzo destinatario della merce un trattamento daziario preferenziale.

L'esportazione è un regime doganale definitivo in quanto consente alle merci di modificare definitivamente il proprio *status* di merci comunitarie ai fini sia fiscali che commerciali (art. 161 Codice Doganale Comunitario).

La stessa procedura viene applicata anche nei casi di merci terze in *riesportazione* (art. 182 CDC). Il regime dell'esportazione come quello della libera pratica sono convenzionalmente definiti regimi definitivi, in quanto le merci una volta dichiarate per l'«esportazione» e/o per la «libera pratica», assolvono definitivamente sia tutte le misure attinenti alla fiscalità che quelle di politica commerciale, pertanto non necessitano, da un punto di vista doganale, di altro adempimento, contrariamente a quanto si verifica per gli altri regimi doganali, come quello economico e quello sospensivo. I regimi doganali economici sono degli istituti che favoriscono una funzione economica di natura non fiscale. Tra questi regimi vi è quello del *perfezionamento passivo*, che permette l'invio di merce comunitaria in un Paese terzo per lavorazione.

Il *perfezionamento passivo* è un regime doganale, previsto dal Codice Doganale Comunitario, che ha un'autonoma disciplina. Nella formulazione delle disposizioni nazionali che disciplinavano la materia questo regime era definito «Temporanea esportazione ai fini della lavorazione» (artt. 199 ss. TULD, approvato con d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43).

Le merci comunitarie, che lasciano il territorio doganale, devono essere presentate in dogana e dichiarate per il regime dell'esportazione; le merci stesse saranno sottoposte a tutte le misure di vigilanza e controllo che l'Autorità riterrà opportuno adottare fino alla loro uscita fisica dal territorio doganale comunitario; esse dovranno assolvere i dazi all'esportazione se previsti, mentre per quanto riguarda la fiscalità interna (IVA) saranno considerate «non imponibili» (art. 8 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

La *riesportazione*, invece, costituisce una destinazione doganale autonoma prevista dal Codice Doganale Comunitario, all'art. 182, la quale consente a merci terze che abbiano o meno formato oggetto di lavorazione, trasformazione o altro (regime del perfezionamento passivo) nel territorio doganale comunitario, di uscire nuovamente dalla Comunità. Essa comporta formalità identiche a quelle previste per l'esportazione e descritte nel presente paragrafo.

L'esportazione ha per oggetto esclusivamente merci, in quanto le prestazioni di servizi rese da non residenti e i movimenti di capitali all'estero sono regolati da altre disposizioni di legge. L'esportazione definitiva segue le disposizioni previste per tale regime dal CDC aggiungendovi quelle per la fiscalità interna. La distinzione operata tra disciplina dei dazi e quella relativa alla fiscalità interna trova la propria *ratio* nella dicotomia di fondo che vi è tra la disciplina relativa ai dazi (i quali rientrano tra le risorse proprie) di cui si occupa la normativa comunitaria e quella relativa alla fiscalità interna (IVA ed accise) di competenza degli Stati membri. Mancando ancora un'unificazione dei sistemi tributari dei Paesi membri è opportuno distinguere, ai fini amministrativi e contabili, tra i tributi che vengono riscossi dall'autorità doganale, quelli messi a disposizione della Comunità (risorse proprie: dazi e tasse di effetto equivalente) e quelli riguardanti le entrate tributarie dei singoli Stati membri (fiscalità interna: IVA ed accise).

Il concetto stesso di esportazione, in senso tecnico, si è andato modificando a seguito del processo di integrazione europea. Con la realizzazione del *mercato unico* – dal 1° gennaio 1993 – le transazioni commerciali tra i Paesi membri non si possono più definire operazioni di importazione e/o esportazione, bensì *acquisti e cessioni intracomunitarie*, aventi una propria distinta disciplina. Non si tratta solo di un cambio di *nomen iuris* bensì di un mutato scenario che si è venuto a creare per l'appunto con il «mercato unico».

Gli adempimenti relativi all'IVA negli acquisti e cessioni intracomunitarie resteranno in vigore per tutta la durata del periodo transitorio, cioè fino a quando non sarà attuata l'imposizione di tale tributo nel Paese comunitario di origine con la realizzazione di un sistema di compensazione tra Stati, consentendo che il gettito, riscosso nello Stato membro di provenienza del bene o del servizio ceduto, venga attribuito allo Stato membro dove si è realizzata l'effettiva immissione in consumo del bene stesso o sia fruito il servizio. Il regime degli scambi intracomunitari ha per oggetto transazioni commerciali di beni tra soggetti di imposta. Esso non si applica agli acquisti di beni effettuati da privati o da viaggiatori comunitari, per i quali si applica, di norma, il pagamento dell'IVA nel Paese di acquisto del bene, salvo eccezioni come nel caso di acquisto di autovetture nuove.

