

ANTONIO DE CICCO

# Diritto doganale

Estratto da:

## DIGESTO

*delle Discipline Privatistiche*

*Sezione Commerciale*

*Aggiornamento*

\*\*\*

**UTET**  
GIURIDICA

## Diritto doganale

**Bibliografia:** A causa della scarsa e non recente bibliografia e della continua evoluzione del diritto doganale, che è caratterizzato peraltro da un forte tecnicismo, la voce ha per lo più natura di coordinamento della materia ed espositiva dei singoli istituti, unitamente all'inquadramento degli aspetti giuridici. Tra i testi più recenti si ricordano: A. DE CICCO, *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*<sup>2</sup>, Torino, 2003; Id., *Codice Annotato di diritto Tributario Internazionale e Commercio Estero*, Torino, 2004; Id., *Codice Comunitario dei Trattati istitutivi della Comunità Europea e dell'Unione Europea, IO*; Id., «Importazione», in *Enc. giur.*, Roma; Id., «Esportazione», in *Enc. giur.*, Roma; In «Ingiunzione doganale», in *Enc. giur.*; Id., «Accise», in *Enc. giur.*, Roma; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

**Legislazione:** si rinvia al testo.

**Sommario:** 1. Generalità. – 2. La territorialità. – 3. La zona di vigilanza doganale. – 4. Zona di vigilanza doganale terrestre. – 5. Zona di vigilanza doganale marittima. – 6. Gli spazi doganali e il circuito doganale. – 7. L'obbligazione doganale. – 8. Il luogo dove sorge l'obbligazione doganale. – 9. Il fisco doganale ed il debitore nell'obbligazione tributaria doganale. – 10. Le cause che escludono la nascita dell'obbligazione tributaria. – 11. Casi particolari: merci oggetto di particolari misure che vietino o ne limitino l'importazione o l'esportazione. – 12. Le cause di estinzione dell'obbligazione doganale. – 13. I soggetti passivi dell'obbligazione tributaria doganale. – 14. La figura del debitore doganale. – 15. La solidarietà passiva nell'obbligazione tributaria doganale. – 16. I soggetti passivi del «rapporto giuridico doganale». – 17. Il rimborso e lo sgravio dei dazi (artt. da 235 a 238 c.d.c.; artt. da 799 a 814 DAC). – 18. I tributi doganali. – 19. IVA intracomunitaria. – 20. Tariffa Doganale Comune. – 21. Origine delle merci. – 22. La prova dell'origine. – 23. Il cumulo. – 24. Il valore delle merci in Dogana. – 25. Rilevanza del luogo di introduzione delle merci ai fini del valore. – 26. I tassi di cambio per la determinazione del valore (artt. da 168 a 172 DAC). – 27. Merci deperibili (artt. da 173 a 177 DAC). – 28. Il regime dei «prezzi di entrata». – 29. Il documento D.V.1. – 30. La «dichiarazione in Dogana». – 31. La forma. – 32. La dichiarazione scritta. – 33. L'accettazione: rilevanza ai fini giuridici. – 34. Modalità operative. – 35. La dichiarazione in Dogana a mezzo procedure informatiche. – 36. La dichiarazione verbale. – 37. La dichiarazione in Dogana fatta con altro atto. – 38. La dichiarazione in Dogana nell'ambito del traffico postale. – 39. Le procedure semplificate (artt. da 253 a 289 DAC; artt. da 232 a 235 t.u.l.d.; d.lg. n. 374/1990; d.m. n. 548/1992; l. n. 213/2000; d.dirett. 7-12-2000). – 40. Rappresentanza in dogana. – 41. Lo Spedizioniere doganale o doganalista (artt. da 40 a 54 t.u.l.d.). – 42. Documento Amministrativo Unico. – 43. Garanzia dei diritti. – 44. L'esonero dalla garanzia. – 45. L'accertamento del tributo. – 46. Adempimenti connessi all'introduzione delle merci extracomunitarie nel territorio doganale comunitario. – 47. L'iter delle merci terze. – 48. Destinazioni e regimi doganali. – 49. Le destinazioni doganali. – 50. I regimi do-

ganali. – 51. Riesportazione, distruzione ed abbandono (artt. 182 c.d.c. e da 841 a 842 DAC). – 52. Depositi franchi e «zone franche» (artt. da 166 a 181 c.d.c.; e da 799 a 814 DAC). – 53. La libera pratica e l'importazione definitiva. – 54. Il trattamento daziario applicato a merci terze. – 55. Perdita della posizione di merce comunitaria. – 56. La reintroduzione in franchigia (artt. da 185 a 187 c.d.c.; artt. da 846 a 856 DAC). – 57. Regimi doganali di circolazione: transito comunitario, Transito Comune ed altri Regimi di circolazione. a) Il Transito Comunitario. – 58. b) Il Transito Comune. – 59. Altre procedure che attuano i regimi di circolazione. – 60. Il Carnet TIR. – 61. Il Carnet ATA (Admission Temporaire). – 62. I Regimi Doganali Economici (RDE). – 63. Il deposito doganale. – 64. Il Perfezionamento Temporaneo. – 65. Trasformazione sotto controllo doganale - TSC. – 66. Ammissione Temporanea. – 67. Il Perfezionamento Passivo. – 68. L'esportazione temporanea. – 69. Esportazione. – 70. La «non imponibilità» dell'IVA all'esportazione. – 71. Abbuono dei diritti d'accisa all'esportazione.

### 1. Generalità.

In tempi di e-business parlare di Diritto Doganale può apparire anacronistico. Eppure il commercio elettronico non ha condotto ad un processo di smaterializzazione dei beni, aumentandone piuttosto i volumi di scambio e restituendo così attualità alla legislazione doganale che disciplina le operazioni del commercio internazionale non solo sotto il profilo fiscale ma anche sotto quello economico.

La trasversalità dei settori giuridici interessati dalla materia doganale, ha impedito, da sempre, di poterla classificare in una specifica ed unica branca del diritto come ad esempio quella tributaria.

Il Diritto Doganale ha per oggetto esclusivamente disposizioni inerenti le transazioni commerciali di «beni», dal «Territorio Doganale Comunitario» verso Paesi terzi, intendendo per essi quelli non facenti parte della Comunità, e viceversa, in quanto le prestazioni di «servizi» esulano dal campo del diritto doganale.

La legislazione doganale è disciplinata quasi esclusivamente da norme di Diritto Comunitario ed in particolare dalle disposizioni del Codice Doganale Comunitario [c.d.c., Regolamento (CEE) n. 2913/1992] e dalle Disposizioni di Applicazione del Codice [DAC, Regolamento (CEE) n. 2454/1993]. A livello nazionale essa è rappresentata dalle disposizioni del t.u.l.d. (d.p.r. 23-1-1973, n. 43, Testo unico della legislazione doganale) del 1973, il quale, unitamente alla prassi

amministrativa, integra e disciplina gli aspetti non ancora armonizzati a livello comunitario, quali quelli relativi al contenzioso ed al sistema sanzionatorio.

La cognizione del diritto doganale costituisce oggi una leva economica di fondamentale importanza sia per fronteggiare i fenomeni distorsivi del contrabbando e della concorrenza sleale, sia perché dà l'opportunità alle imprese nazionali e comunitarie di rivedere in termini di flessibilità e di costo le politiche occupazionali per riconquistare competitività a livello internazionale e far fronte alla concorrenza dei mercati esteri, che sempre più offrono condizioni vantaggiose di insediamento per le nostre aziende, sia per il basso costo della manodopera che per le condizioni favorevoli per la delocalizzazione degli impianti.

## 2. La territorialità.

La territorialità è un elemento importante per poter comprendere l'ambito in cui la normativa doganale si applica.

La nozione di Territorio doganale fornita dal c.d.c., attiene al campo di applicazione degli Istituti doganali e dei dazi nelle transazioni commerciali tra i Paesi della Comunità e quelli terzi e non anche alla fiscalità interna che viene applicata alle merci terze nei casi in cui esse siano immesse in consumo nei singoli Stati membri: è il caso dell'IVA e delle Accise; i cui ambiti territoriali di applicazione e la relativa disciplina giuridica sono propri delle rispettive normative di settore.

Il c.d.c., all'art. 3, ha introdotto un concetto nuovo di territorialità, che è espressione di una mutata realtà politico-geografica realizzata dal 1°-1-1993 con il «Mercato Unico».

Al concetto di Territorio Nazionale si è aggiunto sostituendo, ai fini doganali, quello di Territorio Comunitario.

L'art. 3 del c.d.c., già modificato più volte dalla prima stesura, a seguito della continua evoluzione legata alla fluidità degli gruppi economico-politici, fornisce una definizione dettagliata del Territorio doganale comunitario. Esso è lo spazio che comprende, in linea generale, i Territori dei Paesi membri della Comunità Europea con le loro acque territoriali, le acque marine interne, e lo spazio aereo sovrastante.

Costituiscono eccezioni a tale assunto:

A) le «zone» che, pur facendo parte del territorio politico degli Stati membri, non rientrano nel «Territorio doganale comunitario»; lo scambio commerciale con tali «zone» comporta formalità di importazione e/o di esportazione, come se fossero Paesi terzi.

Tali territori sono:

— per la Danimarca: le Isole Faerøer, la Groenlandia;

— per i Paesi Bassi: le Antille Olandesi;  
 — per la Spagna: Ceuta e Melilla;  
 — per l'Italia: Livigno, Campione d'Italia, le acque nazionali del lago di Lugano;  
 — per la Francia: Saint-Pierre e Miquelon, Mayotte;  
 — per la Germania: l'isola di Helgoland ed il territorio di Busingen.

Inoltre, per l'isola Helgoland, le merci spedite da quell'isola verso l'UE vengono considerate, come per gli altri territori, merci terze, mentre le merci spedite dall'UE verso l'isola di Helgoland, non si considerano esportate fuori dal territorio doganale comunitario, ai sensi dell'art. 161, 3° par., del c.d.c.

B) I territori che pur facendo parte del territorio doganale comunitario, non applicano le norme comunitarie in tema di IVA, previste dalla cosiddetta VI Direttiva (la 77/388/CEE) e succ. mod. integrazioni che ha disciplinato ed armonizza la normativa IVA in ambito comunitario, di recente abrogata e sostituita dalla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (1): pertanto, gli scambi tra tali «località» ed i 27 Stati membri avviene con le formalità del transito comunitario interno, in conformità dell'art. 315, già art. 314 lett. c), del DAC.

Tali territori sono:

— per la Spagna: Isole Canarie;  
 — per la Francia: Guadalupa, Martinica, Riunione, Guyana francese;  
 — per il Regno Unito: Isole Normanne o del Canale;  
 — per la Grecia: Monte Athos.

(1) In GUCE L n. 347 del 11-12-2006.

## 3. La zona di vigilanza doganale.

Benché la normativa doganale comunitaria modifichi sostanzialmente molte procedure, termini ed Istituti previsti già da quella nazionale, nonché ridefinisca la delimitazione del territorio doganale, si ritiene che parte delle disposizioni nazionali non riprese integralmente a livello comunitario, come quelle relative alla «zona di vigilanza doganale», debbano essere necessariamente interpretate sistematicamente, ove non in contrasto con le prime.

Ciò in quanto non è più possibile applicarle alla lettera, in considerazione dei mutati scenari comunitari che, però, non hanno tenuto conto del coordinamento delle varie realtà preesistenti nei singoli Stati membri. Pertanto si ritiene che tali disposizioni siano tuttora in vigore, per la loro rilevanza procedurale, legata alle attività di polizia tributaria e giudiziaria che in tali luoghi si possono porre in essere, e quindi necessitano di un accenno.

La zona di vigilanza doganale, prevista e disciplinata dall'art. 17 del t.u.l.d., è lo spazio sottoposto a particolare sorveglianza ai fini della difesa doganale, che

si estende per 10 fino a 30 Km all'interno del confine terrestre, e per 5 fino a 10 km dal lido verso l'interno, lungo la frontiera marittima; la delimitazione dell'estensione è stata adottata con decreto del Ministro delle Finanze del 23-11-1985.

#### 4. Zona di vigilanza doganale terrestre.

La zona di vigilanza doganale terrestre è rilevante ai fini degli atti che in tale zona sono posti in essere. Infatti gli organi di polizia tributaria e giudiziaria, ai sensi degli artt. 33 e 35 della legge 7-1-1929, n. 4, possono procedere a verifiche, perquisizioni e ricerche, allo scopo di constatare la legittima provenienza delle merci estere soggette a diritti di confine.

Occorre ricordare che nella zona di vigilanza doganale vige l'inversione dell'onere della prova (art. 25 t.u.l.d.) cioè, è il detentore che deve dimostrare la legittima provenienza delle merci, soggette ai diritti di confine.

Tali disposizioni sembrano solo apparentemente in contrasto con la presunzione del carattere comunitario delle merci (artt. 313 ss. — 345 — DAC) che circolano nel territorio della comunità; di fatto esse riguardano circostanze diverse.

#### 5. Zona di vigilanza doganale marittima.

L'art. 29 del t.u.l.d. prevede (v. anche art. 30 c.c.d.) che: è sottoposta a «vigilanza doganale marittima» la zona costituita dalla fascia del mare che si estende dalla linea doganale (definita dall'art. 17 t.u.l.d.), sino al limite esterno del «mare territoriale».

#### 6. Gli spazi doganali e il circuito doganale.

Gli «spazi doganali» ed il «circuito doganale» sono concetti che non riferiscono a quello di «territorio doganale» nell'accezione in precedenza esaminata e sono sconosciuti alla normativa doganale comunitaria.

Essi sono ambiti territoriali ben definiti, posti nel territorio nazionale e per lo più recintati e presidiati, e corrispondono, di norma, ai luoghi ove le merci sono introdotte e vigilate quando sono presentate in Dogana per ricevere una destinazione doganale.

All'interno degli spazi doganali si trovano talvolta i locali di temporanea custodia, cioè quei luoghi dove le merci sono introdotte in attesa di ricevere una destinazione doganale.

La differenza tra i due concetti di spazio e circuito doganale è in termini operativi, cioè mentre gli spazi doganali definiti dall'art. 17 del t.u.l.d., sono istituiti per finalità di vigilanza e controllo; si pensi alle aree interne degli aeroporti o a quei luoghi recintati, che costituiscono gli spazi doganali nelle Dogane interne, dove le merci estere e/o comunitarie vengono introdotte per essere vincolate ad un regime doganale, previa presentazione di una dichiarazione scritta su formulario DAU.

Il concetto di «spazio doganale» è rilevante soprattutto ai fini sanzionatori nelle fattispecie di contrabbando, previste dall'art. 282, lett. d), t.u.l.d., nei casi di asportazione delle merci da tali luoghi, nonché circa la competenza degli organi che vi operano.

