

ANTONIO DE CICCO

IMPORTAZIONE (disciplina tributaria)

ESTRATTO
DAL VOLUME AGGIORNAMENTO XI DELLA
ENCICLOPEDIA GIURIDICA
2003

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

IMPORTAZIONE (disciplina tributaria)

SOMMARIO

1. - DEFINIZIONE
2. - DIRITTO TRIBUTARIO
 - 2.1. - Fonti del diritto doganale
 - 2.2. - La territorialità
 - 2.3. - I diritti doganali all'importazione
 - 2.3.1. - L'IVA all'importazione
 - 2.4. - L'obbligazione doganale
 - 2.5. - La base imponibile
 - 2.5.1. - La Tariffa Doganale Comune
 - 2.5.2. - L'origine delle merci in Dogana
 - 2.5.3. - Il valore delle merci in Dogana
 - 2.6. - La dichiarazione in Dogana
 - 2.7. - L'accertamento dei diritti doganali
 - 2.8. - L'introduzione delle merci nel territorio doganale comunitario
 - 2.9. - Destinazioni doganali
 - 2.9.1. - I regimi doganali
 - 2.9.2. - Il perfezionamento attivo
 - 2.10. - Imposta sul reddito
3. - FONTI NORMATIVE
4. - BIBLIOGRAFIA

1. - DEFINIZIONE

In generale per importazione, ai fini del diritto tributario, si intende l'introduzione, finalizzata all'immissione in consumo, di merci terze nel territorio doganale comunitario.

Per merci terze si intendono le merci originarie di Paesi extracomunitari, vale a dire merci ivi originarie o interamente ottenute o sottoposte ad operazioni di trasformazione e lavorazione in un Paese terzo con apporto di materie prime, semilavorati e prodotti finiti che comportino l'ottenimento di un prodotto completamente nuovo o il raggiungimento di uno stadio importante della fabbricazione di un dato prodotto (art. 4, punti 7 e 8, del Codice doganale comunitario, emanato con il Regolamento del Consiglio n. 2913/92 del 12 ottobre 1992, in *G.U.C.E.* n. L 302 del 19 ottobre 1992).

Sotto il profilo doganale, l'importazione 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.

Nelle disposizioni della legislazione comunitaria che disciplina la materia non si rinviene, attualmente, la definizione di importazione, mentre si rinviene quella di «libera pratica»; la nozione di importazione si ricava, invece, indirettamente dal combinato disposto delle disposizioni comunitarie e nazionali.

Pertanto, in senso tecnico, occorre preliminarmente distinguere il regime dell'immissione in «libera pratica» dall'«importazione definitiva».

La nozione di «libera pratica» è un concetto fondamentale ai fini del «mercato unico interno», tanto che la definizione ed i requisiti si ritrovano già nel Trattato CEE del 1957, in par-

ticolare negli artt. 9 e 10 (ora artt. 23 e 24, in base alla nuova numerazione introdotta dal Trattato di Amsterdam del 2 ottobre 1997, in *G.U.C.E.* n. C 340 del 10 novembre 1997, ratificato in Italia con l. 16 giugno 1998, n. 209, entrato in vigore il 1° maggio 1999).

La *libera pratica* è un regime doganale (art. 79 del Codice doganale comunitario) che permette di attribuire la posizione di merce comunitaria a merci che non lo sono.

Le merci terze acquistano la posizione di merci comunitarie con l'assolvimento dei dazi all'importazione, delle tasse di effetto equivalente dovute all'importazione delle merci, nonché delle altre imposizioni istituite nel quadro della «Politica Agricola Comune», meglio nota con l'acronimo di PAC, e con l'assolvimento di tutte le misure di politica commerciale previste dalla normativa comunitaria, cioè le misure non daziarie applicabili alle importazioni di merci, quali le misure di sorveglianza o di salvaguardia, le restrizioni o i limiti quantitativi e i divieti all'importazione (art. 1, punto 7, delle Disposizioni di applicazione al Codice doganale comunitario, emanate con Regolamento CEE 2 luglio 1993, n. 2454, in *G.U.C.E.* n. L 253 dell'11 ottobre 1993).

L'importazione definitiva è invece correlata all'immissione in consumo della merce terza in un dato Stato membro e comporta, oltre al pagamento dei dazi, anche quello della cosiddetta fiscalità interna quali IVA ed accise che tuttora vengono percepite dal Paese comunitario dove la merce è immessa in consumo; pertanto l'importazione definitiva segue le disposizioni previste per la libera pratica aggiungendovi quelle per la fiscalità interna.

Il Codice doganale comunitario, convenzionalmente noto con l'acronimo di CDC, pur non prevedendo espressamente tale istituto (importazione definitiva), per le ragioni appena esposte, fornisce le modalità procedurali per poter dichiarare in dogana la merce terza direttamente per l'immissione in consumo. Pertanto la differenza tra la libera pratica e l'importazione definitiva, oltre che a livello tributario, sta nel fine che l'operatore vuole realizzare.