Pur non essendo attualmente più in vigore i dazi doganali all'esportazione, benché previsti dalla normativa comunitaria, le disposizioni sulle esportazioni riguardano principalmente l'aspetto procedurale. Pertanto non si può prescindere dalla trattazione del «presupposto generatore» dell'obbligazione tributaria doganale all'esportazione (artt. 209-211 Disposizioni di applicazione al Codice Doganale Comunitario).

2. - DIRITTO TRIBUTARIO

2.1. - Fonti del diritto doganale. - La principale normativa di riferimento è costituita dal *Codice Doganale Comunitario*, Regolamento (CEE) del Consiglio n. 2913/92, e dalle *Disposizioni di Applicazione al Codice doganale Comunitario*, Regolamento (CEE) della Commissione n. 2454 del 2 luglio 1993 (in *G.U.C.E.*, L 253 dell'11.10.1993), convenzionalmente noto con l'acronimo di DAC.

Entrambi i Regolamenti comunitari costituiscono la base giuridica unica per tutti gli Stati membri nelle transazioni commerciali tra la Comunità europea e i Paesi terzi, ed attengono al campo di applicazione di quelle che sono state definite le risorse proprie tradizionali della Comunità, cioè i dazi all'importazione e all'esportazione, le tasse di effetto equivalente e le altre imposizioni istituite nel quadro della Politica agricola comune, meglio nota con l'acronimo di PAC.

Occorre, al riguardo, ricordare che di tutti i settori tributari quello doganale è l'unico completamente armonizzato e che la stessa Comunità si fonda proprio sull'Unione doganale. Infatti il diritto doganale trova il proprio presupposto normativo nelle politiche comunitarie previste dal Trattato istitutivo CEE, artt. 9-37, ed artt. 99, 100 e 100 A, ora rispettivamente 23-31 e 93, 94 e 95, a seguito della nuova numerazione introdotta dal Trattato di Amsterdam.

A disciplinare la materia, prima del Codice doganale, era il Testo Unico delle Leggi Doganali, meglio noto con l'acronimo di TULD, approvato con d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43. Il TULD ha costituito la raccolta organica di tutte le disposizioni in materia doganale ed era a sua volta la trasposizione e la trascrizione parziale della legge doganale del 1940.

Il testo Unico delle Leggi Doganali, mai ufficialmente abrogato dopo l'avvento del Codice comunitario, trova ormai applicazione residuale nei settori non disciplinati e/o armonizzati dalla normativa comunitaria, che la stessa lascia ancora alla disciplina dei singoli Stati membri, come quella riferita al sistema sanzionatorio, alle «Controversie doganali», e quella relativa alle provviste di bordo ed altre.

Ai fini della fiscalità interna occorre, invece, far riferimento alla normativa nazionale di settore, come nel caso dell'IVA e delle accise, che rientrano tra i diritti doganali, cioè tra quei tributi che la dogana è autorizzata a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali.

Tuttavia la copiosa normativa di settore, soprattutto la regolamentazione comunitaria, che negli anni si è andata sovrapponendo, aveva comportato la necessità di adeguare la legislazione nazionale a quella comunitaria, ed aveva reso l'intera materia difficile da seguire e da gestire per il continuo susseguirsi e sovrapporsi, in maniera frammentaria e poco organica, di leggi, decreti e Regolamenti comunitari.

L'entrata in vigore del Codice Doganale Comunitario ha superato tutta questa frammentazione, disciplinando la materia con le Disposizioni di Applicazione al Codice, in maniera completa, dettagliata ed organica e soprattutto uniforme, in tutti gli Stati membri.

Nonostante che al CDC ed al DAC siano state apportate negli anni numerose modifiche agli articoli, fatto inevitabile in una materia che più delle altre risente dei mutamenti e delle evoluzioni politico-economiche dello scenario internazionale e del processo di integrazione europea, l'aver raccolto in un unico *corpus* la normativa ha consentito di seguire meglio e senza dispersione le modifiche stesse e l'evoluzione dei singoli Istituti.

L'emanazione del Codice Doganale Comunitario, in occasione della realizzazione del Mercato Unico tra gli Stati membri, ha costituito una svolta epocale nella codificazione ed armonizzazione comunitaria di tutti gli istituti doganali e delle relative norme di applicazione, per la realizzazione del primo grande obiettivo messo a punto dalle Istituzioni comunitarie con la realizzazione di una delle quattro libertà previste dal Trattato istitutivo della Comunità: la libera circolazione delle merci (artt. 9 ss. Trattato CEE, ora artt. 23 ss. CE, in base alla nuova numerazione introdotta dal Trattato di Amsterdam). Non pochi ed ancora irrisolti restano i problemi legati alla sovrapposizione delle normative, cioè alla possibilità di far coesistere e convivere la normativa nazionale con quella comunitaria, e di dirimere eventuali antinomie.