Il circuito doganale, invece, è disciplinato dall'art. 18 del t.u.l.d., ed è un'area destinata dalla Dogana al compimento di operazioni doganali; essa può coincidere talvolta con gli spazi doganali.

Tale Istituto lo si può più facilmente comprendere se si parte dal presupposto che ogni operazione doganale deve essere effettuata nel circuito doganale.

Qualora si debba effettuare un'operazione fuori dal circuito doganale, ad esempio presso l'azienda, occorre l'autorizzazione del Capo della Dogana.

#### 7. L'obbligazione doganale.

L'obbligazione doganale è definita dal c.d.c. 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, n. 9).

Nel diritto doganale occorre però preliminarmente fare una distinzione tra: «rapporto giuridico doganale» ed «obbligazione tributaria doganale».

In entrambi i casi si è nel campo dei rapporti obbligatori, nell'accezione civilistica del termine.

Il «rapporto giuridico doganale» è il complesso di obblighi che la normativa comunitaria e nazionale impone a chi detiene una determinata merce, e non comporta, di per sé, l'obbligo del pagamento dei «diritti doganali».

Si pensi, a tal proposito agli obblighi previsti dalla normativa comunitaria e nazionale di settore, come gli adempimenti dovuti dai Capitani delle navi provenienti dall'estero diretti in un porto della Comunità, i quali devono essere muniti del «manifesto di carico» ed esibirlo all'Autorità doganale.

Esistono ulteriori «obblighi» e procedure connesse ai singoli «regimi doganali» che non fanno nascere, di per sé, l'«obbligazione doganale» se ne è rispettata la procedura.

L'«obbligazione tributaria doganale», invece, è un'obbligazione pecuniaria, ed è conseguenza del rapporto giuridico doganale, cioè di quella relazione, come prima indicato, che viene ad instaurarsi tra l'Autorità pubblica e chi detiene le merci, quando questi ponga in essere una determinata operazione doganale e/o una determinata azione o omissione cui la normativa riconduce la nascita della pretesa tributaria.

La nascita dell'obbligazione doganale genera il pagamento del tributo.

Il quantum sul quale esso si applica è costituito dalla base imponibile.

Gli elementi che concorrono a formare la base imponibile ai fini doganali sono quattro:

- la «quantità»;
- la «qualità»;
- il «valore in dogana delle merci»;
- l'«origine delle merci».

#### 8. Il luogo dove sorge l'obbligazione doganale.

L'individuazione del luogo dove sorge l'obbligazione tributaria doganale riveste particolare importanza ai fini della determinazione della competenza territoriale dell'Autorità procedente.

L'art. 215 c.d.c. nella formulazione vigente stabilisce che l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui avvengono i fatti che la generano;

— se questo non è conosciuto, si ritiene che l'obbligazione doganale sia sorta nel luogo dove è avvenuta la scoperta dei fatti che hanno generato la nascita dell'obbligazione doganale;

— nel caso, invece, di regimi doganali che implicano il sistema dell'appuramento (chiusura amministrativa di una procedura doganale), il luogo è quello dove la merce è stata vincolata al regime, oppure quello di entrata nella Comunità.

Qualora, però, l'Autorità doganale riesca a stabilire che l'obbligazione era già sorta quando la merce si trovava in un altro luogo, si ritiene che l'obbligazione sia sorta nel luogo in cui è possibile stabilire che essa si trovava nel momento più lontano nel tempo a cui si fa risalire l'obbligazione doganale, pertanto le autorità doganali competenti al recupero ed alla contabilizzazione sono quelle dello Stato membro in cui è sorta o si ritiene sia sorta l'obbligazione doganale. Se, invece, l'obbligazione è sorta in uno Stato membro, ma l'importo della stessa è inferiore a 5000 Euro, si considera che l'obbligazione sia sorta nello Stato membro in cui è avvenuta la constatazione.

#### 9. Il fatto generatore ed il debitore nell'obbligazione tributaria doganale.

Le condizioni generatrici dell'obbligazione doganale sono previste espressamente dal Codice doganale, il quale passa in rassegna prima le fattispecie relative all'importazione (artt. da 201 a 205) e poi i casi relativi all'esportazione (artt. da 209 a 211 c.d.c.).

Non fanno sorgere l'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 204 DAC le inosservanze elencate nell'art. 859 DAC, le quali non influiscono sul corretto funzionamento del regime doganale o della custodia temporanea. Benché tali inosservanze non facciano sorgere l'obbligazione doganale, non è escluso che esse possano essere soggette a sanzioni di tipo amministrativo quali, ad esempio, la revoca dell'autorizzazione rilasciata nel quadro del regime doganale interessato (861 DAC).

#### 10. Cause che escludono la nascita dell'obbligazione tributaria.

Vi sono particolari circostanze, espressamente previste dal c.d.c. (art. 206) e dal DAC (artt. da 862 a 864) in cui la normativa comunitaria esclude la nascita dell'obbligazione doganale.

Esse sono la distruzione totale o la perdita irrimediabile della merce per:

- A) perdite naturali (artt. da 862 a 864 DAC);
- B) caso fortuito o forza maggiore;
- C) la distruzione delle merci presentate in Dogana, su autorizzazione dell'Autorità competente (Dogana).

A) Per perdite naturali si devono intendere quelle diminuzioni di quantità dovute alla natura stessa della merce, quali i «cali naturali e tecnici».

Per la parte di perdita subita, l'obbligazione doganale non nasce (art. 206 c.d.c.).

L'autorità doganale può dispensare l'interessato dal fornire la prova quando è palese che la diminuzione sia dovuta alla natura stessa della merce (art. 863 DAC).

La perdita viene calcolata in base a tassi forfetari, secondo i parametri in vigore negli Stati membri (art. 864 DAC).

È altresì esclusa la nascita dell'obbligazione doganale, con esonero di responsabilità, quando la perdita subita dipende da caso fortuito o da forza maggiore.

Gli effetti giuridici sono uguali; manca nel c.d.c. e nel DAC una definizione di caso fortuito o forza maggiore, per i quali occorre ricondursi ai principi giuridici generalmente conosciuti, che riconoscono alla forza maggiore una particolare inevitabilità: «vis cui resisti non potest», rispetto al caso fortuito.

C) Qualora le circostanze lo richiedano, l'Autorità doganale, su istanza del detentore delle merci, può autorizzare la distruzione delle stesse; può altrimenti, per giustificati motivi, far procedere alla distruzione delle merci presentate in Dogana, informandone il detentore ed a spese di quest'ultimo (art. 56 c.d.c.).

#### 11. Casi particolari: merci oggetto di particolari misure che ne vietino o ne limitino l'importazione o l'esportazione.

L'obbligazione doganale sorge anche nei confronti di merce, che, eludendo eventuali divieti o limitazioni, venga comunque introdotta e/o immessa in consumo nel Territorio doganale della Comunità (art. 212 c.d.c.).

Tali merci, al di là delle sanzioni applicabili, sono soggette a dazi, come se le misure di restrizione previste non fossero esistite; si pensi ad oggetti di cui è vietata l'importazione perché offensivi della morale pubblica, fraudolentemente immessi in commercio. Eccezione viene fatta per l'irregolare introduzione

di sostanze stupefacenti e psicotrope, nonché per l'introduzione di monete false; tali fattispecie non comportano il sorgere dell'obbligazione.

Qualora però ai fini dell'applicazione della legislazione penale, in vigore nei singoli Stati membri, l'esistenza dell'obbligazione serva di base per l'esercizio dell'azione penale, essa si considera sorta (art. 212 c.d.c.).

**12. Le cause di estinzione dell'obbligazione doganale.** L'obbligazione doganale si estingue (art. 233 c.d.c.) per:

- prescrizione;
- insolvenza del debitore;
- pagamento dell'importo;
- sgravio dell'importo;
- invalidazione della dichiarazione;
- sequestro o confisca della merce prima dello svincolo;
- sequestro e confisca di merci introdotte irregolarmente,

oltre ai casi, esaminati in precedenza, che non fanno nascere l'obbligazione doganale o se questa è già nata la fanno estinguere.

In caso di sequestro o di confisca della merce, per le esigenze della legislazione penale applicabile alle importazioni doganali, l'obbligazione doganale è tuttavia considerata esistente qualora la legislazione penale di uno Stato membro preveda che i dazi doganali costituiscono la base per la determinazione di sanzioni o qualora l'esistenza di un'obbligazione doganale costituisca la base per procedimenti penali.

Il termine di prescrizione previsto di tre anni (art. 221, par. 3) può essere sospeso dal momento in cui è presentato un ricorso a norma dell'art. 243 e per la durata del relativo procedimento; oppure la prescrizione al debitore può avvenire anche dopo la scadenza dei tre anni quando l'obbligazione doganale sia nata da un atto che al tempo era penalmente perseguibile.

**13. I soggetti passivi dell'obbligazione tributaria doganale.**

Come in tutte le obbligazioni civili anche quella tributaria-doganale si instaura tra due o più soggetti, la cui individuazione è fondamentale per stabilire nei confronti di chi sorga la pretesa erariale.

Il soggetto attivo è l'Autorità pubblica (la Dogana). Il soggetto passivo è colui che è tenuto al pagamento dell'obbligazione doganale e cioè al pagamento dei dazi all'importazione o all'esportazione; questi ultimi attualmente non sono previsti dalla normativa vigente.

Come in tutte le obbligazioni di carattere pecuniario, anche quella doganale fa sorgere nei confronti dell'Autorità fiscale il diritto di esigere il pagamento dell'importo dei dazi doganali e delle altre imposizioni dovute, mentre dalla parte del soggetto passivo

corre l'obbligo di pagare il relativo importo, che come ogni credito, per essere pagato, deve essere certo, cioè determinato nel suo ammontare, liquido ed esigibile, cioè non sottoposto a termine o a condizione sospensiva.

**14. La figura del debitore doganale.**

Il debitore doganale, per la normativa comunitaria (art. 4, p. 12, c.d.c.), è qualsiasi persona tenuta al pagamento dell'obbligazione tributaria, cioè al pagamento dei dazi all'importazione e/o all'esportazione (art. 4, p. 9, c.d.c.).

Si citano alcune figure di soggetti passivi che il c.d.c. menziona:

- il dichiarante (art. 4, p. 18, c.d.c.), cioè la persona fisica o giuridica, che fa la dichiarazione in Dogana, o la persona in nome della quale è fatta la dichiarazione in Dogana, cioè il rappresentante;
- la persona che ha introdotto o fatto uscire irregolarmente la merce dal Territorio doganale comunitario;
- l'autore della sottrazione;
- la persona tenuta all'adempimento degli obblighi previsti dalla normativa comunitaria, la cui violazione o inosservanza ha fatto sorgere l'obbligazione doganale;
- la persona responsabile del consumo o dell'utilizzazione irregolare di merce posta in zona franca o in deposito franco.

**15. Es solidarietà passiva nell'obbligazione tributaria doganale.**

«Quando per una medesima obbligazione doganale esistono più debitori, tutti sono tenuti al pagamento dell'obbligazione in solido» (art. 213); tra esse si individuano le persone:

- che hanno fornito dati necessari alla stesura della dichiarazione, che avrebbero dovuto essere a conoscenza della loro erroneità, quando i dati da loro forniti abbiano prodotto una mancata riscossione, in tutto o in parte, dei dazi dovuti per legge;
- che hanno partecipato all'introduzione e/o alla sottrazione di merce sottoposta a controllo doganale, sapendo o dovendo sapere, secondo ragione, che si trattava di tale merce;
- che hanno acquistato o detenuto merce sottratta al controllo doganale.

**16. I soggetti passivi del «rapporto giuridico doganale».**

Diversi dai soggetti passivi dell'obbligazione tributaria, appena indicati, sono i soggetti ai quali la legge impone precisi obblighi e divieti, che vengono definiti «soggetti passivi del rapporto giuridico».

È soggetto passivo del rapporto giuridico, per esempio, chi voglia eseguire costruzioni ed altre opere di ogni specie in prossimità della linea doganale; questi

deve richiedere al Direttore dell'Ufficio delle Dogane territorialmente competente l'autorizzazione (d.lg. 8-11-1990, n. 374, art. 19); chi detiene merci estere nella zona di vigilanza doganale, e deve dimostrarne (inversione dell'onere della prova) la legittima provenienza, pena l'imputazione per contrabbando (art. 25 t.u.l.d.); chi circola negli spazi doganali deve esibire, se richiesto, gli oggetti ed i valori portati sulla persona, pena l'esecuzione di una perquisizione personale (art. 20 t.u.l.d.).

**17. Il rimborso e lo sgravio dei dazi** (artt. da 235 a 238 c.d.c.; artt. da 877 a 912, All. da 111 a 113 DAC). Nella prassi operativa sovente accade che parte degli importi riscossi a seguito di operazioni doganali, per somme pagate superiori a quelle dovute, debbano essere rimborsate (ripetizione dell'indebito), oppure si verifica che l'Autorità doganale decida di non procedere più alla riscossione di crediti, accertati ma non ancora pagati, il che di solito accade quando l'importo non è dovuto.

In entrambi i casi si ricorrerà rispettivamente alla procedure: del rimborso o dello sgravio.

Il rimborso si ha quando l'interessato presenta all'Autorità doganale un'istanza volta ad ottenere la restituzione di tutto o di parte dei tributi doganali pagati.

Lo sgravio si ha quando l'Autorità doganale decide di non riscuotere più un importo iscritto nei propri registri contabili (pertanto contabilizzato) ma non ancora pagato dal soggetto passivo d'imposta.

Il c.d.c. tratta congiuntamente il rimborso e lo sgravio pur essendo due procedure diverse (v. artt. da 877 a 904 DAC).

#### **18. I tributi doganali.**

I tributi e le altre prestazioni anche di natura non tributaria, quali «contributi (spazi sperimentali)», «tasse imbarco e sbarco», «tasse di ancoraggio», «diritti fissi», che l'Autorità doganale esige all'atto delle operazioni doganali vengono definiti dalla normativa nazionale come «diritti doganali». Il t.u.l.d. ne fornisce la definizione (art. 34).

Rientrano tra i diritti doganali i «diritti di confine», che comprendono i dazi all'importazione ed all'esportazione, i prelievi agricoli, l'IVA e le Accise all'importazione.

A tutt'oggi aver chiaro la nozione di «diritti di confine», riveste una grande rilevanza al fine della configurabilità del reato di contrabbando (artt. 282 ss. t.u.l.d.).

La Legislazione comunitaria non conosce la distinzione operata dal t.u.l.d., pertanto i tributi accertati e riscossi dall'Autorità doganale possono distinguersi in:

a) «risorse proprie» tradizionali riscosse dalle Autorità doganali dei singoli Stati membri e messe a di-

sposizione direttamente del bilancio della Comunità di cui costituiscono fonte di entrata, sono costituite essenzialmente da dazi all'importazione ed all'esportazione, quest'ultimi attualmente non previsti, nonché da altre tasse di effetto equivalente dovute sempre all'importazione e/o esportazione di merci verso e dalla Comunità, nonché da imposizioni istituite nel quadro della politica agraria comune (detti «dazi agricoli» o «elementi agricoli»).