Se la merce terza viene importata per essere direttamente immessa in consumo l'importatore opererà per l'importazione definitiva; qualora tale merce viene introdotta in un Paese membro per poi essere spedita in altro Paese comunitario o per essere immessa temporaneamente in un «deposito fiscale IVA e/o accise», cioè in sospensione di tali tributi, verrà scelto il regime della libera pratica. La merce posta in un deposito fiscale resterà in sospensione della fiscalità nazionale (IVA-accise) fino all'atto della sua estrazione e/o destinazione al consumo, oppure essa, una volta immessa in libera pratica, potrà essere spedita in un altro Paese comunitario, dove, se immessa in consumo, assolverà la fiscalità interna, secondo la procedura prevista dalla disciplina transitoria degli scambi intracomunitari.

La distinzione tra *importazione definitiva* e *libera pratica* si coglie meglio con riferimento alle modalità di compilazione del «Documento Amministrativo Unico», meglio noto con l'acronimo di DAU, utilizzato per tutte le dichiarazioni in dogana di vincolo di una merce ad un regime doganale, cioè ad una delle destinazioni doganali che si vuol dare alla merce; infatti, la procedura varierà a seconda della destinazione che ad essa si vuole dare.

La distinzione operata tra importazione e regime della libera pratica trova la propria *ratio* nella dicotomia di fondo che vi è tra la disciplina relativa dei dazi (che 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).

Pertanto, i diritti riscossi dall'autorità doganale possono distinguersi in due categorie: «risorse proprie» e «diritti doganali nazionali».

Il concetto stesso di importazione, 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.

Nelle importazioni il presupposto generatore del tributo non è più costituito, come era previsto nella legge doganale del 1940, dall'entrata fisica delle merci nel territorio doganale, ma dal verificarsi delle fattispecie individuate dal legislatore comunitario nel Codice doganale (articoli da 201 a 205 del CDC).

L'importazione sotto il profilo giuridico rileva principalmente sia per gli aspetti relativi alla riscossione dei dazi e degli altri diritti doganali, sia per gli effetti generali che conseguono dalla modificazione della condizione giuridica delle merci, sia per gli aspetti relativi alla determinazione della classificazione merceologica, dell'origine e del valore delle merci importate.

In passato, la normativa sulle importazioni mirava ad esercitare un controllo sui movimenti delle merci, anche al fine di proteggere la produzione nazionale.

Negli anni più recenti, con il progressivo accelerarsi della liberazione degli scambi con l'estero e la sempre più ampia stipulazione di accordi internazionali e di unioni di libero scambio, la normativa comunitaria, specie per quanto attiene alla misura dei dazi e di diritti doganali e alla determinazione dei limiti e vincoli all'importazione, si è uniformata a quella contenuta negli accordi e convenzioni internazionali stipulati dall'Italia e dalla Comunità europea. In questo senso hanno rilevantissima portata sia gli accordi comunitari, sia gli accordi stipulati in sede GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*: Accordo Generale sulle tariffe doganali ed il Commercio). Nel corso dell'ultima conferenza GATT detta «Uruguay Round» (conclusasi nel 1993), è stato deciso di sostituire il GATT con un'organizzazione permanente al fine di vigilare ed influenzare lo sviluppo del commercio internazionale e per la risoluzione delle controversie commerciali internazionali: il WTO (*World Trade Organization*: Organizzazione

Mondiale del Commercio, OMC); i relativi trattati istitutivi sono stati adottati con Decisione del Consiglio n. 800 del 22 dicembre 1994.

2. - DIRITTO TRIBUTARIO

2.1. - Fonti del diritto doganale. - La principale normativa di riferimento è costituita dal Codice doganale comunitario (CDC) e dalle Disposizioni di applicazione al Codice doganale comunitario, 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 o all'esportazione, le tasse di effetto equivalente ed altre imposizioni istituite nel quadro della Politica Agricola Comune (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, articoli da 9 a 37 ed articoli 99, 100 e 100 A, ora rispettivamente da 23 a 31 e 93, 94 e 95, a seguito delle nuove numerazioni introdotte 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 (in *G.U.* n. 80 del 23 marzo 1973). 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 doganale 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 il sistema sanzionatorio, quello delle «Controversie doganali», della disciplina 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 CDC, 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, 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 seguirne 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. Tratt. CEE, ora artt. 23 ss., 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.

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 deroga, 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 importazioni riguarda principalmente i seguenti aspetti: la territorialità, l'individuazione dei presupposti soggettivi ed oggettivi dell'obbligazione tributaria doganale, la disciplina procedurale relativa all'entrata delle merci nel territorio doganale – anche in relazione alle diverse destinazioni doganali date alle merci estere in entrata –, la dichiarazione in dogana, la regolamentazione delle violazioni, che prevedono fattispecie sia di natura penale che amministrativa (in particolare si ricorda: il contrabbando).

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 importazioni.

In particolare la nozione di territorialità nelle disposizioni del CDC (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 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, ricordiamo, che si deve intendere quella applicata alle merci immesse in consumo nei singoli Stati membri.