Tale situazione ha posto non pochi problemi a livello pratico, pertanto esiste la necessità di adattare, talvolta, il contenuto del TULD alle disposizioni comunitarie.

Si ritiene che il problema di eventuali antinomie possa essere risolto attraverso un'interpretazione sistematica della normativa, alla luce degli sviluppi giurisprudenziali della Corte costituzionale.

Tra queste rilevante è la sentenza n. 389/1989 della Corte costituzionale, la quale afferma che l'applicazione della norma comunitaria non dà luogo ad ipotesi di abrogazioni o di degra, né a forme di caducazione o d'annullamento per invalidità della norma interna incompatibile, ma produce un effetto di disapplicazione di quest'ultima, seppure nei limiti di tempo e nell'ambito materiale entro cui le competenze comunitarie sono legittimate a svolgersi.

La succitata sentenza innova, puntualizzando inoltre che tutti i soggetti competenti nel nostro ordinamento a dare esecuzioni alle leggi (e agli atti aventi forza di leggi) tanto se dotati di poteri di dichiarazione del diritto, come gli organi giurisdizionali, quanto se privi di tali poteri come gli organi amministrativi, sono giuridicamente tenuti a disapplicare le norme interne incompatibili con le norme stabilite dal Trattato CE nell'interpretazione datane dalla Corte di giustizia.

La legislazione doganale sulle esportazioni riguarda principalmente i seguenti aspetti: la territorialità, l'individuazione dei presupposti soggettivi ed oggettivi dell'obbligazione tributaria doganale, la disciplina procedurale relativa all'uscita delle merci dal territorio doganale – anche in relazione alle diverse destinazioni doganali date alle merci comunitarie in uscita –, la dichiarazione in dogana, la regolamentazione delle violazioni, che prevedono fattispecie sia di natura penale che amministrativa.

In questa sede si esaminano, in particolare, le norme relative alla qualificazione giuridica ed alla determinazione dei tributi doganali e quelle relative alla destinazione doganale delle merci.

2.2. - La territorialità. - La territorialità è un elemento importante per poter comprendere l'ambito in cui la normativa doganale si applica ai fini delle esportazioni.

In particolare la nozione di territorialità nelle disposizioni del *Codice Doganale Comunitario*, art. 3, attiene al campo di applicazione degli istituti doganali e dei dazi nelle transazioni commerciali tra i Paesi dell'UE e quelli terzi; non comprende, pertanto, la cosiddetta fiscalità interna.

Il concetto di territorialità è rilevante anche ai fini della fiscalità interna, non è disciplinata dal CDC, ma dalla normativa nazionale di settore, come nel caso dell'IVA e delle accise, che rientrano però tra i diritti doganali, cioè tra quei tributi che la dogana è autorizzata a riscuotere. Per fiscalità interna all'esportazione si deve intendere la detassazione dell'IVA o l'abbuono dell'accisa.

Il *Codice Doganale Comunitario*, all'art. 3, ha introdotto un concetto nuovo di territorialità, che è espressione di una mutata realtà politico-geografica realizzatasi dal 1° gennaio 1993 con il «Mercato Unico» e la conseguente libera circolazione delle merci in ambito comunitario.

Al concetto di *territorio nazionale* si è andato sostituendo, ai fini doganali, quello di *territorio comunitario*.

Precedentemente alla realizzazione del Mercato Unico il concetto di «territorialità» previsto nelle legislazioni doganali dei singoli Stati membri dell'Unione europea coincideva, salvo eccezioni, con i confini geo-politici dei singoli Stati; pertanto ai fini dell'imposizione tributaria, o dell'applicazione dei vari istituti doganali, il riferimento territoriale era determinato dalla movimentazione della merce dentro o fuori i confini nazionali.

Attualmente, invece, il CDC, che disciplina in maniera organica ed uniforme l'intera normativa doganale per tutti i Paesi membri, considera i territori degli Stati membri come un unico territorio doganale, la cui frontiera comunitaria è costituita, in linea generale, dai confini con i Paesi terzi, dalle acque territoriali, da quelle marittime interne e dallo spazio aereo degli Stati membri.

Parallelamente al mutamento della definizione di «territorio doganale» anche quello di «territorialità» riferito alla fiscalità interna è mutato.

L'art. 7 del d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, così come riscritto dal d.l. n. 331 del 30 agosto 1993, convertito con modificazioni in l. n. 427 del 29 ottobre 1993, e l'art. 40 del d.l. n. 331 del 30 agosto 1993, riferito alle operazioni intracomunitarie, danno la nozione di «territorialità» per quanto riguarda la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto introducendo una distinzione prima inesistente tra «territorio dello Stato» e «territorio della Comunità».