Le risorse proprie tradizionali sono riscosse dalla Dogana secondo le disposizioni normative comunitarie e nazionali adattate, se del caso, a quelle comunitarie.

Il sistema delle risorse proprie è disciplinato dalla Decisione CEE-Euratom 88/376 e dal Reg. CE 22-5-2000, n. 1150 (2) erede del Reg. CEE-Euratom n. 1552/1989 il quale a seguito di numerose modifiche ha necessitato di una razionalizzazione.

Gli Stati membri, che forniscono la struttura amministrativa per riscuotere le risorse proprie tradizionali (dazi), ricevono un aggio sulle somme riscosse per conto della Comunità (art. 10 Reg. n. 1150/2000).

b) «tasse interne», cioè i tributi costituenti Entrate tributarie dei singoli Stati membri, quali IVA ed

(2) In GUCE L 130/2000.

#### **19. IVA intracomunitaria.**

Dal 1° gennaio 1993, data di entrata in vigore del Mercato Unico Europeo, nelle transazioni commerciali tra i Paesi membri, tecnicamente non si parla più di operazioni di importazione e/o esportazione da e verso tali Paesi, bensì di acquisti e/o cessioni intracomunitarie, aventi una propria e distinta disciplina.

Questa distinzione non costituisce solo un cambio di nomen iuris, ma sta ad indicare procedure che si poggiano su istituti e basi giuridiche differenti.

Il Mercato Unico ha realizzato uno spazio senza frontiere tra i Paesi dell'UE ove le merci possono circolare liberamente all'interno dei Paesi membri, lasciando però determinati adempimenti residuali, sia ai fini IVA che statistici, volti questi ultimi a conoscere la tipologia e la quantità degli scambi effettuati tra tali Paesi.

Gli adempimenti relativi all'IVA negli scambi intracomunitari, di natura fiscale e statistica, resteranno in vigore, per un 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 così 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 stato fruito il servizio.

Esso non si applica agli acquisti di beni effettuati da privati o da viaggiatori comunitari, per i quali è previsto, di norma, il pagamento dell'IVA nel Paese di acquisto del bene, fatte salve apposite disposizioni, come nel caso di acquisto di autovetture nuove [art. 38, 3° co., lett. e) del d.l. n. 331/1993 conv. con mod. in l. n. 427/1993], ecc.

#### 20. Tariffa Doganale Comune.

La Tariffa Doganale Comune, di seguito indicata come TDC, è una codificazione numerica a 8 cifre (es. 03019911: salmoni del Pacifico e salmoni del Danubio) di ogni singola tipologia merceologica cui è affiancata la «tabella dei dazi» (→ TARIFFA DOGANALE COMUNE).

Essa costituisce un elemento importante ai fini della determinazione della base imponibile in quanto la corretta classificazione merceologica di un prodotto consente di attribuire allo stesso l'aliquota daziaria ad esso associata.

#### 21. Origine delle merci.

Negli scambi internazionali è fondamentale la distinzione tra «origine» e «provenienza» della merce. Spesso la merce proveniente da un Paese non è originaria dello stesso Paese, pertanto merci provenienti dalla Norvegia possono essere originarie del Canada; per questo motivo la determinazione dell'origine è un elemento fondamentale.

La conoscenza dell'«origine delle merci» permette di applicare ad ogni singola tipologia merceologica le misure fiscali (dazi) e contingenziali (limitazioni quantitative, sanzioni ed altre) previste:

- dalla TDC;
- dalla TARIFFA DOGANALE COMUNE;
- dagli Accordi bilaterali o plurilaterali conclusi tra l'Unione Europea ed i singoli Paesi Terzi;
- da agevolazioni concesse unilateralmente dall'Unione nei confronti di alcuni Paesi terzi, come è il caso di quelli in via di sviluppo (PVS);
- da disposizioni normative e regolamentari, nazionali e comunitarie.

Il Codice Doganale Comunitario distingue l'origine delle merci in «origine non preferenziale» ed «origine preferenziale».

A) Origine non preferenziale (artt. da 22 a 26 c.d.c. All.ti da 9 a 13 DAC).

L'origine non preferenziale costituisce la regola, e si applica alle «merci originarie» dei Paesi con i quali la Comunità non ha stipulato accordi tariffari, intendendo per originarie quelle ivi interamente ottenute (art. 23 c.d.c.), nonché si applica alle «merci originarie» di altri Paesi terzi che in tale località abbiano subito una trasformazione sostanziale. Fanno eccezione i prodotti tessili, per i quali la determinazione di origine si basa sul concetto di trasformazione completa (v. All.to 10 del DAC). Per i prodotti tessili

indicati nell'Allegato 10 l'origine viene conferita sulla base delle trasformazioni elencate nella colonna 3 di detto Allegato, a prescindere dal cambiamento di voce doganale. L'Allegato 11 al DAC invece, elenca i prodotti diversi dai tessili, e le trasformazioni cui devono essere sottoposte le merci terze per acquisire il carattere originario.

Le regole relative all'«origine non preferenziale», si applicano talvolta, anche ai Paesi nei confronti dei quali sono stati stipulati accordi tariffari (che comportano una riduzione dell'aliquota daziaria), quando non è possibile applicare le regole proprie del regime preferenziale, per esempio, a causa della mancanza del certificato di origine.

B) Origine preferenziale (art. 27 c.d.c., da 66 a 123 DAC, All.ti da 14 a 22; singoli Accordi preferenziali).

L'origine preferenziale, che si concretizza nel trattamento daziario più favorevole concesso a prodotti originari di determinati Paesi a seguito di accordi bilaterali o concessioni unilaterali, comporta una riduzione o un'esenzione dai dazi doganali; le aliquote daziarie preferenti sono riportate nella TARIFFA DOGANALE COMUNE. L'origine preferenziale si applica anche ai materiali originari di Paesi terzi, che abbiano subito nel Paese accordista una trasformazione sufficiente, cioè una delle trasformazioni elencate nell'Allo 15 al DAC.

Pertanto le regole che distinguono l'origine preferenziale sono più rigide rispetto a quelle dell'origine non preferenziale.

Nei casi di un prodotto che sia stato oggetto di «lavorazione o trasformazione sostanziale» in più Paesi o oggetto di «lavorazione o trasformazione di più prodotti originari» da altri Paesi terzi l'oggetto ottenuto acquista l'origine dell'ultimo Paese purché:

- si tratti di lavorazione o trasformazione sostanziale (art. 24 c.d.c.);
- tale processo di lavorazione o trasformazione sia economicamente giustificato (cioè abbia rilevanza);
- sia compiuta da un'impresa attrezzata;
- abbia come risultato la fabbricazione di un prodotto nuovo o che abbia subito una fase importante della lavorazione.

Tutte queste condizioni devono coesistere e non devono tendere ad eludere le regole concernenti l'origine della merce (art. 25 c.d.c.).

Per trasformazione completa (art. 37 DAC), si intendono le lavorazioni o le trasformazioni che hanno l'effetto di classificare i prodotti ottenuti in una «Voce Doganale» (→ TARIFFA DOGANALE COMUNE) diversa da quella relativa a ciascuno dei «prodotti non originari utilizzati».

Il trattamento preferenziale si applica solo nei casi in cui prodotti originari del Paese accordatario sono

trasportati direttamente, senza l'attraversamento di altri Paesi (regola del trasporto diretto).

Una deroga è consentita solo se tali prodotti toccano altri porti per trasbordi ed immagazzinamento in deposito per la buona conservazione delle stesse, senza subire altre operazioni che il solo scarico e carico, purché restino sotto sorveglianza delle Autorità doganali.

Occorre sottolineare ancora una volta, che tali preferenze sono frutto o di accordi bilaterali o di concessioni unilaterali da parte della Comunità (art. 27 c.d.c.) e riguardano unicamente gli aspetti daziari, mentre non riguardano le misure di politica economica o altre restrizioni o divieti all'importazione.

## 22. La prova dell'origine.

La prova dell'origine viene data da un documento: il «certificato di origine».

I modelli da utilizzare ai fini dell'origine sono:

— EUR 1 (All.to 21 al DAC) per i Paesi legati all'Unione da accordi bilaterali.

— Dichiarazione su fattura (All.ti 18 e 22; artt. 91 e 117 DAC) utilizzata per spedizioni esclusivamente di prodotti originari, di valore unitario non superiore all'importo precisato nell'accordo;

— FORM A (All.to 17 al DAC) per tutti gli altri Paesi beneficiari del «Sistema delle Preferenze Generalizzate» (SPG) o per quelli beneficiari di agevolazioni tariffarie concesse unilateralmente dall'Unione, come i Paesi in via di sviluppo.

— A. TR utilizzato nell'ambito dell'Accordo CE-Turchia. A decorrere dal 1°/1/1999, per i prodotti agricoli, originari della Turchia o della CE, devono essere rilasciati e accettati esclusivamente certificati EUR.1, mentre per i prodotti industriali il modello ATR (CR D97/99).

In generale, ai fini della corretta applicazione delle regole di origine, sia la merce che il certificato di origine possono essere oggetto di controllo successivo (controllo a posteriori) al fine di verificare la conformità o l'autenticità di quanto dichiarato nel certificato stesso (art. 26 c.d.c.).

Tra le agevolazioni tariffarie adottate unilateralmente rientra il SPG (Sistema delle Preferenze Generalizzate, applicato per la prima volta dalla Comunità nel luglio del 1971) di cui fanno parte circa 169 Stati che beneficiano di una esenzione parziale o totale dai dazi.

La maggior parte delle frodi più che sul valore e sulla quantità delle merci è incentrata sui sistemi di raggio delle regole di origine.

Le ragioni delle frequenti frodi nel campo dell'origine, perpetrate a mezzo di false certificazioni attestanti l'origine preferenziale di merci che non hanno tale requisito, vanno ritrovate nei notevoli vantaggi economici.

Il dichiarare un'origine diversa rappresenta un esca-motage, non tanto per beneficiare di un trattamento daziario più favorevole, quanto per evitare misure restrittive all'importazione nei confronti di determinati prodotti.

Molto spesso il trattamento accordato ad un prodotto originario di un Paese condiziona le scelte degli industriali su dove localizzare gli impianti.

Ad esempio: si consideri l'acquisto di n. 10 «Trattori stradali per semirimorchi nuovi», originari degli USA, classificati alla voce della NC 870120, aventi un valore unitario di € 200.000 — franco destino — per un totale di € 2 milioni; tale importo costituisce la base imponibile sulla quale verrà applicata l'aliquota daziaria e successivamente l'IVA.

Su tale valore grava un'aliquota daziaria del 16%, come da «Tariffa Doganale», pari ad un valore complessivo di € 320.000.

Tale importo sommato al prezzo dei 10 veicoli costituirà la base imponibile sulla quale sarà applicata, nel caso di importazione in Italia, l'aliquota IVA del 20% pari a € 404.000.

Qualora la stessa partita di merce fosse stata originaria del Brasile o di altro Paese con il quale l'Unione Europea ha accordi preferenziali e fosse stata accompagnata da apposito certificato attestante l'origine (FORM A) l'operatore per quella stessa partita di merce avrebbe beneficiato di misura tariffaria preferenziale con un'aliquota daziaria pari a 0, prevista nell'RTS, con un risparmio di € 320.000 sul dazio e di € 40.000 € sull'IVA (calcolati sull'incidenza del dazio nel computo dell'IVA), con un risparmio totale di € 384.000.

In tal modo l'operatore, a parità di prodotto, può portare sul mercato una merce a prezzi più competitivi.

## 23. Il Cumulo.

Le regole che disciplinano l'unione di prodotti di origini diverse incorporati in un altro prodotto completo al fine di determinare l'origine di quest'ultimo, cosiddetto «Cumulo», sono contenute in ogni singolo Accordo stipulato tra la Comunità e gli altri Paesi accordatari.

Le norme d'origine costituiscono uno strumento indispensabile per il corretto funzionamento degli accordi di libero scambio tra la Comunità e i suoi partner commerciali e sono contenute, di norma, in uno specifico protocollo relativo all'«origine ed ai metodi di cooperazione amministrativa» facente parte integrante di ciascun singolo accordo.

## 24. Il valore delle merci in Dogana.

La determinazione del valore della merce in Dogana, prevista dalla legislazione comunitaria (c.d.c.), muove le proprie regole da negoziati internazionali tenutisi in sede GATT.

Il «valore in dogana» costituisce uno dei quattro elementi per la determinazione della base imponibile ai fini dell'accertamento tributario sul quale verrà applicato il tributo (risorse proprie e fiscalità interna). 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.

Pertanto, il criterio base seguito per la determinazione del «valore della merce» è quello del «valore di transazione», cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare che risulta dalla documentazione prodotta all'Autorità doganale, salvo successivi controlli atti ad accertare la conformità all'effettivo valore dichiarato.

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 influenza o condizione che possano influire sul valore della merce), sono previsti altri cinque criteri alternativi o sostitutivi di valutazione:

1. Valore di transazione di merci identiche: la merce viene messa a confronto (art. 150 DAC) con il prezzo di un prodotto identico nel Paese di origine dello stesso, ed esportato verso la CE, in un periodo piuttosto prossimo al momento in cui deve essere effettuata la valutazione. Tale metodo richiede di disporre di un listino prezzi del Paese di origine e di altre fonti di informazione, cosa spesso molto difficile; altrimenti si passa al metodo successivo.

2. Valore di transazione di merci similari: analogo al precedente, ma più elastico in quanto fa riferimento a merci non identiche ma dalle caratteristiche similari.

3. Valore dedotto: si prende a riferimento il prezzo unitario di vendita nella CE di beni importati, in un periodo non lontano da quello della valutazione, aventi le stesse caratteristiche; a tale prezzo vengono sottratti gli oneri (spese trasporto, assicurazione, ecc.).

4. Valore ricostruito: costo di produzione + spese di commercializzazione (art. 153, par. 2, DAC).

5. Valore equo: costituisce l'ultimo rimedio e consiste nello stabilire il valore (art. 31 c.d.c.) in maniera adeguata. Metodo utilizzato per lo più per merci usate, il cui valore spesso è legato a vari fattori; ad esempio: collezionismo, antiquariato, esposizione, ecc.

Ognuno di questi metodi è residuale rispetto al precedente.

#### **25. Rilevanza del luogo di introduzione delle merci ai fini del valore.**

Il luogo di introduzione delle merci nel Territorio doganale della Comunità (art. 163 DAC), è rilevante ai fini dell'esclusione dalla base imponibile delle spese e servizi effettuati successivamente, purché distinti in fattura.