Il CDC, 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 dall'immissione in consumo e/o 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 (in *G.U.* n. 292 dell'11 novembre 1972), così come riscritto dal d.l. n. 331 del 30 agosto 1993 (in *G.U.* n. 203 del 30 agosto 1993), convertito con modificazioni in l. n. 427 del 29 ottobre 1993 (in *G.U.* n. 255 del 29 ottobre 1993), e l'art. 40 del d.l. 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».

Analoga distinzione relativa al concetto di territorio si rinviene per le «accise», disciplinate dal Testo Unico sulle Accise, meglio noto con l'acronimo di TUA, approvato con d. legisl. n. 504 del 26 ottobre 1995 (in *G.U.* n. 279 del 29 novembre 1995). Con il termine accise si intendono le *imposte di fabbricazione o di consumo* e le relative *sovrimposte di confine* come erano definite le imposte di fabbricazione o di consumo quando erano riscosse in costanza di operazioni di importazione.

Mentre per le risorse proprie di cui fanno parte i dazi vi è la completa armonizzazione, per gli altri tributi, pur essendo prevista una perfetta corrispondenza tra le imposte in tutti gli Stati membri, vi è una politica di riavvicinamento a mezzo di direttive comunitarie. Tali tributi sono tuttora riscossi dai singoli Stati membri al verificarsi di determinati presupposti e con le aliquote e le modalità previste dai propri ordinamenti.

2.3. - I diritti doganali all'importazione. - 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, che i tributi devono essere 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, cioè sia quei tributi costituiti dai «dazi all'importazione ed all'esportazione», nell'accezione prevista dal CDC (art. 4, punti 10 e 11), sia ogni altro tributo concernente merci di importazione, quali i diritti di monopolio, le accise, l'IVA all'importazione. Infatti per *dazi all'importazione* (art. 4, punto 10) il CDC intende: i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente dovuti all'importazione di merci, nonché le imposizioni all'importazione o all'esportazione istituite nel quadro della politica agricola comune o in quello dei regimi specifici applicabili a talune merci derivanti dalla trasformazione dei prodotti agricoli (detti «dazi agricoli» o «elementi agricoli»).

La legislazione comunitaria (il CDC) non conosce la distinzione operata dal TULD, per cui i tributi accertati e riscossi

dall'autorità doganale possono distinguersi in due categorie: «risorse proprie» tradizionali (quali i dazi, con i quali la Comunità si finanzia), e la «fiscaltà interna», cioè le imposizioni costituenti «entrate tributarie» dei singoli Stati membri che in parte, come l'IVA (che dalla misura dell'1% fino al 2002, dovrebbe ridursi allo 0,50 nel 2004, secondo quanto stabilito nel vertice di Berlino del marzo 1999) costituiscono anch'esse risorse proprie, quale contributo al bilancio comunitario. La nozione di «diritti di confine» riveste una funzione pratica importante per la configurabilità del reato di contrabbando ed ai fini dell'applicazione delle relative sanzioni previste dal testo unico delle leggi doganali del 1973. Infatti, la norma (artt. 282 ss. TULD), in tema di contrabbando, fa espreso riferimento ai «diritti di confine».

2.3.1. - L'IVA all'importazione. - Ai «diritti di confine» è assimilata l'IVA all'importazione. Tale aspetto, inizialmente controverso, è stato più volte affermato dalla Suprema Corte di cassazione già dagli anni ottanta.

Il tributo è disciplinato a livello comunitario dalla «sesta direttiva» n. 77/388/CEE n. del Consiglio, del 17 maggio 1977, recante disposizioni 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), in *G.U.C.E.* n. L 145 del 13.6.1977 - e successive modifiche -, che delinea proprio i caratteri della tassazione all'importazione.

La succitata direttiva all'art. 2, punto 2, prevede espressamente che le importazioni di beni sono soggette all'IVA.

Il fatto generatore del tributo si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione del bene. Se i beni sono *assoggettati*, al momento del loro ingresso nella Comunità, ad uno dei *regimi sospensivi* di cui all'articolo 7, paragrafo 3, della direttiva n. 77/388/CEE, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile solo nel momento in cui i beni sono *svincolati* da tali regimi.

Tuttavia, quando i beni importati sono soggetti a dazi doganali, prelievi agricoli o a imposte di effetto equivalente istituiti nell'ambito di una politica comune, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità di questi dazi o prelievi comunitari (come recita l'art. 10, n. 3, co. 1 e 2, della direttiva n. 77/388/CEE).

Si considera, ai fini dell'IVA, importazione di un bene (art. 7 dir. n. 77/388/CEE) l'entrata nella Comunità di un bene non rispondente alle condizioni di cui agli articoli 9 e 10 del Trattato che istituisce la Comunità economica europea. L'importazione di un bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella Comunità. Le disposizioni comunitarie sono state recepite a livello nazionale dalle modifiche ed integrazioni del d.P.R. 633 del 1972, che rinvia (art. 70 d.P.R. n. 633/1972), per quanto riguarda le sanzioni relative all'evasione dell'IVA all'importazione, alle disposizioni del TULD. In Italia tale imposta, ai sensi dell'art. 70 del d.P.R. n. 633/1972, si applica alle importazioni da «chiunque effettuate».