Analogha distinzione relativa al concetto di territorialità si rinviene per le accise, disciplinate dal Testo Unico sulle Accise, approvato con d. legisl. n. 504 del 26 ottobre 1995, meglio noto con l'acronimo di TUA. Con il termine *accise* si intendono le *imposte di fabbricazione o di consumo* e le relative *sovrimposte di confine*, come venivano definite le imposte di fabbricazione o di consumo quando erano riscosse in costanza di operazioni di esportazione ed importazione.

2.3. - I diritti doganali all'esportazione. - I tributi che l'autorità doganale esige all'atto delle operazioni doganali vengono definiti dalla normativa nazionale come «diritti doganali». Il TULD ne fornisce la nozione (art. 34): «si considerano diritti doganali tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere, in forza di una legge in relazione alle operazioni doganali».

Schematizzando, si può parlare di «diritti doganali» quando si verificano due condizioni, cioè quando i tributi devono es-

sere riscossi dall'autorità doganale e in relazione ad operazioni doganali.

Da quanto detto si evince che non tutti i tributi riscossi dall'autorità doganale rientrano nei «diritti doganali». Infatti tale autorità è competente a riscuotere diritti (imposte e tasse) per conto di altre amministrazioni pubbliche o per conto di enti diversi dallo Stato, che nulla hanno a che vedere con le operazioni doganali, e quindi con i diritti doganali. Ad esempio: la tassa di ancoraggio delle navi. Nei diritti doganali rientrano i «diritti di confine» quali i dazi all'esportazione, nell'accezione prevista dal CDC (art. 4, punti 10 e 11).

Infatti per *dazi all'esportazione* (art. 4, punto 11) il CDC intende: i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente dovuti all'esportazione di merci, nonché le imposizioni all'esportazione istituite nel quadro della politica agraria comune o in quello dei regimi specifici applicabili a talune merci derivanti dalla trasformazione dei prodotti agricoli (detti «dazi agricoli» o «elementi agricoli»).

Attualmente non esistono dazi doganali sulle merci in esportazione o altri diritti di confine, ma poiché il legislatore comunitario li prevede e ne disciplina anche il presupposto di imposta, non ci si può esimere dal trattarli.

La legislazione comunitaria (il Codice Doganale Comunitario) non conosce la distinzione operata dal TULD per il quale i tributi accertati e riscossi dall'autorità doganale possono distinguersi in due categorie: «risorse proprie» tradizionali (quali i dazi, di cui si occupa il CDC, con i quali la Comunità si finanzia), e la «fiscalità interna», cioè le imposizioni costituenti entrate tributarie dei singoli Stati membri che in parte (in percentuale inferiore all'1%), come l'IVA, costituiscono anch'esse risorse proprie, quale contributo al bilancio comunitario.

2.3.1. - La «non imponibilità» dell'IVA all'esportazione.

La normativa dell'imposta sul valore aggiunto, emanata con d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e seguenti modifiche, disciplina sia le operazioni di esportazione (intendendo per esse le cessioni di beni mediante trasporto o spedizione di beni fuori dal territorio della Comunità), che le operazioni che abbiano ad oggetto beni e servizi destinati ad essere riesportati o impiegati per la preparazione di beni destinati all'esportazione. Alle cessioni all'esportazione sono assimilate le operazioni con la Città del Vaticano e la Repubblica di S. Marino e quelle effettuate in base a trattati internazionali (artt. 71 e 72 d.P.R. n. 633/1972).

Gli articoli 7 ed 8 del succitato decreto stabiliscono che le esportazioni, pur rientrando nell'ambito di applicazione dell'imposta, sono operazioni *non imponibili* rispetto alle quali non è dovuta imposta al momento della loro effettuazione. L'inserimento delle esportazioni nel campo di applicazione dell'imposta comporta d'altra parte l'adempimento di tutte le formalità tipiche del procedimento di accertamento dell'IVA (fatturazione, registrazione, dichiarazione). Ciò consente comunque all'amministrazione finanziaria, sia ai fini IVA che ai fini delle imposte sul reddito, di tenere sotto controllo le transazioni commerciali con l'estero.

Sono considerate cessioni all'esportazione e pertanto non sono imponibili le esportazioni convenzionalmente dette dirette, indirette e triangolari.

Le esportazioni dirette sono quelle eseguite, anche tramite commissionari, con trasporto o spedizione di beni a cura o a nome del cedente fuori dall'UE (art. 8, comma 1, lett. a, d.P.R. n. 633/1972). In tal caso la fattura emessa relativa alla merce da esportare dovrà riportare la dicitura: «fattura non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 633/72». La prova del diritto alla non imponibilità, di norma, viene fornita dalla copia della bolletta doganale di esportazione munita del *visto* della «Dogana di uscita» (dalla Comunità); le esportazioni dirette devono essere sempre documentate con fattura immediata. Infatti l'emissione della fattura differita, preceduta dal relativo documento di trasporto, non è ammessa (Risoluzione n. 108, agosto 1998).