Per luogo di introduzione il DAC distingue quelli effettuati: a) via mare, b) per ferrovia, per vie navigabili o su strada, c) per via aerea, intendendo rispettivamente:

i) il luogo di sbarco, di trasbordo, o quello in cui si può effettuare lo scarico delle merci (per maggior dettagli si rinvia all'art. 163 DAC);

ii) il luogo in cui si trova il primo Ufficio doganale comunitario;

iii) il punto di attraversamento della frontiera (spazio aereo) comunitaria.

#### **26. I tassi di cambio e la determinazione del valore (artt. da 169 a 172 DAC).**

Quando la merce e gli altri componenti costituenti la base imponibile ai fini della dichiarazione del valore in Dogana sono espressi in moneta alla fattura) in una moneta diversa da quella dello Stato membro in cui avviene la valutazione, si risorge il problema per il dichiarante del tasso di cambio da applicare (art. 169 DAC).

La legge c.d.c. prevede che sia applicato il tasso di cambio constatato l'ultimo mercoledì del mese, con validità per tutto il mese successivo (c.d. «cambio ai fini doganali»).

#### **27. Merci deperibili (artt. da 173 a 177 DAC).**

Per merci deperibili, quali determinati prodotti agricoli, riportati nell'Alto 26 DAC, l'importatore può alternativamente o dichiarare il valore secondo le regole generali esaminate finora o riferirsi «a dei valori unitari» pubblicati ogni 14 giorni sulla GUCE. I valori unitari si riferiscono a 100 kg di prodotto netto (cioè privo di imballaggio) ed erano originariamente espressi nelle monete dei singoli stati membri, mentre attualmente sono espressi in Euro o nella monete dei Paesi membri non aderenti all'Europa.

#### **28. Il regime dei «prezzi di entrata».**

Il regime dei «prezzi di entrata» è stato introdotto a seguito dell'accordo sull'agricoltura concluso nel quadro dei negoziati commerciali multilaterali, in sede GATT, durante l'«Uruguay Round».

Tale regime si applica a taluni prodotti ortofrutticoli secondo le modalità contenute nel Reg. CEE n. 3223/1994 suc. mod. Esso prevede che l'applicazione dei dazi della TDC dipenda dal prezzo di en-

trata della partita importata. Il trattamento daziario si basa da una parte su di una aliquota «ad valorem» uguale per tutte le posizioni tariffarie, dall'altra su un dazio specifico il cui ammontare aumenta a mano a mano che il prezzo di entrata del prodotto diminuisce.

### 29. *Il documento D.V.1.*

Al momento della presentazione della «dichiarazione in dogana» l'importatore è obbligato a fornire dati e notizie relative al valore delle merci dichiarate per ciascuna operazione superiore ai 10.000 € (art. 179, par. 1, DAC), ad eccezione di spedizioni frazionate o multiple indirizzate da uno stesso speditore ad uno stesso destinatario.

I modelli utilizzati, per la dichiarazione sul valore, di cui sopra, sono il D.V.1 o D.V.1 bis. Quest'ultimo è un formulario complementare da utilizzare nel caso di unica spedizione di più merci diverse o con distinzioni diverse, conformi a quelli riportati rispettivamente negli All.ti 28 e 29 al DAC.

Tale documento, sottoscritto dalla parte che deve essere residente nel territorio comunitario, rappresenta una dichiarazione ed un'assunzione di responsabilità degli elementi relativi al valore delle merci.

### 30. *La «dichiarazione in Dogana».*

L'art. 56 del t.u.l.d., come modificato dalla legge n. 1998, n. 146, così recita:

«Ogni operazione doganale deve essere preceduta da una dichiarazione in Dogana da rendersi ai sensi dell'art. 64 del c.d.c.».

La dichiarazione con la quale si intende vincolare le merci ad un determinato regime doganale è una manifestazione di volontà, cui sono collegati degli effetti giuridicamente rilevanti, che dà inizio ad un procedimento amministrativo con il quale si instaura tra le parti un rapporto giuridico che si qualifica diversamente a seconda della destinazione doganale prescelta.

### 31. *La forma.*

La dichiarazione doganale, può avere le seguenti forme (art. 61 c.d.c.):

- scritta (artt. 62 ss. c.d.c.; e da 198 a 221 DAC);
- attraverso l'utilizzo di procedure informatiche ove previste (artt. 4 bis e 4 ter c.d.c., artt. da 222 a 224 DAC);
- mediante dichiarazione verbale (artt. da 222 a 229, 696, 736, 794 e 902 DAC);
- mediante dichiarazione fatta con altro atto (artt. da 230 a 234 DAC, in particolare l'art. 233).

### 32. *La dichiarazione scritta.*

Nel caso di dichiarazione scritta il c.d.c. (art. 64) prevede che essa possa essere effettuata «da chiunque sia in grado di presentare o far presentare all'Autorità doganale competente la relativa merce e tutti i

documenti necessari per consentire l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale la merce è dichiarata».

Unica limitazione prevista è che il dichiarante sia stabilito nell'Unione Europea, ad eccezione delle dichiarazioni di vincolo al regime di transito, di ammissione temporanea, o per operazioni occasionali. La dichiarazione scritta deve essere presentata su apposito formulario denominato DAV in base a precise disposizioni previste dal DAC e dagli allegati, che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate (art. 62 c.d.c.).

Alla dichiarazione scritta devono essere allegati tutti i documenti che permettano l'applicazione del regime per il quale la merce è dichiarata (fattura, contratti di acquisto o vendita, «lettera di vettura», eventuali «nulla osta» dei beni culturali, certificato ICE o CITES e quanto altro previsto dalla tipologia della merce e dallo specifico regime doganale).

### 33. *L'accettazione rilevanza ai fini giuridici.*

La dichiarazione doganale presentata all'autorità doganale, viene dalla stessa «accettata» (art. 63 c.d.c.). 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 c.d.c.).

### 34. *Modalità operative.*

La dichiarazione scritta deve essere compilata e sottoscritta dal dichiarante, sul modello DAV, secondo le indicazioni riportate negli articoli del DAC, nell'All.ti 37 al DAC e nell'art. 4 del d.lg. n. 374/1990. Il dichiarante deve altresì indicare nella dichiarazione scritta l'importo dei singoli tributi gravanti sulla merce e l'ammontare della somma da pagare o garantire. La dichiarazione va presentata non prima che la merce sia arrivata negli spazi doganali o in altro luogo autorizzato per le operazioni.

Il DAC, in deroga al principio generale fissato dall'art. 201, par. 1, prevede che l'autorità doganale possa autorizzare il deposito della dichiarazione anche prima della presentazione delle merci (art. 201, par. 2, DAC); in ogni caso all'accettazione si procederà solo dopo l'arrivo della merce.

Una volta presentata all'Ufficio doganale, la dichiarazione viene accettata con l'apposizione della firma del Funzionario nell'apposito riquadro del DAV; successivamente viene iscritta nel registro corrispondente alla destinazione doganale richiesta e munita di un numero e della data di registrazione; ciò conferisce al documento valore di bolletta registrata.

### 35. *La dichiarazione in Dogana a mezzo procedure informatiche.*

È prevista anche la possibilità di adempiere alle formalità doganali per via informatica.

L'utilizzo della dichiarazione in Dogana a mezzo di procedure informatiche, sebbene debba tener presente gli aspetti che riguardano la sicurezza ed il controllo delle informazioni stesse dal rischio di alterazioni, perdite o distruzioni di dati, riveste per l'amministrazione doganale e per le imprese un'importanza strategica fondamentale, costituendo un'imprescindibile necessità per la semplificazione delle procedure, che agevola il libero flusso degli scambi, la riduzione dei costi e, quindi, la competitività delle imprese, favorendo lo sviluppo economico del Paese.

In attuazione delle procedure informatizzate, sono stati realizzati nuovi sistemi per consentire agli operatori economici di collegarsi al sistema informatico delle dogane ed effettuare scambi elettronici di dati, utilizzando messaggi, metodologie di gestione e trattamento dei dati secondo standard internazionali semplificando così l'adempimento delle formalità doganali e riducendo i tempi di svolgimento.

### 36. La dichiarazione verbale.

Le merci prive di carattere commerciale o quelle aventi tale carattere possono essere oggetto di dichiarazione verbale alle condizioni previste dagli artt. 225 DAC ss. 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'ufficio 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.

**37. La dichiarazione in Dogana fatta senza atto.** 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 del DAC.

### 38. La dichiarazione in Dogana nell'ambito del traffico postale.

Il traffico postale è regolato, di norma, da disposizioni emanate in ambito di Unione Postale Universale

(UPU), integrate da quelle previste dal c.d.c. (art. 38, par. 4) e dal DAC (artt. 237 e 238), nonché dalla legislazione nazionale soprattutto per quanto attiene le disposizioni relative alla fiscalità interna. Tra queste si ricordano, in particolare, quelle relative ai mezzi di prova per le esportazioni di beni effettuate tramite servizio postale (d.m. 22.1.1977).

L'Unione postale universale ha previsto che chi spedisce è tenuto a fare una dichiarazione in dogana. Il Codice doganale comunitario (art. 38, par. 4) dispensa, in caso di traffico postale o di traffico di importanza economica trascurabile, dalla presentazione in dogana della dichiarazione, sempreché la vigilanza doganale e la possibilità di controllo non risultino compromesse.

Ogni altra spedizione postale sotto forma di lettere o pacchi, che non sia dispensata, deve essere presentata in Dogana, corredata da una apposita dichiarazione contenente tutti gli elementi significativi della merce contenuta.

### 39. Le procedure semplificate (artt. da 253 a 289 DAC; artt. da 233 a 235 t.u.l.d.; d.lg. n. 374/1990; d.m. n. 540/1991; n. 213/2000; d.dir. n. 7-12-2000).

Il regolatore comunitario ha semplificato le formalità doganali per favorire gli scambi internazionali, contemplando tre categorie di procedure semplificate (art. 253):

- a. la dichiarazione incompleta;
- b. la dichiarazione semplificata;
- c. la procedura di domiciliazione.

a. La dichiarazione incompleta è una procedura che consente di presentare, previa autorizzazione dell'Autorità doganale procedente, la dichiarazione su modello DAU senza la compilazione di alcune caselle e senza allegare i documenti giustificativi previsti. Tale dichiarazione deve essere integrata degli elementi mancanti, di norma, entro un mese dalla data di accettazione, con la presentazione di una dichiarazione complementare o sostitutiva.

La dichiarazione incompleta, di cui possono beneficiare i diversi regimi con modalità diverse (per l'immissione in libera pratica — v. artt. da 254 a 259 DAC —; per il deposito doganale — v. art. 268 DAC —; per il perfezionamento attivo, l'ammissione temporanea e la trasformazione sotto controllo doganale — v. art. 275 DAC —; per l'esportazione ed il perfezionamento passivo — v. artt. da 279 a 281 DAC —), deve però contenere obbligatoriamente: — l'identità e gli estremi del dichiarante; — la sottoscrizione da parte del dichiarante; — la destinazione doganale; — l'identificazione della merce; — gli elementi per la determinazione del valore.

b. La dichiarazione semplificata dà la possibilità di presentare, sempre previa autorizzazione dell'Auto-

rità doganale precedente, la dichiarazione o su un documento commerciale, amministrativo (quale: lettera di vettura, fattura) accompagnato da una dichiarazione molto semplice o redatta su un formulario DAU, dal quale si evincano almeno gli elementi per l'identificazione della merce ed il regime doganale al quale si intende vincolare la stessa.

Della dichiarazione semplificata possono beneficiare i diversi regimi con modalità diverse (per l'immissione in libera pratica — v. artt. da 260 a 262 DAC —; per il deposito doganale — v. artt. 269 a 271 DAC —; per il perfezionamento attivo, l'ammissione temporanea e la trasformazione sotto controllo doganale — v. art. 276 DAC —; per l'esportazione ed il perfezionamento passivo — v. artt. da 279 a 282 DAC —); essa viene di norma concessa dietro prestazione di una garanzia a tutela dei diritti gravanti sulla merce; al beneficiario di tale procedura potrà essere indicato l'Ufficio presso il quale dovrà presentarsi per le ulteriori operazioni.

c. La procedura di domiciliazione consente al titolare dell'Autorizzazione rilasciata dalla Direzione Regionale delle Dogane competente per territorio e non più dall'Amministrazione centrale, di non presentare in Dogana le merci e la relativa dichiarazione, come si è già visto, per la procedura normale potendo egli vincolare la merce ad un determinato regime doganale nei propri locali all'uopo adatti, in maniera che la documentazione venga presentata all'Ufficio Doganale solo successivamente su supporto cartaceo o per via telematica.

Nei confronti del beneficiario di tale procedura gravano determinati adempimenti ed oneri. Gli articoli del DAC (artt. da 263 a 267) e le disposizioni nazionali stabiliscono le modalità di concessione.

L'autorizzazione, per la normativa comunitaria, può essere concessa a qualsiasi persona sia fisica che giuridica purché abbia i requisiti richiesti.

#### 40. Rappresentanza in dogana.

Il c.d.c. considera la possibilità, attesa la complessità degli adempimenti e/o degli obblighi legati all'espletamento della dichiarazione doganale, che l'operatore economico, il quale non vi provveda in proprio, di farsi rappresentare presso l'Autorità doganale per l'espletamento delle formalità previste.

La rappresentanza in Dogana (art. 5 c.d.c.), la cui disciplina richiama il noto Istituto di diritto civile (artt. 1388 ss. c.c.), può essere di 2 tipi: la rappresentanza diretta o indiretta a seconda degli effetti che realizza.

La distinzione è rilevante soprattutto ai fini della responsabilità.

In particolare l'art. 40 del t.u.l.d., così come modificato per adeguarlo alla normativa comunitaria, pre-

vede che la rappresentanza indiretta è libera, cioè può essere esercitata da chiunque, mentre la rappresentanza diretta, «limitatamente» alla «presentazione della dichiarazione», cioè alla sottoscrizione del DAU, e non a tutta l'operazione doganale (si pensi, a tutti gli atti ed adempimenti precedenti e successivi, quali ad esempio l'assistenza alla visita della merce richiesta dall'Autorità doganale), è riservata agli Spedizionieri doganali.

Tale limitazione di fatto viene aggirata in quanto lo spedizioniere può farsi conferire un mandato (art. 1703 c.c.) e/o una procura (1392, 1708 c.c.) più ampia, altrimenti si troverebbe ad operare per la presentazione della dichiarazione come rappresentante diretto e per gli altri adempimenti con la rappresentanza indiretta.

Le «case di spedizione» agiscono con la rappresentanza indiretta.

#### 41. Lo Spedizioniere doganale o doganalista (artt. da 40 a 54 t.u.l.d.).

Lo Spedizioniere doganale è una figura professionale, specializzata in questa materia, che rappresenta il proprietario della merce nelle operazioni presso l'Autorità doganale (art. 1, l. n. 142/2000).