L'importo sul quale viene applicata l'IVA all'importazione, e che costituisce la *base imponibile* è definito dall'art. 69 del decreto citato. La base imponibile è costituita dal valore del bene importato al quale deve essere aggiunto l'ammontare delle spese sostenute (come le spese di trasporto, che vanno aggiunte qualora il bene sia acquistato «franco partenza»), più l'ammontare dei diritti doganali dovuti (ad esempio, dazio).

L'IVA sui beni importati è accertata, liquidata e riscossa dalle dogane con la stessa procedura prevista per i diritti di confine dalle disposizioni nazionali e comunitarie vigenti. A differenza dell'IVA dovuta sulle cessioni all'interno, che va corrisposta mediante versamenti globali mensili o trimestrali, quella dovuta sulle importazioni va corrisposta separatamente per ciascuna *dichiarazione doganale*.

Per le violazioni dell'IVA all'importazione, nonché per le *controversie* e le *sanzioni* si applicano le norme previste dal TULD. Pertanto nel caso di introduzione fraudolenta di merci soggette ad imposta, può essere applicata la confisca (art. 301 TULD, nel testo aggiornato).

Nel 1986 la Corte di giustizia CE (sent. n. 299/1986) ha stabilito che è illegittimo sanzionare le evasioni all'IVA all'importazione in modo più severo rispetto alle evasioni del tributo negli scambi interni; pertanto non appare configurabile il reato ai sensi dell'art. 292 TULD per l'evasione della sola IVA, di cui agli artt. 67 e 70 del d.P.R. n. 633/1972, quando non vi siano anche dazi da pagare.

Ai fini di una maggiore tutela erariale il legislatore nazionale, in tema di diritti di confine, ha voluto equiparare il *delitto tentato* a quello *consumato* prevedendo una sanzione che per talune fattispecie di contrabbando commina pene detentive fino a 5 anni (art. 295 TULD).

2.4. - L'obbligazione doganale. - La nozione di obbligazione doganale è fornita dal 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 (art. 4, punto 9). Superato il vecchio concetto che «l'obbligazione sorge nel momento dell'entrata delle merci nel territorio doganale italiano» l'obbligazione doganale relativa all'importazione sorge, di regola, al verificarsi dei presupposti ben individuati dal legislatore comunitario (articoli da 201 a 204 CDC), e cioè: nel momento dell'accettazione della dichiarazione doganale, nel caso di introduzione irregolare delle merci, nel caso di sottrazione irregolare di merci soggette ai dazi doganali all'importazione, quando le merci siano state già poste sotto il controllo doganale (ad esempio, merci detenute in custodia temporanea), nel caso di inadempimento degli obblighi e delle condizioni dettate dalla normativa doganale comunitaria, e in caso di scomparsa non giustificata di merci poste in depositi franchi o zone franche.

Vi sono anche cause di esclusione dalla nascita dell'obbligazione doganale previste dal codice (art. 206 CDC), come nel caso che la perdita della merce dipenda da caso fortuito o forza maggiore. Esistono ancora deroghe ed eccezioni al pagamento dei dazi, come nel caso in cui siano previste franchigie e/o esenzioni, quando ne sussistano le condizioni (art. 212 *bis* CDC).

2.5. - La base imponibile. - I dazi all'importazione 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), sia la 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», composta sia dai «dazi autonomi», che scaturiscono o da accordi bilaterali stipulati dalla Comunità o concessi dalla stessa unilateralmente, come nei confronti dei «Paesi in via di sviluppo», sia dai «dazi convenzionali» frutto di accordi internazionali, consolidati in sede GATT, ora WTO. È importante chiarire che tra i dazi autonomi e quelli convenzionali viene applicato quello più favorevole, a norma della clausola dell'accordo GATT, che impone l'applicazione dell'aliquota daziaria prevista per la nazione più favorita.

La TDC è composta di due parti la *nomenclatura* e la *fiscalità*; entrambe scaturiscono da accordi o convenzioni internazionali.

La *Nomenclatura Combinata* (NC) è la codificazione numerica dei settori merceologici che scaturisce dal *Sistema Armonizzato* (denominato in forma abbreviata SA, che è una codificazione polifunzionale riconosciuta 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.

La *Tariffa Integrata delle Comunità Europee*, di seguito denominata TARIC, comprende circa 18000 ulteriori suddivisioni, è basata sulla NC, che costituisce la classificazione di riferimento per la Tariffa Doganale Comune e per la statistiche del commercio interno ed estero dell'UE; ha lo scopo di rendere note tutte le disposizioni dei regolamenti comunitari che si applicano ad un determinato prodotto quando questo viene importato nel territorio doganale della Comunità.

L'esatta classificazione merceologica nelle transazioni commerciali consente pertanto, attraverso rilevazioni statistiche informatizzate, non solo di conoscere come sono orientati i traffici, ma anche di evitare che merci classificabili in voci diverse di tariffa possano mettere in moto meccanismi fraudolenti volti ad assolvere una aliquota daziaria più favorevole rispetto a quella propria del prodotto importato.