Sono esportazioni indirette quelle effettuate mediante consegna dei beni, anche tramite commissionari, nel territorio dello Stato a clienti italiani che hanno effettuato cessioni all'esportazione e si avvalgono della facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta (art. 8, comma 1, lett. c).

Si considera esportazione triangolare la cessione eseguita mediante trasporto o spedizione all'estero di beni a cura o a nome del primo cedente nazionale, su incarico del cedente, al cliente *extra* CE. La triangolazione può avvenire anche tramite commissionari del primo cedente nazionale o del cliente residente fuori della Comunità. In tal caso la fattura emessa relativa alla merce da esportare dovrà riportare la dicitura: «Fattura emessa ai sensi dell'art. 8, lett. b), del d.P.R. n. 633/72». La prova dell'avvenuta esportazione verrà data, per il venditore, da una copia della fattura da lui emessa, vistata dalla dogana, riportante gli estremi dell'operazione, presentata dall'acquirente per le formalità doganali di esportazione.

Inoltre, sempre gli articoli 7 ed 8 del d.P.R. n. 633/1972, dispongono anche in merito al diritto per i soggetti passivi ai fini IVA, che effettuano operazioni di esportazione, di acquistare beni e servizi senza imposizione del tributo. Tale normativa mira a ridurre gli oneri finanziari a carico degli esportatori.

2.3.2. - L'abbuono dei diritti di accisa all'esportazione. - Nel settore delle accise è previsto il regime dell'abbuono, vale a dire la rinuncia alla riscossione dell'imposta qualora risulti dimostrata l'esportazione del bene soggetto o assoggettato a quella data imposta.

2.4. - L'obbligazione doganale. - La nozione di obbligazione doganale è fornita dall'art. 4, punto 9, del CDC, che la definisce come l'obbligo di una persona fisica o giuridica di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione e/o all'esportazione applicabili in virtù delle disposizioni comunitarie previste per una determinata merce. L'obbligazione doganale all'esportazione sorge al verificarsi dei presupposti ben individuati dal legislatore comunitario (artt. 209-211 CDC) e cioè: all'accettazione di una dichiarazione doganale relativa ad un'operazione di esportazione di merce soggetta a dazi all'esportazione o, nel caso di uscita irregolare delle merci dal territorio doganale comunitario, di merci soggette a dazi all'esportazione, o nel caso di inosservanza delle condizioni che hanno permesso l'uscita delle merci dal territorio doganale comunitario, in esonero totale o parziale dai dazi.

2.5. - La base imponibile. - I dazi all'esportazione, qualora previsti per determinati prodotti, sono applicati e riscossi secondo le disposizioni della tariffa doganale. La tariffa doganale comune, l'origine delle merci ed il valore delle stesse costituiscono i tre elementi per la determinazione della base imponibile sulla quale viene applicata sia l'imposizione comunitaria (dazi e tasse di effetto equivalente) che la non imponibilità all'esportazione riferita alla cosiddetta fiscalità interna (IVA, accise).

2.5.1. - La Tariffa Doganale Comune. - La Tariffa Doganale Comune, istituita con Regolamento (CEE) del Consiglio n. 2658/87 del 23 luglio 1987 (in *G.U.C.E.*, 7 settembre 1987, n. L 256) - meglio nota con l'acronimo di TDC - è una codificazione numerica dei settori merceologici cui è affiancata la «tabella dei dazi»; attualmente per le esportazioni non vi sono dazi da assolvere.

La TDC è composta di due parti: la «nomenclatura» e la «fiscalità», entrambe scaturiscono da accordi o convenzioni internazionali.

La *Nomenclatura Combinata*, meglio nota con l'acronimo NC, è la codificazione numerica dei settori merceologici che scaturisce dal Sistema Armonizzato (denominata in forma abbreviata SA, che è una codificazione polifunzionale ricono-

sciuta a livello internazionale, utilizzata a base di tutte le tariffe merceologiche), istituita per rispondere 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.

La *fiscalità* riguarda il trattamento daziario associato alla codificazione merceologica.

A sua volta la NC è ripresa a base della *Tariffa Integrata delle Comunità Europee*, di seguito denominata TARIC, che comprende circa 18.000 ulteriori suddivisioni; essa è basata sulla NC, che costituisce la classificazione di riferimento per la *Tariffa Doganale Comune* e per le statistiche del commercio interno ed estero dell'UE. La TARIC ha lo scopo di rendere note tutte le disposizioni dei Regolamenti comunitari che si applicano ad un determinato prodotto quando questo viene importato e/o esportato dal territorio doganale della Comunità.

L'esatta classificazione merceologica nelle transazioni commerciali consente pertanto non solo di conoscere, attraverso rilevazioni statistiche informatizzate, come sono orientati i traffici, ma anche di evitare che merci classificabili in voci diverse di tariffa possano mettere in moto meccanismi fraudolenti.