La nomina a Spedizioniere doganale è conferita, a seguito di superamento di esami indetti dal Direttore dell'Agenzia delle Dogane (art. 8, l. n. 213/2000; in precedenza al Ministero delle Finanze).

Lo Spedizioniere doganale, iscritto nell'albo professionale istituito con legge 22-12-1960, n. 1612, quale esperto nelle materie e negli adempimenti connessi agli scambi internazionali, è anche definito «doganalista» (art. 9, l. n. 213/2000). Egli può esercitare presso le Dogane di una determinata Circostrizione doganale prescelta, che deve risultare indicata sulla patente.

È data facoltà al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Dogane competente per territorio di sospendere lo Spedizioniere dalle operazioni doganali (art. 53 t.u.l.d.) o revocargli la nomina (art. 54 t.u.l.d.) nei casi specificati dal t.u.l.d.

Gli spedizionieri iscritti all'Albo e quelli dipendenti dalla Ditta, possono rappresentare il proprietario della merce presso l'Autorità doganale nella fase della presentazione della dichiarazione scritta e/o nel compiere determinati atti o di osservare o di compiere determinati obblighi (art. 40 t.u.l.d. come modificato da l. 8-5-1998, n. 146; artt. 5 e 64 c.d.c.). Prima dell'entrata in vigore del Codice Doganale Comunitario, lo Spedizioniere doganale era la sola figura cui poteva essere conferita la rappresentanza per il compimento delle operazioni doganali (art. 40 t.u.l.d.), pertanto egli costituiva l'unico filtro tra operatore e l'Autorità pubblica; attualmente invece, ogni operatore può provvedervi in proprio o farsi

rappresentare da un qualsiasi soggetto in grado di effettuare le operazioni richieste.

Lo Spedizioniere non è più tenuto al pagamento in via sussidiaria dei maggiori diritti doganali dovuti a seguito di rettifica dell'accertamento o di revisione della liquidazione, come prevedeva l'art. 41, 2° co., del t.u.l.d., ora abrogato dalla legge n. 146/1998; egli, tuttavia, è obbligato in solido con il proprietario della merce nella rappresentanza indiretta (art. 5, 4° co., 2° capoverso c.d.c.). È considerato errore scusabile (ai sensi dei d.lg. n. 471/1997 e n. 472/1997), ai fini delle sanzioni, l'errore dello spedizioniere commesso in buona fede, quando presenta una dichiarazione con elementi falsi o inesatti (circ. 23-12-1998, n. 292/D).

Lo Spedizioniere deve in ogni momento fornire la «prova» all'Autorità doganale del proprio mandato (art. 5, 5° co., c.d.c.).

Gli spedizionieri doganali in possesso dell'autorizzazione di cui all'art. 6 del decreto del Ministro delle finanze 31-3-1992 possono asseverare la conformità dei dati esposti negli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti, di cui all'art. 50, 6° co., del d.l. n. 331/1993, convertito, con modificazioni, in legge n. 427/1993, con le scritture contabili previste dagli artt. 23, 24 e 25 del d.p.r. n. 633/1972, e successive modificazioni.

Nell'effettuazione di controlli in sede di accertamento l'Amministrazione finanziaria assume, di norma, i dati che siano stati asseverati dagli spedizionieri doganali ovvero dai soggetti applicati dal Direttore dell'Agenzia delle Dogane (ai sensi dell'art. 2, 2° co. l. n. 213/2000), salvo che vi siano fondati motivi per procedere ad ulteriori verifiche dei dati stessi.

La legge n. 213 dà per la prima volta una definizione di asseverazione. Per asseverazione ai fini della legge n. 213/2000 il legislatore intende la verifica della corrispondenza dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate con i documenti ai quali le stesse si basano. Relativamente alle dichiarazioni doganali, l'asseverazione comprende anche l'attestazione che l'operazione doganale richiesta sia regolare, completa dei documenti necessari e risponda a tutti i requisiti richiesti dalla normativa vigente per poter essere effettuata.

#### 42. Documento Amministrativo Unico.

Il formulario utilizzato per la maggior parte delle dichiarazioni scritte secondo le disposizioni del c.d.c. è il Documento Amministrativo Unico (DAU). Esso è un formulario composto da otto esemplari numerati progressivamente, su carta chimica a ricalco, avente precise caratteristiche previste dalla normativa comunitaria (art. 215 DAC).

I modelli sono riportati negli All.ti dal 31 al 34 del DAC ed utilizzati per la presentazione della «dichia-

razione scritta in Dogana», al fine di vincolare le merci ad uno dei regimi doganali previsti; del formulario DAU saranno utilizzati, in base alla «destinazione doganale» prescelta, solo alcuni degli 8 esemplari di cui il documento è composto, secondo le indicazioni previste negli All.ti da 35 a 38 che forniscono tutte le necessarie istruzioni per l'esatta compilazione del formulario in esame.

La dichiarazione scritta, una volta «accettata» dall'Autorità doganale (art. 67 c.d.c.), diviene un atto a cui la normativa riconosce un preciso valore in termini giuridici e fiscali.

La dichiarazione, una volta esitata dall'Autorità doganale, munita delle attestazioni, registrazioni e firme previste, acquista carattere di ufficialità; però già dal momento dell'accettazione della dichiarazione (art. 67 c.d.c.) la normativa riconosce a tale documento un preciso valore giuridico.

La «bolletta doganale» è il DAU munito dei timbri e delle attestazioni apposte dall'Autorità Doganale. Essa costituisce per l'operatore la prova della regolarità delle operazioni svolte e permette la dimostrazione del pagamento dei dazi e dell'IVA assolta all'importazione.

Per la merce afferente la merce sarà tracciata in Dogana e recuperata tramite la restituzione della «bolletta doganale», nel registro degli acquisti IVA secondo i consueti termini previsti dal d.p.r. n. 633/1972 e successive modifiche sull'IVA.

Nel caso di esportazione, invece, il «visto uscire» apposto sulla bolletta doganale attesta il diritto alla non imponibilità IVA» delle merci oggetto di tale operazione.

#### 43. Garanzia dei diritti.

La «Garanzia» è un Istituto che riveste una grande importanza nell'ambito del diritto doganale. Infatti, una volta che risulti chiara la finalità dell'Istituto, sarà più agevole comprendere come possa essere gestito l'enorme traffico commerciale internazionale nella tutela dei reciproci interessi economici e finanziari, ma soprattutto sarà più semplice capire la complessa struttura ed il meccanismo dei singoli regimi doganali.

La Garanzia è costituita da una somma versata, di norma, all'Autorità doganale (in l'Italia rilevante è la figura del «Ricevitore», ora Capo Area gestione Tributi, Funzionario dell'Amministrazione finanziaria investito di tale funzione, oltre a quella del «Contabile doganale», con funzione di cassiere, alle dipendenze del Capo Area G.T. Con la realizzazione degli «Uffici delle Dogane» (UD) previsti dal nuovo assetto organizzativo dell'Agenzia delle Dogane, aventi di norma competenza territoriale provinciale, le funzioni del Ricevitore sono state attribuite al «Capo Area Gestione Tributi» dell'UD), o da una

polizza fideiussoria per assicurare l'adempimento dell'obbligazione tributaria nel caso in cui si verificano i presupposti che ne determinano la nascita, non solo per quanto attiene le risorse proprie, ma anche (art. 87 t.u.l.d.) per gli altri diritti doganali: si pensi alla fiscalità interna (→ ACCISE); essa non comprende però gli importi corrispondenti alle sanzioni in caso di mancato adempimento degli obblighi stessi (art. 88 t.u.l.d.).

Si pensi al regime doganale del transito comunitario esterno e del deposito doganale: entrambi si basano proprio sull'Istituto della garanzia.

Nel transito comunitario esterno, la merce terza, vincolata a detto regime, può attraversare uno o più Paesi, senza altre particolari formalità, per giungere al luogo di destino dove la merce stessa potrà ricevere una nuova destinazione doganale, quale ad esempio, l'«immissione in libera pratica» o l'«immissione in consumo». Così merce USA arrivata in un porto dell'Olanda, vincolata al regime del Transito Comunitario esterno, viene fatta proseguire, fino al porto di Trieste luogo di destino dove potrà essere imbarcata per un Paese Terzo o dichiarata per un'altra destinazione doganale. Qui il regime di transito verrà appurato, intendendo per appuramento la chiusura amministrativa del regime doganale, e la cauzione sarà svincolata.

Qualora invece la merce non si presenti a destino, verranno attivate le procedure di ricerca. Esse riguardano l'individuazione degli uffici doganali competenti per le azioni di recupero dei diritti dovuti per le irregolarità relative a merci spedite in regime di transito comunitario esterno ed irregolarmente immesse in consumo in corso di viaggio.

Nel caso in cui la procedura di ricerca dovesse risultare infruttuosa, la garanzia verrà incamerata.

L'Istituto della garanzia permette così il realizzarsi della maggior parte dei «regimi doganali», assicurando nello stesso tempo l'adempimento dei diritti doganali gravanti sulla merce, affinché la pretesa tributaria non rimanga insattesa.

L'importo della cauzione, di norma, è pari a quello dei diritti dovuti sulla merce estera.

Con tale strumento giuridico l'Autorità doganale garantisce il soddisfacimento dell'obbligazione.

L'Istituto è disciplinato per quanto attiene i dazi dal c.d.c. e dal DAC, invece nei riguardi della fiscalità interna dal t.u.l.d. e dal t.u.a. In materia, per lo più, vi è convergenza di principi ed armonia tra le varie disposizioni normative, fatte salve le caratteristiche particolari dovute alla natura del tributo o del singolo istituto di diritto doganale.

La garanzia può essere: globale o isolata:

— GLOBALE (artt. 191 c.d.c. e da 379 a 384 DAC): quando viene prestata dall'operatore per un numero indeterminato di operazioni; in tali casi sarà la ditta

a tener aggiornato l'importo per non superare il «quantum» garantito.

Casi particolari sono previsti in merito alla riduzione dell'importo della garanzia globale, che terrà conto dei criteri previsti dall'allegato 46 ter, e in merito al divieto temporaneo di usufruire della garanzia globale secondo le modalità di applicazione previste dall'allegato 47 bis (art. 381 DAC);

— ISOLATA (artt. da 345 a 348 DAC): quando si riferisce ad una sola operazione. La garanzia isolata deve coprire integralmente l'importo dell'obbligazione doganale che potrà divenire esigibile, calcolato sulla base dell'aliquota di imposizione più elevata applicabile al medesimo tipo di merci nello Stato membro di partenza. Anche le merci comunitarie che vengono vincolate al regime del Transito comune, la garanzia deve essere calcolata come se le merci non fossero comunitarie. Per tale forma di garanzia (come per la garanzia isolata a mezzo fideiussione) viene prescritto l'obbligo di designare un domiciliatario (v. art. 342 DAC).

Attualmente l'art. 345 par. 3 del DAC prevede che la garanzia isolata costituita mediante fideiussione può basarsi sull'utilizzazione di titoli di garanzia isolati del importo di 7000 euro, emessi dal garante e utilizzabili da coloro che intendono agire in qualità di obbligato principale.

La responsabilità del garante è impegnata fino all'importo di 7000 Euro per titolo. In tali casi la garanzia isolata deve essere oggetto di un atto costitutivo della garanzia conforme al modello figurante nell'allegato 50 al DAC.

In generale, la garanzia deve essere redatta e sottoscritta su stampati conformi a quelli previsti per ciascuna singola fattispecie, in base alle disposizioni ed ai modelli riportati negli All.ti da 48 a 51 ter e 54 al DAC.

Infine, la garanzia accesa in uno Stato membro è valida in tutta la Comunità (art. 342 DAC).

Qualora una spedizione non sia stata presentata all'Ufficio doganale di destinazione e non sia possibile stabilire il luogo dell'infrazione o dell'irregolarità, si considera che l'infrazione o l'irregolarità sia stata commessa nello Stato membro in cui è stata accertata, a meno che, nel termine previsto dalla Convenzione TIR (art. 11, par. 3) o ATA (art. 7, parr. 1 e 2) se l'operazione è effettuata con i rispettivi Carnet, non venga fornita la prova, ritenuta sufficiente dall'autorità doganale, della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata effettivamente commessa.

In mancanza di tale prova, detta infrazione o irregolarità è da considerarsi commessa, come prima accennato, nello Stato membro in cui è stata accertata, i dazi e le altre imposizioni inerenti alle merci in causa vengono riscossi da tale Stato membro confor-

memente alle disposizioni comunitarie o nazionali. Il fideiussore è obbligato solidale con il debitore dell'importo garantito allorché esso diventi esigibile. Tale condizione deve essere espressamente specificata nella relativa polizza (art. 195 c.d.c.).

La garanzia isolata mediante fideiussione deve essere oggetto di un atto costitutivo della garanzia conforme al modello figurante nell'allegato 49 (346 DAC). Qualora l'ufficio di garanzia e gli uffici di partenza procedano allo scambio di dati relativi alla garanzia mediante l'uso di tecnologie dell'informazione e di reti informatiche, il fideiussore fornisce all'ufficio di garanzia tutte le informazioni dettagliate necessarie in merito ai certificati di garanzia isolata che ha emesso, secondo le modalità decise dalle autorità doganali (347 DAC). La garanzia globale è costituita da una fideiussione, e deve essere oggetto di un atto costitutivo della garanzia conforme al modello che figura nell'allegato 48. Le disposizioni dell'art. 346, par. 2, DAC, si applicano per analogia.

#### 44. L'esonero dalla garanzia.

Sia il c.d.c. all'art. 189, che la legislazione nazionale, all'art. 90 del t.u.l.d., prevedono forme di esonero dal prestare cauzione per le amministrazioni pubbliche, e nei casi in cui non sia obbligatoria anche nei confronti di ditte di notoria solvibilità.

#### 45. L'accertamento del tributo.

L'accertamento tributario, è volto alla determinazione dell'«an» e del «quantum» del tributo.

In presenza di un'operazione doganale, l'accertamento può avvenire mediante l'esame della dichiarazione presentata in dogana, o, a posteriori, mediante accertamento di Ufficio svolto dall'ente impositore. Nella maggior parte dei casi l'accertamento dei diritti doganali viene effettuato attraverso il controllo della dichiarazione e la determinazione del debito d'imposta.

L'accertamento del tributo nella dichiarazione doganale è un procedimento amministrativo volto a:

1. determinare l'esatto importo del debito tributario dovuto, riferito ad una o più operazioni doganali;
2. vigilare ed applicare le disposizioni di carattere tributario, ed anche quelle di carattere extra tributario demandate alle Dogane, le quali spesso rientrano tra le attività di natura sub-procedimentale, nell'ambito dell'attività di accertamento del tributo.