2.5.2. - L'origine delle merci in Dogana. - La puntuale determinazione dell'origine delle merci consente di applicare le misure daziarie e commerciali previste per una determinata merce (limitazioni quantitative, sanzioni economiche), previste dalla Tariffa Doganale Comune, da accordi unilaterali, bilaterali o plurilaterali conclusi dalla Comunità europea con i Paesi terzi. 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.

È regola generale che alle merci di origine dei Paesi terzi venga applicata l'aliquota daziaria prevista nella tabella dei dazi della TDC, riferita all'«origine non preferenziale», cioè quell'origine per la quale non si applicano agevolazioni daziarie. Diversamente l'«origine preferenziale» è quella che prevede, in base ad accordi stipulati unilateralmente o reciprocamente dalla Comunità con altri Paesi terzi, un'aliquota daziaria inferiore o addirittura nulla rispetto a quella prevista per l'origine «non preferenziale».

2.5.3. - Il valore delle merci in Dogana. - La determinazione del valore della merce in dogana, prevista dalla legislazione comunitaria (CDC), mutua le proprie regole da negoziati internazionali tenuti 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 dell'importo su cui applicare il tributo.

Il criterio base seguito per la determinazione del «valore della merce» è quello del «valore di transazione», cioè del prezzo netto di fattura, pagato o da pagare, oltre ulteriori oneri, salvo successivi controlli atti ad accertare la conformità all'effettivo valore dichiarato. Sono previsti altri cinque criteri alternativi o sostitutivi di valutazione ciascuno residuale rispetto al precedente. L'esatta determinazione del valore delle merci costituisce un elemento importante ai fini dell'accertamento, per determinare l'esatto importo sul quale verrà applicato il tributo (*risorse proprie e fiscalità interna*), e delle misure di politica economica e commerciale; in tal caso, si pensi ad una sottofatturazione al fine di non superare i limiti quantitativi massimi previsti per determinate merci soggette a «contingenti *ad valorem*»; il che significa che tale merce, soggetta a dazi *ad va-*

lorem, può essere importata entro un determinato limite quantitativo o che beneficia di agevolazione entro il contingente previsto. Pertanto nel caso in esame, una sottofatturazione, per merce contingentata permette di aggirare tale misura.

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'importazione, ad esempio, comporta un minor introito dei dazi e delle altre imposte gravanti sul bene, come l'IVA; si ricordi che il dazio concorre a formare la base imponibile ai fini IVA.

Mendaci dichiarazioni di valore vengono realizzate per lo più con l'omissione delle spese che concorrono alla determinazione della base imponibile (spese di trasporto, commissioni, ecc.), e la doppia fatturazione, una da presentare all'autorità doganale per regolarizzare le operazioni di *import* o *export*, l'altra invece rispecchia la reale transazione, parziale pagamento in contanti della merce ed emissione della fattura, da presentare all'autorità doganale, pari all'importo residuale da regolarizzare eventualmente tramite banca, in modo tale da giustificare la movimentazione di capitali in caso di un eventuale riscontro incrociato (banca/impresa) da parte degli organi tributari.

Il valore di riferimento da prendere quale base imponibile è il «valore di transazione», cioè quello di fattura a condizione che tale valore rispecchi effettivamente una compravendita indipendente tra le parti.

Gli accordi internazionali recepiti a livello di legislazione doganale comunitaria dal CDC stabiliscono che, salvo casi di fondato sospetto (art. 181 *bis* DAC), deve essere preso in considerazione «il valore della transazione» anche se di molto inferiore a quello di mercato.

Qualora vi fossero invece vincoli finanziari, di varia natura, tra venditore e compratore si inverte l'onere della prova; sarà l'operatore che dovrà dimostrare che tale vincolo non abbia influito sul prezzo.

Oltre al metodo di valutazione dell'effettiva transazione, cioè quello della valutazione in base al prezzo effettivamente pagato o da pagare alle condizioni previste dall'art. 29 (cioè in assenza di legami tra acquirente e venditore, né di altre forme di limitazione o condizione che possano influire sul valore della merce), il CDC ne prevede altri alternativi, e cioè: il «valore di transazione di merci identiche», il «valore di transazione di merci similari», il «valore dedotto», il «valore ricostruito» ed il «valore equo». Ognuno di questi metodi è residuale rispetto al precedente.

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 forma verbale, attraverso l'utilizzo di procedure informatiche o attraverso altre forme tassative (art. 233 DAC) alle quali la normativa doganale attribuisce gli stessi effetti giuridici della dichiarazione.

La dichiarazione scritta, usata per il vincolo al regime di libera pratica o per l'importazione definitiva, deve essere compilata su apposito formulario detto Documento Amministrativo Unico (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, inviati a privati, o di modico valore.

In caso di dichiarazione verbale, per merci soggette al pagamento di dazi (art. 228 DAC), l'autorità doganale rilascia all'interessato una ricevuta contenente tutte le informazioni salienti relative alla merce, al valore, all'imposta riscossa, alla data di emissione ed all'autorità che l'ha emessa.