2.5.2. - L'origine delle merci. - La puntuale determinazione dell'origine consente anche alle merci in esportazione di far applicare nel Paese terzo di destinazione le misure daziarie e commerciali previste nei confronti della stessa. Distinzione importante che occorre operare è quella tra origine e provenienza delle merci in quanto le merci provenienti da un Paese non sono necessariamente originarie di quel Paese.

2.5.3. - Il valore delle merci. - La determinazione del valore della merce in Dogana, prevista dalla legislazione comunitaria (CDC), mutua le proprie regole da negoziati internazionali tenutisi in sede GATT.

L'argomento riveste notevole rilevanza pratica ai fini della «dichiarazione in Dogana» nella compilazione del «formulario unico» e soprattutto ai fini dell'esatta determinazione della base imponibile all'esportazione.

Si possono perpetrare, pertanto, attraverso false dichiarazioni sul valore effettivo delle merci, oggetto di una transazione commerciale internazionale, numerose frodi ai danni degli interessi economici e finanziari comunitari e nazionali.

La sottofatturazione all'esportazione, ad esempio, comporta un minor introito ai fini delle imposte dirette.

La sovrapprezzatura all'esportazione, invece, permette il trasferimento di capitali all'estero, fuori dai canali bancari ufficiali, da parte di chi, soprattutto in periodi di inflazione molto elevata, voglia mettere ingenti somme al riparo da tale fenomeno congiunturale, o di chi voglia costituire una disponibilità di fondi all'estero per finalità connesse ad attività illegali.

2.6. - La dichiarazione in Dogana. - La «Dichiarazione in Dogana» è un atto, espressione di una manifestazione di volontà, con il quale l'interessato intende vincolare la merce ad una delle destinazioni doganali ammesse.

Tale manifestazione può essere prestata in forma scritta in procedura normale (artt. 62-75 CDC), con dichiarazione scritta in procedura semplificata (art. 76 CDC), con dichiarazione verbale, con l'utilizzo di procedure informatiche (art. 77) o attraverso altre forme tassative (art. 233 DAC) alle quali la normativa doganale attribuisce gli stessi effetti giuridici della dichiarazione scritta. È il caso del viaggiatore che percorre in aeroporto, presso gli uffici doganali, la corsia verde: «niente da dichiarare».

Le disposizioni da prendere in considerazione per il regime dell'esportazione sono quelle vigenti alla data dell'accettazione della dichiarazione da parte dell'autorità doganale.

La merce dichiarata per l'esportazione è soggetta alle misure di politica commerciale (es.: autorizzazioni per beni culturali), a restrizioni politiche (es.: embargo), e a dazi all'esportazione se previsti.

Nei confronti delle merci dichiarate per l'esportazione può essere richiesto dall'operatore e rilasciato dall'autorità doganale, alle condizioni previste, il certificato di origine per ottenere nei Paesi terzi, dove la merce è destinata e dove tale documento è riconosciuto, un trattamento tariffario (daziario) preferenziale.

La dichiarazione scritta deve essere compilata su apposito formulario detto Documento Amministrativo Unico, meglio noto con l'acronimo di DAU.

Essa, presentata all'autorità doganale, viene dalla stessa «accettata» (art. 63 CDC).

Ed è la data di accettazione quella che di norma viene presa come riferimento per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale la merce è dichiarata (art. 67 CDC).

Le merci prive di carattere commerciale o quelle aventi tale carattere possono essere oggetto di dichiarazione verbale alle condizioni previste dagli artt. 225 ss. DAC. Esse riguardano per lo più merci a seguito viaggiatori, inviate a privati, o di modico valore.

2.7. - L'accertamento dei diritti doganali. - L'accertamento del tributo è un procedimento amministrativo volto a determinare l'esatto importo del debito tributario dovuto ed a vigilare ed applicare le disposizioni di carattere tributario ed *extra* tributario demandate alle dogane.

Nel controllo della dichiarazione scritta, non si perseguiranno solo finalità relative all'aspetto tributario. Talvolta gli elementi che concorrono alla determinazione della base imponibile possono rilevare per aspetti diversi da quelli prettamente fiscali, come quelli penali e/o amministrativi.

2.8. - L'uscita delle merci dal territorio doganale comunitario. - Il traffico commerciale internazionale è caratterizzato da movimentazione di merce da e verso l'Unione europea. La condizione necessaria perché si applichino le norme previste dal CDC per le merci in uscita dal territorio doganale comunitario è che esse siano comunitarie (salvo quelle vincolate a regimi sospensivi) e che siano dichiarate per l'uscita dal territorio doganale comunitario.

Inoltre tali merci, in uscita dal territorio doganale comunitario, devono essere presentate alla dogana (si tratta di merci comunitarie, salvo i casi di merci vincolate a regimi sospensivi) ed oggetto di una dichiarazione che le vincoli ad una destinazione doganale (esportazione definitiva, transito comunitario interno, perfezionamento passivo).