Gli elementi che concorrono alla determinazione della base imponibile ai fini dell'accertamento sono: quantità, qualità, origine e valore.

Il potere di accertamento del tributo (→ ACCERTAMENTO TRIBUTARIO DOGANALE), da non confondere con quelli di controllo spetta all'autorità Doganale, alla quale spetta anche l'accertamento delle violazioni al t.u.l.d. (ex art. 323 t.u.l.d.) e di ogni altra

legge la cui applicazione è demandata alle Dogane (ex art. 323, 2° co., t.u.l.d.).

**46. Adempimenti connessi all'introduzione delle merci extracomunitarie nel territorio doganale comunitario.** Il traffico commerciale internazionale è caratterizzato da movimentazione di merce da e verso il «Territorio Doganale comunitario».

Le merci terze ivi introdotte, prima di ricevere una delle destinazioni doganali previste dal c.d.c., 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 condizioni necessarie perché si applichino le norme previste dal c.d.c. richiedono, che le merci in entrata siano:

- a) EXTRA-COMUNITARIE
- b) INTRODOTTE NEL TERRITORIO DOGANALE COMUNITARIO;

e che le merci in uscita siano:

- a) COMUNITARIE (salvo i casi di merci vincolate a «regimi doganali sospensivi»)
- b) INTRODOTTE PER L'USCITA DAL TERRITORIO DOGANALE COMUNITARIO.

Le merci terze introdotte nel Territorio Doganale Comunitario (art. 37 c.d.c.), per qualunque via di trasporto utilizzata, via terra, via mare, via aerea, devono essere sottoposte a determinati adempimenti e cioè:

1. DOGANE (art. 38 c.d.c.) in:
  - a) Ufficio doganale o
  - b) Luogo autorizzato o designato dall'Aut.tà Dog.le o
  - c) Zona franca;
2. PRESENTATE (art. 40 c.d.c.) in DOGANA (per gli adempimenti previsti);
3. OGGETTO DI «DICHIARAZIONE SOMMARIA» (art. 43 c.d.c.);
4. CONFERIMENTO DI UNA «DESTINAZIONE DOGANALE» (libera pratica, importazione definitiva, transito esterno, deposito doganale, perfezionamento attivo, trasformazione sotto controllo doganale, ammissione temporanea, zone franche e depositi franchi, riesportazione, distruzione, abbandono), art. 48 c.d.c.

Le merci in uscita dal territorio doganale, invece, devono essere:

1. PRESENTATE ALLA DOGANA (si tratta di merci comunitarie, salvo i casi di merci vincolate a regimi sospensivi).
2. OGGETTO DI UNA DICHIARAZIONE CHE LE VINCOLI AD UNA DESTINAZIONE DOGANALE (esportazione definitiva, transito interno, perfezionamento passivo).

Si consideri una fattispecie concreta: l'acquisto di merce originaria di un Paese terzo da parte di un ope-

ratore commerciale italiano. Tale merce, dopo aver assolto nel Paese di partenza le formalità doganali di esportazione, giunge in Italia, o in un altro punto di confine del Territorio doganale comunitario, dove viene di fatto sottoposta a vigilanza doganale, cioè a tutte quelle misure atte a garantire l'osservanza della normativa doganale ed evitare episodi di distrazione o di frode. La merce resterà sotto vigilanza doganale finché non cambia la sua posizione doganale per esempio: sia introdotta in una zona franca o in un deposito franco o sia riesportata o distrutta (art. 182 c.d.c.), o ancora nel caso in cui sia immessa in libera pratica con il pagamento di tutti i dazi dovuti, a meno che non usufruisca di un dazio ridotto a motivo della sua utilizzazione a fini particolari, nel qual caso la merce resta sotto vigilanza doganale.

La nozione di vigilanza e controllo dell'Autorità doganale viene fornita dal c.d.c. rispettivamente ai punti 13 e 14 dell'art. 4.

L'importatore o chi per lui, qualora ancora non sappia la destinazione doganale da dare alla merce introdotta (se dichiararla per l'importazione definitiva, immetterla in libera pratica, oppure farla proseguire per un altro Paese terzo od altro), deve comunque condurla all'Ufficio doganale, o in zona franca o ad altro luogo autorizzato o designato dall'Autorità doganale, a meno che la merce non sia già vincolata ad un regime di transito, in tal caso la merce arrivata nel territorio della Comunità prosegue direttamente fino alla «Dogana di destino», secondo le disposizioni vigenti in materia di transito, dove formerà oggetto di dichiarazione.

Di norma, le zone di confine terrestre, marittimo, aereo, sono generalmente zone di transito, nell'accezione più comune del termine, dove viene l'ufficio commerciale, sempre abbastanza copioso, e solo di passaggio; esso viene dirottato verso le Dogane interne presso le quali saranno effettuate le operazioni doganali. Di norma, nei confini comunitari le merci terze, giungono già vincolate ad un regime di Transito Comunitario esterno (documento T1) oppure da lì, vengono immesse in libera pratica o diversamente, vengono vincolate ad un «documento cauzionale» (con emissione di bolletta mod. A/20 ed A/28) che accompagna la merce, al fine di garantirne i diritti nel caso in cui il carico non venga presentato presso l'Ufficio doganale assegnato o in altro luogo autorizzato dall'Autorità doganale.

Presso l'Ufficio doganale di destino verranno effettuate le varie operazioni richieste. Di regola sul documento che scorta la merce è indicato anche il percorso che il trasporto dovrà seguire fino al luogo dove la merce sarà presentata in Dogana.

La merce quindi viene presentata in Dogana dal trasportatore, dal proprietario o da un suo rappresentante, accompagnata contemporaneamente da una

dichiarazione sommaria della merce che consenta la sua identificazione.

La normativa vigente prevede che la dichiarazione sommaria debba essere redatta su un formulario conforme al modello stabilito dall'Autorità doganale, la quale può consentire però che venga presentata alternativamente su qualsiasi documento commerciale o amministrativo in cui figurino i dati necessari per identificare la merce (d.m. n. 254/1994).

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 c.d.c.).

Le merci in custodia temporanea non possono subire manipolazioni, né quelle atte a garantire la loro conservazione, senza alterarne le caratteristiche tecniche né i dati 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.

Fisicamente i «magazzini di temporanea custodia» possono coincidere con i locali autorizzati a depositi doganali (artt. A, B, C, D, in tal caso le merci temporaneamente custodite possono direttamente essere vincolate al regime del deposito doganale, senza movimentarle, oppure alle stesse può essere attribuita una diversa destinazione doganale.

Le merci presentate in Dogana devono ricevere una delle «destinazioni doganali» previste dal c.d.c.: 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 stessa.

Qualora alle merci venga assegnata una destinazione doganale ben precisa, si pensi ad esempio all'immissione in consumo, il proprietario o un suo rappresentante deve a tal fine presentare una dichiarazione scritta, le cui fasi più salienti, sia ai fini fiscali che a quelli delle misure di politica economica, possono essere così riassunte:

— introduzione delle merci negli spazi doganali;

- presentazione della dichiarazione da parte dell'interessato;
- accettazione della stessa da parte dell'Autorità doganale;
- accertamento ai fini della riscossione dei tributi e delle altre misure di politica commerciale della dichiarazione e della documentazione relativa alla quantità, qualità, origine, valore della merce;
- eventuale visita, totale o parziale, della merce ai fini dell'accertamento (fase eventuale, in caso contrario le merci si considerano conformi a quelle dichiarate);
- liquidazione dei diritti;
- riscossione dei diritti;
- disponibilità della merce a favore della parte alla quale viene consegnato l'esemplare 3 (copia figlia) del DAU esitato;
- uscita della merce dagli spazi doganali;
- riscontro della merce da parte della G. di F.

#### 47. *L'iter delle merci terze.*

Le merci terze sono, di norma, introdotte nel Territorio doganale comunitario per essere ivi commercializzate.

Si pensi, ad esempio, ad un prodotto originario di un Paese terzo giunto in Olanda per poi essere venduto sul mercato italiano.

Le alternative sono tre:

1. La merce, in Olanda, viene messa come si dice tecnicamente, «in libera pratica». Ciò assolve, in quel Paese, i dazi (che costituiscono la principale fonte di finanziamento dell'U.E.), per poi giungere in Italia dove il bene verrà immesso in consumo; in Italia il bene stesso assolverà l'aliquota IVA afferente; la cessione della merce posta in libera pratica seguirà le disposizioni previste per gli acquisti e le cessioni intracomunitarie (v. par. II, cap. 5).
2. La merce, in Olanda, viene dichiarata per il consumo, e lì assolverà non solo i dazi, ma anche l'imposta corrispondente alla nostra IVA.
3. La merce giunta in Olanda viene vincolata al regime del Transito comunitario esterno e fatta proseguire direttamente per l'Italia dove verrà immessa in consumo; in pratica verrà prestata una cauzione in Olanda pari ai diritti gravanti sulla merce stessa comprensiva sia dei dazi che delle altre imposizioni indirette; la merce verrà fatta proseguire, scortata dalla bolletta doganale che la vincola al suddetto regime doganale, fino in Italia, da dove, una volta pagati i diritti afferenti, verrà data comunicazione alla Dogana Olandese che provvederà ad appurare il regime di transito ed a svincolare la cauzione.

#### 48. *Destinazioni e regimi doganali.*

Il c.d.c. 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 quelle indicate espressamente dal c.d.c. ed elencate all'art. 4, p. 15. Tra le destinazioni doganali rientrano 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.

#### 49. *Le destinazioni doganali.*

La destinazione doganale è l'esito che si intende dare alle merci ai fini doganali, al fine di realizzare determinate finalità per lo più economiche, insite nella natura stessa della destinazione doganale prescelta dal dichiarante, alla quale si intende vincolare la merce (come l'uscita della merce nell'esportazione, la lavorazione nel regime del perfezionamento ed altro).

Le destinazioni ed i regimi doganali sono ben individuati all'art. 4, pp. 15 e 16 c.d.c. e sono contemplati e disciplinati dal c.d.c. e dalle disposizioni di attuazione (DAC).

Il c.d.c. non dà la definizione di «destinazione doganale» limitandosi a fornire una distinzione delle varie destinazioni doganali, come segue (art. 4, par. 15):

- a) l'uscita delle merci ad un determinato regime doganale;
- b) l'introduzione delle merci terze in zona franca o in deposito franco;
- c) riesportazione fuori dal territorio doganale comunitario;
- d) la distruzione delle merci terze introdotte nel territorio doganale comunitario;
- e) il loro abbandono all'Erario.

#### 50. *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, costituiti da (art. 4, par. 16):

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

I regimi doganali a loro volta si distinguono in:

- A) regimi definitivi;
- B) regimi sospensivi;

C) regimi economici;

D) regimi di circolazione che possono essere sospensivi o meno.

A) 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 (dazi) 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.

La merce originaria da Paesi terzi, al fine di poter liberamente circolare tra i Paesi dell'Unione, deve essere posta in «libera pratica», provvedendosi al pagamento dei dazi e all'espletamento delle misure di politica commerciale, se previste.

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; art. 4 par. 7 del c.d.c.).

L'art. 20 c.d.c. fissa i criteri di tassazione in base alla tariffa doganale comunitaria (v. art. 67 c.d.c.).

Così le merci provenienti da Paesi terzi, per essere immesse in libera pratica, devono essere oggetto di dichiarazione sul formulario unico D.A.C. Assolvendo i dazi (risorse proprie), relativi alle merci, queste saranno considerate comunitarie e potranno così liberamente circolare all'interno della Comunità Europea. La fiscalità interna non sarà pagata successivamente nel Paese membro dove la merce stessa sarà immessa in consumo.

L'espressione «importazione» è riferita all'immissione in consumo della merce in uno degli Stati membri.

Nel caso invece di merci comunitarie, che lasciano il territorio doganale, queste 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.

B) 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).

Essi sono (art. 84 c.d.c.):

- 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; si pensi ad esempio al 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.

Il regime sospensivo pone a carico dell'operatore oneri ben precisi.

C) Regimi doganali economici.

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 della «libera pratica» e/o dell'«immissione in consumo» o dell'«esportazione».

Sono rappresentati da:

- deposito doganale;
- perfezionamento attivo;
- ammissione temporanea;
- perfezionamento passivo.

Esempio: 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. La cessione non costituisce plafond perché non è vendita.

Nelle modalità di pagamento è prevista la compensazione che però deve risultare dalle scritture contabili per storno.

Regimi sia economici che sospensivi sono:

- il transito comunitario esterno;
- il deposito doganale;
- la trasformazione sotto controllo doganale;
- il perfezionamento attivo, nella sola forma sospensiva;
- l'ammissione temporanea.

Nell'ammissione temporanea la merce entra per uscire tal quale; nel regime del perfezionamento attivo, invece, la merce esce dopo aver subito trasformazioni. L'«ammissione temporanea» e l'«esportazione temporanea» nella disciplina del t.u.l.d. erano regimi doganali accomunati e rientravano entrambi nella disciplina dell'art. 214 t.u.l.d.; il Codice comunitario ha scisso le due funzioni, non prevedendo però la fase dell'esportazione temporanea, se non nel caso di accensione del carnet ATA.

D) I Regimi di circolazione sono:

- transito comunitario esterno;
- 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. È un regime sospensivo che si pone come deroga alla tariffa. Infatti, è regola generale che le merci introdotte nella Comunità siano dichiarate per una delle destinazioni doganali ammesse. 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 comunitarie che devono spostarsi all'interno della Comunità attraverso Paesi Terzi.

Il c.d.c. disciplina le transazioni commerciali tra la Comunità ed i Paesi Terzi e pertanto non include la fiscalità dei singoli Paesi.

**51. Riesportazione, distruzione ed abbandono (artt. 182 c.d.c. e da 841 a 842 DAC).**

Il Codice, come già accennato, oltre ai «regimi doganali» contempla «altre destinazioni doganali»: esse sono:

- l'introduzione di merci in zone franche e depositi franchi (artt. da 166 a 181 c.d.c.);
- riesportazione (art. 182 c.d.c.);
- distruzione (artt. 182 c.d.c. e 842 DAC);
- abbandono all'Erario (art. 182 c.d.c.).

Il c.d.c. ha dedicato un solo articolo (art. 182) alle ultime tre destinazioni di quelle teste elencate. In quanto rivestono carattere marginale, in tutti e tre i casi si tratta di merci terze.

In dettaglio, si possono delineare le seguenti caratteristiche:

- la «riesportazione» fuori del territorio doganale, è soggetta alle formalità previste per l'uscita delle merci, ivi comprese le misure di politica economica, e deve essere preventivamente notificata all'Autorità doganale;
- la «distruzione» analogamente alla riesportazione deve essere preventivamente notificata all'Autorità doganale, affinché essa possa procedere ai prescritti controlli, sia sulla merce da distruggere che sui materiali di risulta (residui, rottami), ai quali deve essere data una delle destinazioni doganali previste, e non deve comportare spese per l'Erario;
- l'«abbandono all'Erario» anch'esso non deve comportare spese, e viene effettuato conformemente alle disposizioni nazionali.