Vi sono delle «condotte umane» che vengono considerate alla stregua delle altre dichiarazioni precedentemente esaminate, in quanto la norma (art. 233 DAC) riconduce ad esse la capacità di produrre gli stessi effetti giuridici. È il caso del viaggiatore che al rientro da un Paese terzo percorre in aeroporto, presso gli uffici doganali, la «corsia verde» – «niente da dichiarare» –. Tale condotta viene dalla legge interpretata come una precisa manifestazione di volontà, alla quale la legge stessa riconduce anche precise conseguenze qualora il soggetto che ha scelto tale corsia venga sottoposto a controllo e trovato con merce soggetta a tributi.

Le manifestazioni di volontà poste in essere con altro atto, per poter essere riconosciute come dichiarazione doganale, devono corrispondere alle forme previste dall'art. 233 DAC.

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, riferito ad una o più operazioni doganali, ed a vigilare ed applicare le disposizioni di carattere tributario ed extra tributario demandate alle dogane.

Ai fini dell'esatta imposizione tributaria occorre prestare particolare attenzione a quattro elementi ben precisi della merce (art. 8, co. 2, d. legisl. n. 374/1990): quantità, qualità, origine e valore.

Per poter meglio intendere l'accertamento in dogana occorre preliminarmente effettuare una distinzione, al fine di fugare possibili confusioni, tra «accertamento dei diritti doganali», gravanti su una determinata merce oggetto di una operazione doganale, e quello che convenzionalmente ed impropriamente viene definito come «attività di accertamento», da riferirsi invece agli ampi poteri di indagine e di controllo conferiti all'«amministrazione finanziaria».

Entrambi attengono ad attività istituzionali. Il primo è volto ad appurare la ragione del credito (il se ed il quanto dovuto) e ad individuare la persona del debitore; tale fase è prodromica alla liquidazione ed alla riscossione dei diritti gravanti sulle merci stesse; il secondo è un'attività strumentale necessariamente connessa all'accertamento ed alla fase di constatazione della violazione del tributo.

Pertanto, 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 altri aspetti, come quelli penali e/o amministrativi diversi da quelli prettamente fiscali. Si pensi ad esempio all'illecita introduzione ed immissione in consumo nel territorio doganale comunitario di merce di provenienza estera soggetta, oltre che al pagamento dei diritti doganali, ad una particolare disciplina e/o a restrizioni.

2.8. - L'introduzione delle merci nel territorio doganale comunitario. - Le merci terze introdotte nel Territorio doganale comunitario, prima di ricevere una delle destinazioni doganali previste dal CDC, devono tempestivamente essere trasportate o in dogana o in uno dei luoghi consentiti, presentate all'autorità doganale, e formare oggetto di una dichiarazione, seppur sommaria, ai fini dell'identificazione delle stesse.

Le merci presentate in dogana acquistano la posizione di «merci in custodia temporanea» e sono collocate nei luoghi autorizzati dalla autorità doganale alle condizioni da essa stabilite, compresa la possibile costituzione di una garanzia al fine di onorare l'obbligazione che può sorgere a seguito di sottrazione della merce al controllo doganale o per altra inadempienza agli obblighi previsti (artt. 203 e 204 CDC).

Le merci in custodia temporanea non possono subire manipolazioni se non quelle atte a garantire la loro conservazione

senza alterarne le caratteristiche tecniche né lo stato in cui le stesse originariamente si trovavano.

Il «magazzino di temporanea custodia» non è un regime doganale, ma è il luogo in cui si dà all'operatore il tempo tecnico per assegnare una destinazione alla merce.

Le merci presentate in dogana devono ricevere una delle «destinazioni doganali» previste dal CDC: entro 45 giorni dalla presentazione della dichiarazione sommaria per merci inoltrate via mare, 20 giorni per merci inoltrate per via diversa. È ammessa una proroga limitatamente ai casi giustificati da effettive necessità.

L'autorità doganale, qualora le merci nei termini previsti non abbiano ricevuto una destinazione doganale, può disporne, qualora le circostanze lo richiedano, anche la vendita, la distruzione od altra misura idonea a regolarizzare la posizione della merce.

Qualora alle merci venga assegnata una destinazione doganale ben precisa, per esempio l'immissione in consumo, il proprietario o un suo rappresentante deve a tal fine presentare una dichiarazione scritta, la quale, dal momento in cui viene presentata a quello in cui viene esitata, attraversa fasi diverse.

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. Esse sono: il vincolo della merce ad un regime doganale, l'introduzione della merce in zona franca o in deposito franco, la riesportazione fuori dal territorio doganale comunitario. Tra le destinazioni doganali rientrano i regimi doganali.

2.9.1. - I regimi doganali. - I regimi doganali, a seconda delle finalità che realizzano si suddividono in «definitivi», «sospensivi», «economici» e/o di «circolazione».

Oltre ai regimi doganali il codice contempla «altre destinazioni», alcune marginali come la riesportazione, la distruzione e l'abbandono all'erario, altre di rilevanza maggiore come i depositi franchi e le zone franche.