2.9. - Destinazioni doganali. - Il CDC non dà una definizione di «destinazione doganale». Con tale termine vengono individuate le operazioni che consentono alla merce di raggiungere le finalità volute dall'operatore economico. Le «destinazioni doganali» sono testuali, sono cioè quelle indicate espressamente dal CDC ed elencate all'art. 4, punto 15.

2.9.1. - I regimi doganali. - Tra le destinazioni doganali rientrano i regimi doganali, intendendosi per essi l'insieme delle formalità necessarie perché le merci conseguano la destinazione doganale assegnata. I regimi doganali sono elencati all'art. 4, punto 16, del CDC. Essi si distinguono in: regimi definitivi, sospensivi, economici, di circolazione, che a loro volta possono essere regimi sospensivi o meno.

I regimi definitivi sono: la libera pratica e l'esportazione. Essi sono così convenzionalmente definiti in quanto le merci, una volta dichiarate per l'«esportazione» e/o per la «libera pratica», assolvono in tal modo, definitivamente, tutte le misure sia attinenti la fiscalità (dazi) che le misure di politica commerciale, pertanto non necessitano, da un punto di vista doganale, di altro adempimento. Le merci comunitarie, che lasciano il territorio doganale, devono essere presentate in dogana e dichiarate per il regime dell'esportazione. Le merci stesse saranno sottoposte a tutte le misure di vigilanza e

controllo che l'autorità riterrà opportuno adottare fino alla loro uscita fisica dal territorio doganale comunitario; esse dovranno assolvere i dazi all'esportazione se previsti, mentre per quanto riguarda la fiscalità interna saranno considerate non imponibili.

I regimi doganali sospensivi sono quei regimi che sospendono il pagamento dei dazi e l'applicazione delle misure di politica commerciale, per tutto il periodo di vincolo al regime o fin quando non vengono meno gli elementi soggettivi che hanno fatto beneficiare della sospensione (esempio: mancata riesportazione di merce introdotta in regime di perfezionamento attivo per lavorazione).

La finalità dei regimi sospensivi è di natura non fiscale in quanto tende a favorire le attività economiche in modo ed in misura diverse. Tra i regimi sospensivi ricordiamo l'*ammmissione temporanea* ed il *perfezionamento attivo*. Nell'*ammmissione temporanea* la merce entra per uscire tal quale; nel regime del perfezionamento attivo, invece, la merce esce dopo aver subito trasformazioni.

L'«ammmissione temporanea» e l'«esportazione temporanea» nella disciplina del TULD erano regimi doganali accomunati, rientravano entrambi nella disciplina dell'art. 214 TULD. Il Codice comunitario ha scisso le due funzioni.

I regimi doganali economici, invece, sono degli istituti che favoriscono una funzione economica di natura non fiscale, non sono obbligatori e pertanto l'operatore, se lo ritiene conveniente, li deve richiedere ed essere autorizzato; altrimenti può sempre avvalersi dell'istituto della libera pratica e/o dell'immissione in consumo o dell'esportazione.

Tra i regimi doganali economici, ricordiamo quello del perfezionamento passivo. In tal caso una ditta che esporta per lavorazione, in regime di perfezionamento passivo, non emette fattura per vendita in quanto fa uscire la merce in conto lavorazione; quando la reimporterà dovrà evidenziare il costo della lavorazione oltre agli altri oneri accessori.

I regimi di circolazione consentono a merci di essere movimentate attraversando anche Paesi terzi.

2.9.2. - Il perfezionamento passivo. - Rappresenta il regime che consente a merci comunitarie di essere esportate temporaneamente fuori dal territorio doganale comunitario per essere lavorate in Paesi terzi e reimportate nella Comunità. Il perfezionamento passivo consente l'utilizzazione della merce fuori dal territorio doganale comunitario, rispondendo alle necessità degli operatori comunitari, quali costi di produzione più bassi o tecnologie più avanzate, senza per questo far perdere alla stessa l'originario status di merce comunitaria. La merce dichiarata per l'«esportazione temporanea» al fine del perfezionamento passivo è soggetta, nella fase in cui esce dal territorio doganale comunitario per lavorazione, a tutte le misure di politica commerciale, tariffaria e fiscale (pagamento dei dazi all'esportazione, se previsti).

Il traffico triangolare consente di esportare temporaneamente ai fini della lavorazione o trasformazione merce comunitaria in un Paese terzo, per reintrodurla una volta ricevuto il trattamento previsto in un Paese comunitario diverso da quello che ha posto in essere l'operazione. Per quanto riguarda l'IVA, nel caso di specie si realizza una cessione di merce tra due soggetti residenti nella Comunità, pertanto la stessa dovrà essere interamente pagata.