Diversamente dalle destinazioni appena descritte assume rilevanza maggiore l'introduzione delle merci in zona franca o in deposito franco.

**52. Depositi franchi e «zone franche» (artt. da 166 a 181 c.d.c.; e da 799 a 814 DAC).**

I «punti franchi», i «depositi franchi» e le cosiddette «zone franche industriali» sono località e/o spazi, delimitati e recintati, all'interno di una determinata città o territorio, che godono di speciali regimi fiscali; il c.d.c. prevede che gli Stati membri possano istituire zone franche e depositi franchi (art. 167 c.d.c.). In Italia è previsto che essi siano istituiti con decreto del Presidente della Repubblica nelle principali e più importanti città marittime; i locali destinati a costituire un deposito franco devono essere approvati dagli Stati membri (art. 167 c.d.c.).

Occorre distinguere, almeno concettualmente, i «punti ed i depositi franchi» dalle «zone franche» che sono, invece, vaste zone territoriali comprendenti città, villaggi, che godono per motivi storico-economici e sociali di benefici fiscali. Secondo la definizione comunitaria, ripresa integralmente dal c.d.c. (art. 166), le zone franche sono, per lo più, «parti del territorio doganale comunitario separate dal resto del territorio in cui le merci non comunitarie ivi introdotte non sono considerate, sia ai fini del dazio che delle misure di politica commerciale, fuori dal territorio doganale comunitario».

Essi dai «punti franchi» che comprendono parti del territorio doganale non delimitate, si differenziano i «porti franchi» che invece comprendono tutta l'area portuale, compreso lo specchio d'acqua territoriale. I «porti franchi» (previsti sin dal 1927), escluso quello di Trieste, non sono mai stati attuati in Italia, avendo il legislatore preferito la formula del «punto franco», in quanto meno invasiva; poiché permette lo svolgersi, nella zona portuale, di altre attività non concernenti le transazioni commerciali con l'estero.

Talora esiste un uso indifferenziato dei termini; lo stesso c.d.c., che ora ne disciplina la materia, accomuna la disciplina tra zona franca e deposito franco (art. 166 c.d.c.), così come in precedenza lo stesso t.u.l.d. (art. 164), che ne forniva una definizione diversa, aveva assimilato i «punti franchi» alle «zone franche».

Nelle zone franche o nei depositi franchi (artt. 166 ss. c.d.c.) possono essere introdotte, di norma, sia merci terze che quelle comunitarie, indipendentemente dalla loro natura, quantità, origine, provenienza o destinazione finale.

Le disposizioni comunitarie al riguardo, disciplinate dagli articoli del c.d.c. sono state oggetto di modifiche più radicali, e pertanto riscritte. In particolare le nuove disposizioni hanno attuato nei confronti delle zone franche e dei depositi franchi una distinzione tra «zone intercluse» (art. 167, par. 3) e «zone non intercluse» (art. 168 bis c.d.c.); cioè, esplicitando meglio tale concetto, si tratta di zone franche nelle quali le disposizioni in materia di obbligazione doganale

sono applicabili secondo le modalità del regime del deposito doganale. A tale distinzione realizzata dal Codice ne corrisponde una analoga operata dalle Disposizioni di applicazione tra «Controlli di tipo I» basati sull'esistenza di una recinzione e «Controlli di tipo II» fondati principalmente sulle formalità espletate conformemente al regime del deposito doganale (artt. 799 DAC, da 805 a 812 DAC per quelle di tipo I ed artt. 813 e 814 DAC, per quelle di tipo II).

Le zone franche sono, per lo più, ben delimitate e sono stabiliti i punti di entrata e di uscita, sottoposti a controllo dell'Autorità doganale (art. 168 c.d.c., ad eccezione dell'art. 168 bis).

L'introduzione di merci in tali zone, ad esclusione di quelle per le quali si applicano le modalità del regime del deposito doganale (art. 168 bis), non richiede la presentazione di alcuna «dichiarazione doganale»; sono sufficienti i documenti che scortano la merce. Detta procedura costituisce la norma, salvo i casi previsti dall'art. 170, per:

— merci già vincolate ad un regime doganale, la cui introduzione in zona franca ne comporta l'appuramento;

— merci collocate in zona franca in posizione di merci terze in quanto hanno usufruito di un rimborso o di uno sgravio dei dazi all'importazione;

— merci comunitarie che introdotte in tali luoghi beneficiano di misure connesse all'esportazione. In tali circostanze le merci introdotte in una zona franca o in un punto franco saranno oggetto di formalità doganali.

Alle condizioni previste nell'art. 170 c.d.c. in una zona franca o in un deposito franco può essere autorizzata qualsiasi attività di natura industriale o commerciale o di prestazione di servizi, purché conforme alle disposizioni vigenti ed autorizzato dall'Autorità doganale (art. 172 c.d.c.); chiunque svolge in tali zone attività di magazzinaggio, lavorazione e trasformazione, o vendita o acquisto, deve tenere una contabilità di magazzino nella forma prevista ed approvata dall'Autorità doganale. La merce ivi introdotta deve essere iscritta negli appositi registri, e può essere immessa in libera pratica (artt. 173 e 178 c.d.c.) o essere oggetto di manipolazioni usuali, atte a mantenerne il buono stato (art. 109 c.d.c.), o vincolate al regime del perfezionamento attivo o della trasformazione sotto controllo doganale con l'applicazione delle disposizioni che disciplinano i rispettivi regimi doganali (art. 173 c.d.c.).

Particolari disposizioni relative all'entrata, alla gestione ed all'uscita da tali luoghi, riguardano i prodotti agricoli comunitari (artt. 174 e 179 c.d.c.).

Non trascurabili sono anche gli aspetti correlati, in una zona franca o in un deposito franco, alla responsabilità connessa con l'obbligazione doganale nei confronti della persona tenuta all'adempimento.

Le zone franche «intercluse» e «quelle diverse dalle intercluse» ed i porti franchi conosciuti in base alla normativa comunitaria, esistenti e funzionanti nella Comunità, originariamente riportati nell'Allegato 108 al DAC — ora soppresso —, sono stati pubblicati dalla Commissione europea, nella GUCE serie C.

### 53. La libera pratica e l'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 istitutivo CEE in particolare negli artt. 9 e 10 (ora artt. 23 e 24).

La libera pratica è un regime doganale (art. 79 c.d.c.) 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, cioè delle risorse proprie, e l'assolvimento di tutte le misure di politica commerciale previste dalla normativa comunitaria.

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 quello della cosiddetta fiscalità interna quali sono le Accise, che tuttora vengono percepite nel Paese comunitario dove la merce è immessa in consumo; pertanto essa segue le disposizioni previste per la libera pratica aggiungendovi quelle per la fiscalità interna.

Il c.d.c. pur non prevedendo espressamente tale Istituto (importazione definitiva), per le ragioni appena esposte, ne fornisce le modalità procedurali per poter dichiarare in Dogana la merce terza direttamente per l'immissione in consumo; nel corso della trattazione si avrà modo di delinearne le caratteristiche.

### 54. Il trattamento daziario applicato a merci terze.

Le disposizioni che si applicano alla merce messa in libera pratica sono quelle vigenti alla data dell'accettazione della dichiarazione a norma dell'art. 67 c.d.c. I dazi per le merci messe in libera pratica o nel caso di importazione definitiva, sono quelli previsti dalla tariffa doganale delle Comunità Europee ai sensi dell'art. 20 c.d.c.

Alle merci terze si applicano per tali regimi tutte le misure concernenti i divieti di varia natura all'importazione ed anche il contingentamento.

### 55. Perdita della posizione di merce comunitaria.

Il c.d.c. prevede (art. 83 c.d.c.) che le merci immesse in libera pratica perdono la posizione di merci comunitarie quando:

— la dichiarazione sia invalidata dopo lo svincolo della merce;

— i dazi relativi alla merce immessa in libera pratica siano stati rimborsati o sgravati;

— il regime del perfezionamento passivo viene posto in essere nella forma del sistema del rimborso;  
 — le merci risultano difettose o non conformi alle clausole del contratto (art. 238 c.d.c.);  
 — il rimborso o lo sgravio sono subordinati alla condizione che le merci siano esportate o riesportate o ricevano una destinazione doganale che ne faccia le veci (art. 239 c.d.c.).

**56. La reintroduzione in franchigia (artt. da 185 a 187 c.d.c.; artt. da 846 a 856 DAC).**

Tale Istituto prevede che le merci comunitarie precedentemente esportate fuori dal Territorio doganale comunitario, per le ragioni più varie legate al commercio stesso e per circostanze indipendenti dalla volontà dell'esportatore, vi facciano ritorno e riacquistino, a certe condizioni, la posizione di merci comunitarie, senza il pagamento dei dazi e delle altre tasse di effetto equivalente.

Perché le merci possano godere di tale beneficio, è previsto che le stesse rientrino nelle stesse condizioni nelle quali erano state esportate (art. 846 DAC). La reintroduzione deve avvenire nel termine limite di tre anni dalla data dell'esportazione, salvo casi particolari.

L'esenzione deve essere richiesta dalla parte interessata all'atto della dichiarazione ai fini dell'immissione in libera pratica ed accompagnata da un documento doganale relativo alla precedente esportazione, oltre che dal bollettino di informazione denominato INF-3 (il cui modello è riportato in All.to 110 al DAC; artt. 850 s. DAC).

**57. Regimi doganali di circolazione: transito comunitario, Transito Comune ed altri Regimi di circolazione.** a) *Il Transito Comunitario.*

Il Transito Comunitario è un regime doganale di circolazione che consente alle merci di muoversi liberamente nei Paesi dell'Unione e in quelli aderenti al regime del transito comune.

Il regime del transito figura, nel c.d.c., tra le destinazioni doganali.

Il c.d.c. distingue:

- A) Transito Comunitario esterno;
- B) Transito Comunitario interno.

Solo il «Transito Comunitario esterno», oltre ad essere un regime di circolazione, è anche un regime sospensivo, mentre il «Transito comunitario interno» è un regime di circolazione senza altri attributi e pertanto è collocato nella struttura del c.d.c., in un'apposita sezione (la 5a, sempre del Capitolo 2 del titolo IV, artt. 163 ss.).

Il «Transito Comunitario» non è un regime obbligatorio, pertanto l'interessato non è tenuto a vincolare necessariamente le proprie merci a tale regime.

Per attuare il regime del Transito Comunitario esterno, in particolare, è necessario che la merce da vin-

colare a tale regime debba essere identificata, per evitarne la sostituzione o altri tentativi di frode, con l'apposizione, di norma, di suggelli sul trasporto, e che i diritti gravanti sulla merce vengano garantiti per assicurarne comunque la percezione, qualora la merce stessa non dovesse venire presentata alla Dogana di destino.

Lo schema logico con cui si attua il regime in esame può così sintetizzarsi:

— le merci estere introdotte nel territorio doganale comunitario, sono presentate all'Autorità doganale (c.d. Ufficio doganale di partenza, art. 340 ter DAC) per vincolarle al regime del transito comunitario esterno.

Nel regime del TC trova la sua massima espressione l'Istituto della garanzia; di norma, essa è sempre necessaria al fine di assicurare la percezione dei dazi e delle altre imposte.

La garanzia deve essere fornita dall'obbligato principale e prestata nelle forme e nelle modalità previste.

Il Transito comunitario interno (art. 163 c.d.c.) invece, ha un carattere residuale, e consente a merci comunitarie:

1. di attraversare un Territorio terzo senza che le merci perdano lo status di merci comunitarie;

2. di realizzare scambi con i territori che non fanno parte di quello fiscale della Comunità.

Le finalità del regime del TC interno possono così individuarsi:

— soddisfare esigenze di carattere commerciale legate ai trasporti;

— evitare che le merci, in libera pratica, perdano lo status di merci comunitarie.

La prova del carattere comunitario delle merci può essere data attraverso il documento T2 L, oppure da dichiarazione su fattura o su documento di trasporto, munito della sigla T2 L, firmata dal dichiarante e vistata dalla Dogana di partenza.

Le merci vincolate ad un regime sospensivo, quale il regime doganale del perfezionamento attivo, nella forma della sospensione, possono circolare nel territorio doganale della Comunità purché soggiacciano alle procedure particolari previste dal DAC.

**58. b) Il Transito Comune.**

È frutto di una Convenzione stipulata tra gli allora Paesi aderenti all'EFTA (attualmente sono rimasti: Svizzera, Norvegia, Islanda e Liechtenstein) e la Comunità, nel maggio del 1987, al fine di trovare una soluzione che rendesse più scorrevole i traffici e facilitasse gli scambi internazionali.

Tale convenzione denominata del Transito Comune, con le annesse appendici I e II, per differenziarla dal regime del Transito comunitario previsto per i Paesi membri della Comunità, riprende pedissequamente

le regole e le disposizioni tecniche previste per il regime del transito comunitario, disciplinando così l'attraversamento reciproco delle frontiere da parte dei Paesi aderenti alla convenzione.

Dal 1°-7-1996 sono entrati a far parte della Convenzione CE-EFTA sulla semplificazione delle formalità e di quella sul transito comune i Paesi del gruppo denominato VISEGRAD (Ungheria, Polonia, Repubblica CECA, Repubblica Slovacca).

L'evoluzione degli eventi storico-politici succedutisi nel tempo, che hanno portato al modificarsi delle regole sul transito, hanno indotto parallelamente alla modifica delle disposizioni relative al Transito Comune.

La convenzione sul transito comune è stata oggetto negli ultimi tempi di una revisione integrale che ha portato alla nuova formulazione delle disposizioni al fine di ottemperare meglio alle esigenze di sicurezza fiscale e nello stesso tempo di speditezza dei traffici. In particolare, si ricorda l'Istituto della garanzia che deve comprendere anche la fiscalità gravante negli altri Paesi della convenzione come se le merci fossero importate da uno di tali Paesi e sdoganate per utilizzo interno (art. 114, convenzione, cit.). In caso di mancato appuramento del regime, l'autorità competente — cioè quella del Paese di partenza, in luogo di quella competente per il recupero, in quanto è stato riscontrato nella pratica che spesso è difficile individuare con immediatezza il Paese competente per il recupero —, notifica al garante che è tenuto al pagamento delle somme nei confronti delle operazioni di transito comune interessate, entro tre anni a partire dalla data di accettazione della dichiarazione di transito; oltre tale termine il garante è liberato (art. 118 conv.), così come parallelamente è previsto per il transito comunitario dal combinato disposto degli artt. 215 c.d.c. e 450 (quater) DAC.