I regimi doganali sono ben individuati (art. 4, punto 1, CDC) e sono contemplati e disciplinati dal CDC e dal DAC. Essi sono: l'immissione in libera pratica; il transito; il deposito doganale; il perfezionamento attivo; la trasformazione sotto controllo doganale; l'ammissione temporanea; il perfezionamento passivo; l'esportazione.

I regimi doganali, a loro volta, come già accennato, si distinguono in: regimi definitivi; regimi sospensivi; regimi economici; regimi 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 alla fiscalità che le misure di politica commerciale e pertanto non necessitano, da un punto di vista doganale, di altro adempimento, contrariamente a quanto si verifica per gli altri regimi.

Come si è avuto modo già di accennare, la merce originaria da Paesi terzi al fine di poter liberamente circolare tra i Paesi membri, deve essere posta in «libera pratica», provvedendosi al pagamento dei dazi e all'espletamento delle misure di politica commerciale, pertanto le merci saranno considerate comunitarie, potendo così liberamente circolare all'interno dell'UE. La fiscalità interna invece, sarà pagata successivamente nel Paese membro dove la merce stessa sarà immessa in consumo. Con la «libera pratica», le merci terze acquistano la connotazione di merci comunitarie (v. art. 9 del Trattato CEE, ora art. 23 in base alla nuova numerazione introdotta dal Trattato di Amsterdam; l'art. 4, punto 7, CDC fornisce la definizione di merce comunitaria).

L'art. 20 CDC fissa i criteri di tassazione in base alla tariffa (v. art. 67 CDC).

L'espressione «importazione» è riferita, invece, all'*immissione in consumo* di merci terze all'interno degli Stati membri. I *regimi doganali sospensivi*, invece, sono quei regimi che sospendono il pagamento dei dazi e l'applicazione delle misure di politica commerciale, per tutto il periodo di vincolo a tale regime o fin quando non vengono meno gli elementi soggetti che hanno fatto beneficiare della sospensione (ad esempio, mancata riesportazione di merce introdotta in regime di perfezionamento attivo per lavorazione). Essi sono (art. 84 CDC): transito esterno, deposito doganale, perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione, trasformazione sotto controllo doganale, ammissione temporanea. La finalità dei regimi sospensivi è di natura non fiscale in quanto tende a favorire le attività economiche in modo ed in misura diverse, come il regime del perfezionamento attivo, che permette l'introduzione di merce terza ai fini della lavorazione o trasformazione, con la funzione di incrementare l'attività di trasformazione all'interno di uno Stato membro. I *regimi doganali economici* sono, piuttosto, 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 della libera pratica e/o dell'immissione in consumo o dell'esportazione. I regimi doganali economici sono rappresentati da: deposito doganale, perfezionamento attivo, ammissione temporanea, perfezionamento passivo. I *regimi di circolazione* sono: il transito comunitario esterno, ed il transito comunitario interno.

Il *transito comunitario esterno* è un regime di circolazione che consente a merci terze, ad esso vincolate, di essere movimentate attraverso vari Paesi comunitari. È un regime sospensivo che si pone come deroga alla tariffa. Infatti la regola generale è che le merci che vengono introdotte nella Comunità siano dichiarate per un qualcosa. Nel regime del transito esterno l'obbligazione tributaria non nasce, vengono garantiti solo gli eventuali diritti gravanti sulla merce qualora la stessa venga immessa illegalmente in consumo nella Comunità. Il *transito comunitario interno* è un regime di circolazione che riguarda merci nazionali o comunitarie che devono spostarsi all'interno della Comunità attraverso Paesi Terzi.

2.9.2. - Il perfezionamento attivo. - Il regime di perfezionamento attivo, si sostanzia in una temporanea importazione ai fini della lavorazione o trasformazione del prodotto di base, che poi sarà riesportato.

Il termine «temporanea importazione» è poco tecnico, ma molto efficace; infatti la normativa comunitaria non conosce l'espressione temporanea importazione, di cui parla invece il TULD. Tale espressione è utilizzata comunemente per rendere meglio il concetto di perfezionamento che, inteso da solo, può sembrare un concetto astratto.

Ciò premesso, si può affermare che il regime del perfezionamento attivo consente a merce estera di essere introdotta nel territorio doganale comunitario, per subire una o più operazioni di perfezionamento.

Con l'espressione perfezionamento attivo si intende la temporanea importazione di merci terze ai fini della lavorazione per poi essere riesportate sotto forma di prodotti compensatori principali (da un prodotto possono derivare più prodotti compensatori, come il grano dal quale si ottiene la farina e la crusca. Per prodotti compensatori si intendono tutti i prodotti ottenuti da operazioni di perfezionamento: art. 114, co. 2, lett. d, CDC); per perfezionamento deve altresì intendersi la trasformazione, la lavorazione, il montaggio, l'assemblaggio, la riparazione e tutte quante le fattispecie previste dal codice (art. 114, co. 2, CDC).