2.9.3. - L'esportazione temporanea. - L'istituto della «temporanea esportazione» (art. 214 TULD), da non confondere con quello della «temporanea esportazione ai fini della lavorazione e successiva reimportazione» (art. 199 TULD), riveste attualmente ancora una certa rilevanza, pertanto merita un accenno.

L'esportazione temporanea non è contemplata dal CDC né dal DAC se non nelle forme del *perfezionamento passivo* e nella disciplina del *Carnet ATA* quale distinta destinazione doganale. Il *Carnet ATA* è un documento valido per i soli Paesi

aderenti alla Convenzione ATA, che realizza le stesse finalità dell'ammissione temporanea, ma con modalità diverse, consentendo a merci estere o comunitarie di essere rispettivamente introdotte o fatte uscire temporaneamente dal territorio doganale comunitario, per fiere, esposizioni ed altro per poi essere reintrodotti «tal quali».

L'Amministrazione finanziaria si è pronunciata sull'argomento ritenendo ancora applicabile tale istituto, sebbene disciplinato esclusivamente dalla normativa nazionale (art. 214, ult. co., TULD; circ. n. 148/1982) e non previsto, invece, dalla normativa comunitaria di armonizzazione degli istituti e delle procedure doganali (CDC, DAC).

Le bollette di *temporanea esportazione* possono continuare ad essere emesse, ove fosse richiesto dagli operatori, come nel caso di esportazione temporanea di materiali per l'esecuzione di lavori o per la produzione di beni e servizi.

Infatti tale regime doganale può risultare, anche dal punto di vista procedurale, più confacente alle esigenze degli operatori, in quanto le bollette di temporanea esportazione hanno una validità iniziale fino ad un massimo di cinque anni, eventualmente prorogabile, contro i tre anni normalmente previsti per la reintroduzione in franchigia (circ. n. 270/D/98 e successive modificazioni).

2.10. - Imposta sul reddito. - Particolare rilievo presentano le operazioni di esportazione ai fini dell'imposta sul reddito quando siano compiute con società non residenti nel territorio dello Stato che direttamente o indirettamente controllano le imprese esportatrici, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (in base all'articolo 76, 5° co., d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917: t.u.i.r.). In tali casi l'amministrazione finanziaria, in deroga al principio generale vigente in tema di imposte sul reddito secondo il quale essa non ha il potere di sindacare l'ammontare dei corrispettivi praticati tra le parti, può procedere all'accertamento della congruità del corrispettivo rispetto al valore normale dei beni esportati e rettificare il reddito imponibile dell'esportatore nazionale ove riscontri una differenza tra il valore normale dei beni esportati ed i corrispettivi pattuiti. Il concetto di valore normale e di criterio della sua determinazione sono definiti all'articolo 9 t.u.i.r.; la loro concreta applicazione è stata oggetto di attenta analisi in due circolari (circ. 22 settembre 1980, n. 9/2267, e circ. 12 dicembre 1981, n. 42), nelle quali il Ministero delle finanze ha sostanzialmente recepiti,

adeguandoli ai principi della nostra legislazione tributaria, i criteri stabiliti nella raccomandazione dell'OCSE del 16 maggio 1979.

3. - FONTI NORMATIVE

Per la disciplina doganale: Trattato istitutivo della Comunità Europea del 25 marzo 1957, ratificato in Italia con l. 14 ottobre 1957, n. 1203 e seguenti modificazioni; Trattato istitutivo dell'Unione Europea, ratificato in Italia con l. 3 novembre 1992, n. 454; d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (*Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale*) e successive modifiche ed integrazioni; Regolamento CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 (*Istituzione del codice doganale comunitario*); Regolamento CEE 2 luglio 1993, n. 2454 (*Disposizioni d'applicazione del regolamento CEE del 12 ottobre 1992, n. 2913 del Consiglio*); d. legisl. 26 ottobre 1995, n. 504 (*Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*); Regolamento CEE del Consiglio del 23 luglio 1987, n. 2658 (*Relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune*) e successive modifiche ed integrazioni.

Per l'imposta sul valore aggiunto, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (*Imposta sul valore aggiunto*) e successive modifiche ed integrazioni.

BIBBLICAZIONE

4. - BIBLIOGRAFIA

- Per la legislazione doganale: [1] GENNUSO, S., *Manuale di diritto doganale*. Pt. gen., Roma, 1975; [2] DE CICCO, A., *Legislazione e tecnica doganale. Transazioni commerciali con l'estero. Strategie per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese. Contrasto alle frodi nella globalizzazione dei mercati. Esame di casi pratici*, II ed., Torino, 2003; [3] DE CICCO, A., *Codice di diritto tributario internazionale e commercio estero*, Torino; [4] DE CICCO, A., *Codice Comunitario dei Trattati istitutivi della Comunità Europea e dell'Unione Europea aggiornato a Nizza*, Milano, 2001.

- Per la legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto: [5] GIULIANI, G. (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2002.

ANTONIO DE CICCO