Tale regime doganale favorisce l'attività di trasformazione che pertanto avvantaggia le imprese italiane e comunitarie conosciute in tutto il mondo per i propri manufatti generando di

conseguenza ricchezza e sviluppo economico; le finalità di tale regime non sono pertanto di carattere fiscale, ma di carattere economico, si favoriscono così le industrie comunitarie in modo tale che l'operatore estero potrà usufruire del *know-how* delle nostre imprese, senza oneri aggiuntivi rispetto al proprio Paese, mettendo sullo stesso piano le imprese italiane e quelle situate in Paesi terzi. Il vincolo a tale regime consente di evitare il pagamento dei dazi e delle altre fiscalità, permettendo così una riduzione dei costi aziendali e di ottenere un prodotto migliore a prezzi più bassi, realizzando indirettamente una maggiore occupazione dei fattori della produzione.

Del suddetto regime si conoscono due forme, la prima è un regime economico sospensivo, l'altra no. Esse sono denominate: «sistema della sospensione» con il quale, come già visto, merci estere sono introdotte nel territorio doganale comunitario per operazioni di perfezionamento in sospensione dai diritti doganali, previo deposito di un' idonea cauzione a garanzia dei diritti gravanti sulla merce, per poi essere riesportato il prodotto compensatore ottenuto, con conseguente svincolo della cauzione, e «sistema del rimborso» che permette di sottoporre a lavorazione sul territorio doganale comunitario merce estera immessa già in libera pratica, che ha pertanto assolto i relativi dazi, consentendo il rimborso o lo sgravio di quelli pagati, una volta che il prodotto compensatore ottenuto dalla lavorazione sia stato esportato. Il sistema della sospensione ha un'applicazione generalizzata a tutte le merci, mentre quello del rimborso trova delle limitazioni previste dall'art. 124 CDC, come merci soggette alla Politica Agricola Comune, sottoposte a restrizioni quantitative, e merci già non soggette a dazio in virtù di benefici tariffari o sospensioni autonome.

2.10. - Imposta sul reddito. - Particolare rilievo presentano le operazioni di importazione ai fini dell'imposta sul reddito (in base all'articolo 76, co. 5, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, t.u. imp. redd.), quando siano compiute con società non residenti che per i loro rapporti diretti o indiretti, controllano l'impresa importatrice o con società non residenti che sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa importatrice, e nel caso in cui l'impresa importatrice espleti attività di vendita e collocamento di materie prime o merci delle società non residenti. In tali circostanze 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 importati e rettificare il reddito imponibile dell'importatore nazionale ove riscontri una differenza tra il valore normale dei beni importati e i corrispettivi pattuiti. Il concetto di valore normale e il criterio della sua determinazione sono definiti all'articolo 9 d.P.R. n. 917/1986; la loro concreta applicazione è stata oggetto di attenta analisi in due circolari (circ. 22 settembre 1980, n. 9/2267 e 12 dicembre 1981, n. 42), nelle quali il Ministero delle finanze, ora Ministero dell'Economia e 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, nel supplemento ordinario alla *G.U.* 23 dicembre 1957, n. 317; Trattato istitutivo dell'Unione europea, in *G.U.C.E.* n. C 191 del 29 luglio 1992, ratificato in Italia con l. 3 novembre 1992, n. 454, nel supplemento ordinario alla *G.U.* 24 novembre 1992, n. 277; d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (*Approvazione del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale*), nel supplemento ordinario alla *G.U.* n. 80 del 28 marzo 1973; regolamento CEE 12 ottobre 1992, n. 2913

(Istituzione del Codice doganale comunitario), in *G.U.C.E.* n. L 302 del 19 ottobre 1992; regolamento CEE 2 luglio 1993, n. 2454 (*Disposizioni d'applicazione del regolamento del Consiglio del 12 ottobre 1992, n. 2913*), in *G.U.C.E.* n. L 253 dell'11 ottobre 1993; 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*), nel supplemento ordinario alla *G.U.* n. 279 del 29 novembre 1995; regolamento CEE del Consiglio n. 2658 del 23 luglio 1987 (*Nomenclatura tariffaria e statistica e tariffa doganale comune*), in *G.U.C.E.* n. L 256 del 7 settembre 1987).
— Per l'imposta sul valore aggiunto, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*) e successive modifiche ed integrazioni.

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, 2002; [3] DE CICCO, A., *Codice di diritto tributario internazionale e commercio estero*, Torino, 2003; [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., *Manuale annotato dell'IVA*, Milano, 1981.

— Per la giurisprudenza: Cass., sez. III, 3 novembre 1981, n. 1175; Cass., sez. III, 8 novembre 1984, n. 9835; Cass., sez. III, 24 aprile 1985, n. 3865; Cass., sez. III, 26 giugno 1988, n. 1363; Cass., sez. III, 26 aprile 1989, n. 1940, in *Giust. civ.*, 1990, I, 199; Cass., sez. III, 5 giugno-3 novembre 1981, n. 1175; Procura della Repubblica di Napoli, 7 febbraio 1973, in *Riv. guardia fin.*, 1974, 353; Trib. Milano, 8 giugno 1981, n. 2991, in *Gazz. val.*, 1982, 215.

ANTONIO DE CICCO