#### 59. Altre procedure che attuano il regime di circolazione.

Il codice conosce anche altre procedure che consentono alle merci, comunitarie e non, di circolare liberamente; tali regimi sono indicati nell'art. 91 c.d.c., e sono:

- il Carnet TIR (v. anche art. 319, ed artt. da 451 a 457 ter DAC);
- il Carnet ATA (v. anche art. 319, ed artt. da 451 a 455 e da 458 a 461 DAC);
- il Manifesto renano, utilizzato per la navigazione sul fiume Reno (si veda anche art. 95 c.d.c.);
- il Formulario AE 302, utilizzato per le merci destinate alle basi NATO, previsto dal Trattato del Nord-Atlantico sullo statuto delle Forze armate degli Stati firmatari (art. 462 DAC).

Vista l'importanza delle prime due procedure, si ritiene opportuno descriverle brevemente.

#### 60. Il Carnet TIR.

Il CARNET TIR è un libretto a matrice e figlia a stacco, composto di numerosi fogli detti volets che presentano nella parte inferiore un tagliando detto souche.

Tale documento previsto dalla Convenzione omonima (TIR: International Transport on the Road; Transports Internationaux par Route) del 1959, sostituita da quella del 1975 con l'adesione di Nuovi Paesi, consente il trasporto di merce, senza rottura di carico (suggellamento) attraverso una o più frontiere di Paesi aderenti alla convenzione, su veicoli stradali, autocarri o contenitori, a condizione che una parte del tragitto tra l'inizio e la fine dell'operazione TIR sia effettuata su strada. La Convenzione è stata di recente ulteriormente integrata e le relative modifiche sono state recepite in Italia con legge di ratifica n. 153/2000.

Le condizioni per l'utilizzo del Carnet TIR possono così sintetizzarsi:

- il trasporto è iniziato o deve concludersi fuori del territorio doganale comunitario, o comunque con l'attraversamento di un tratto di territorio extracomunitario;
- i veicoli stradali utilizzati devono essere riconosciuti idonei (c.d. omologazione TIR);
- la validità è per un solo viaggio.

Il Carnet TIR è composto da una copertina di cartone sulla quale è riportato il numero del CARNET, l'Ente garante che lo ha rilasciato, la data di scadenza, sui fogli che lo compongono, «volets», sono riportati gli elementi essenziali del Carnet stesso e soprattutto la descrizione della merce ed il numero di identificazione.

#### 61. Il Carnet ATA (Admission Temporaire).

Il Carnet ATA è un documento, che realizza le stesse finalità dell'«ammissione temporanea»; con modalità diverse, consente pertanto a merci estere o comunitarie di essere introdotte o fatte uscire temporaneamente dal territorio doganale comunitario, per fiere, esposizioni ed altro, per poi essere fatte uscire di nuovo o reintrodotte «tal quali». L'«ammissione temporanea» deve essere tenuta distinta dai regimi di perfezionamento attivo e passivo, come viene definito ora a livello comunitario la temporanea importazione o esportazione; in tali casi la merce viene rispettivamente introdotta o esportata temporaneamente per subire una lavorazione e/o trasformazione o riparazione per poi essere successivamente riportata o reimportata; mentre nell'ammissione temporanea la merce fatta uscire per fiere, manifestazioni, campionari, è reimportata «tal quale».

Il Carnet ATA è valido solo per i Paesi aderenti alla Convenzione istitutiva detta appunto ATA firmata a Bruxelles nel 1961, sostituita da quella di Istanbul

del 1990, ratificata in Italia con legge 26-10-1995, n. 479.

Le Nazioni partecipanti sono rinvenibili nella Convenzione stessa.

Il sistema si avvale di un documento denominato «CARNET ATA», composto da un libretto a matrice e figlia a stacco, simile nella sua composizione al CARNET TIR.

Il Carnet è coperto da una garanzia, il cui importo è indicato sul documento stesso.

Il Garante è il BUREAU INTERNATIONAL D'INFORMATION DES CHAMBRES DE COMMERCE, con sede in Parigi e rappresentato in Italia dall'Unione italiana delle Camere di Commercio. È questo l'ente che rilascia il documento e che garantisce la merce ivi descritta; pertanto l'operatore interessato dovrà recarsi presso tale Ufficio per farsi rilasciare il Carnet, previa prestazione di una cauzione.

Il Carnet viene «acceso» presso l'Ufficio doganale di partenza (che può corrispondere anche a quello più vicino all'operatore). Questo, al quale verranno presentati il Carnet e la merce, controllerà la regolarità formale della documentazione e sostanziale della merce e verificherà l'esistenza delle condizioni previste dalla Convenzione per consentire il vincolo della merce a tale regime.

L'Ufficio di partenza quindi prende in carico il Carnet nelle proprie scritture, ne fissa il termine per l'esecuzione, e stabilisce l'itinerario.

Il Carnet ha la validità di un anno dalla data del suo rilascio.

Il Carnet ATA può essere richiesto per le seguenti merci:

- materiali professionali;
- campioni per presentazioni o dimostrazioni;
- materiale scientifico, pedagogico;
- merci destinate ad un'esposizione, fiera, congresso o manifestazioni analoghe;
- films cinematografici destinati ad essere visionati prima della loro commercializzazione.

Tutte le merci vincolate a tale regime devono essere reimportate «tal quali».

Nel caso di transito nel Territorio doganale comunitario le formalità verranno espletate all'ingresso e all'uscita del Territorio stesso. Si intende per utilizzo del Carnet ai fini del «transito» il trasporto delle merci da un Ufficio doganale situato nel Territorio doganale della Comunità ad un altro situato nello stesso Territorio; nel caso dell'attraversamento di un Paese terzo, le relative formalità vengono espletate presso le Dogane di uscita e di entrata nella Comunità.

In tutte le fasi di uscita e di entrata dal Territorio doganale comunitario o di passaggio in uno dei Paesi terzi aderenti alla Convenzione, l'Autorità doganale di questi Paesi tratterrà il foglio di entrata o il foglio

di uscita annotandolo sulle proprie scritture e trasmettendolo all'altro Ufficio per l'appuramento.

### 62. I Regimi Doganali Economici - RDE.

I Regimi doganali economici (RDE) sono Istituti di diritto doganale che disciplinano le operazioni cui va sottoposta la merce estera, introdotta nel Territorio doganale comunitario, per le finalità di natura prevalentemente economica, volute dal dichiarante.

Vengono definiti economici, per evidenziare quello che è l'aspetto preponderante cioè l'utilizzazione ai fini economici di una data merce estera, allo scopo di favorire l'attività imprenditoriale, consentendo così una riduzione del costo finale del prodotto.

Nei «regimi doganali economici», le merci non perdono la loro natura di merci estere, o di merci comunitarie, come avviene invece nei regimi definitivi nel caso rispettivamente di merci terze messe in libera pratica o di merci comunitarie esportate; esse pertanto dovranno essere oggetto di un'ulteriore dichiarazione doganale per il vincolo ad un regime definitivo o ad altra destinazione doganale.

L'art. 84, lettera b) c.d.c., così individua i regimi doganali economici:

- il «Deposito doganale»;
- il «Perfezionamento Attivo»;
- la «Trasformazione sotto controllo Doganale»;
- l'«Ammissione Temporanea»;
- il «Perfezionamento Passivo».

Nei confronti delle merci vincolate ad uno di detti Regimi non vengono applicati, di norma, all'atto dell'introduzione nel territorio doganale comunitario i dazi, né talvolta la fiscalità interna (IVA ed ACCISE), né le misure di politica commerciale, evitando le onerose procedure in termini di costi e di tempi.

Oggetto di tali Regimi sono le merci terze o comunitarie nelle transazioni commerciali da e verso Paesi terzi. Alle merci comunitarie o a quelle messe in libera pratica, qualora esse debbano essere oggetto di analoghe operazioni (lavorazione, trasformazione o immagazzinamento) in altro Stato membro della Comunità, si applicheranno le disposizioni normative previste per gli scambi intracomunitari.

A norma dell'art. 85 c.d.c., il ricorso ad uno dei sopracitati «Regimi» è sempre subordinato al rilascio di apposita autorizzazione da parte dell'Autorità doganale.

### 63. Il deposito doganale.

Il deposito doganale è un regime economico sospensivo che consente di detenere, senza pagamento dei dazi e della fiscalità interna, anche in deroga alle misure di politica commerciale, merce non comunitaria all'interno dell'UE.

Le merci devono essere custodite in luoghi autorizzati e sottoposti al controllo dell'Autorità doganale.

Non è previsto un termine massimo di giacenza della merce nel deposito doganale, ad eccezione delle merci ammesse alla «restituzione di diritti», quali i prodotti agricoli.

L'Autorità doganale in casi eccezionali può imporre un termine entro il quale alle merci depositate venga conferita una nuova destinazione doganale.

I diritti doganali saranno percepiti quando la merce verrà successivamente dichiarata per un regime definitivo: libera pratica o importazione definitiva.

La normativa comunitaria individua sei tipi di depositi doganali che sono stati contraddistinti con le prime sei lettere dell'alfabeto (art. 525 — già art. 504 DAC):

tipo A: Deposito Pubblico: la merce è custodita sotto la responsabilità del depositario. Tale tipo di deposito richiede la tenuta di una apposita contabilità;

tipo B: Deposito Pubblico: la merce è custodita sotto la responsabilità del depositante (tale tipologia di deposito è sconosciuta in Italia);

tipo C: Deposito Privato: il depositario ed il depositante sono rappresentati dalla stessa persona; la merce introdotta, può essere però anche di proprietà altrui. Tale tipo di deposito richiede la tenuta di una apposita contabilità;

tipo D: Deposito Privato: ha le stesse caratteristiche del deposito di tipo C; la differenza consiste nella tassazione a monte, anziché a valle, cioè alla merce sottoposta a tale regime, qualora venga dichiarata successivamente per esempio per libera pratica, si applicano non gli elementi della tassazione (quantità, qualità, origine e valore) accertabili al momento dell'estrazione dal deposito, bensì quelli accertati al momento dell'introduzione della merce nel deposito (art. 112, par. 3, c.d.c.). Ciò consente alla merce di uscire dal deposito senza la preventiva dichiarazione doganale e senza la preventiva dichiarazione doganale. Si ricorre a tale tipo di deposito per merci che vengono reintrate in un ciclo di produzione molto rapido. Tale tipo di deposito richiede la tenuta di una apposita contabilità;

tipo E: Deposito Privato: è un Regime di deposito in cui la persona del depositario e del depositante coincidono, come nel regime precedente. La peculiarità sta nel permettere l'immagazzinamento di merci in impianti di stoccaggio del titolare dell'autorizzazione conformemente all'art. 98, par. 3, del c.d.c., il quale dispone che possono essere «vincolate al regime del deposito doganale» merci immagazzinate in un luogo diverso dal «deposito doganale».

Il depositario risponde verso l'Autorità doganale di tutte le merci vincolate al regime del deposito doganale, a prescindere dal luogo della loro custodia. Tale tipo di deposito richiede la tenuta di una apposita contabilità;

tipo F: Deposito Pubblico: gestito direttamente dall'Autorità doganale, che assume direttamente la gestione di un servizio pubblico di custodia di tutte le merci in attesa di una destinazione.

#### 64. Il Perfezionamento Attivo.

Il Regime del PA consente a merci terze di essere temporaneamente importate ai fini della lavorazione per poi essere riesportate sotto forma di prodotti compensatori principali (da un prodotto possono derivare più prodotti compensatori: si pensi al grano dal quale si ottiene la farina e la crusca); per prodotti compensatori si intendono tutti i prodotti ottenuti da operazioni di perfezionamento (nozione: art. 114, 2° co., lett. d, del c.d.c.); 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, 2° co., c.d.c.).

Tale regime doganale è volto a favorire l'attività di trasformazione che pertanto avvantaggia le imprese italiane e comunitarie; 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 termine «temporanea importazione» è poco tecnico ma molto efficace; infatti la normativa comunitaria non conosce tale espressione, di cui parla invece il r.u.i.d.; essa è utilizzata per rendere meglio il concetto di perfezionamento attivo che, diversamente, con il proprio appellativo potrebbe sembrare un concetto astratto.

Del regime del PA 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'adeguata cauzione a garanzia dei diritti gravanti sulla merce, per poi essere riesportata quale prodotto compensatore ottenuto, con conseguente svincolo della cauzione;

— «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 rim-

borso trova delle limitazioni previste dall'art. 124 c.d.c. al quale si rinvia per un approfondimento (es. merci soggette alla PAC — Politica Agraria Comune — sottoposte a restrizioni quantitative, e merci già non soggette a dazio in virtù di benefici tariffari o sospensioni autonome).

Per poter vincolare le merci al regime del perfezionamento, l'operatore interessato deve essere autorizzato, così come avviene per tutti i Regimi doganali economici.

Quando sorge un'obbligazione doganale relativa a prodotti compensatori o a merci d'importazione nell'ambito del perfezionamento attivo è dovuto un interesse compensativo sull'importo dei dazi all'importazione (art. 519 DAC).

Simmetricamente al perfezionamento attivo, la tecnica doganale conosce anche il regime di perfezionamento passivo, con il quale si intende la temporanea esportazione ai fini della lavorazione di merce nazionale o comunitaria per poi essere reimportata.

#### 65. Trasformazione sotto controllo doganale - TSCD.

È un regime doganale economico e sospensivo affine al precedente.

Nel regime TSD le merci estere sono introdotte nel Territorio doganale comunitario, in esenzione da dazi e dalle misure di carattere commerciale previste per quella data merce, per essere sottoposte ad operazioni che ne modificano la specie o lo stato. A differenza del regime di perfezionamento attivo, i prodotti ottenuti, denominati prodotti trasformati, saranno dichiarati per l'importazione in consumo nella Comunità, e non trasportati con assoggettamento ai dazi ed alle misure di politica commerciale applicati ai prodotti ottenuti («trattamento daziario alle»); quello relativo al regime di perfezionamento attivo è «a monte»).

L'autorizzazione viene concessa dagli Uffici doganali territorialmente competenti in relazione al luogo dove saranno effettuate le operazioni di trasformazione, o dove avverrà la prima di tali operazioni. Una delle condizioni necessarie affinché sia rilasciata l'autorizzazione è quella che siano soddisfatte per le merci da sottoporre a tale regime le condizioni economiche contemplate nell'All.to 76, parte A del DAC.

Nei casi diversi e cioè nel caso di:

- qualsiasi tipo di trasformazione che riguardi merci di qualsiasi genere purché il vantaggio in termini di dazio derivato dal ricorso al regime ecceda l'ammontare di 50.000 Euro per richiedente e per anno civile;
- trasformazioni concernenti merci sottoposte a misure di politica commerciale, a prescindere dall'importo del dazio risparmiato;
- qualsiasi tipo di trasformazione che riguardi le merci sottoposte a misure agricole o soggette a dazi

antidumping o a dazi di compensazione provvisori o definitivi, sarà trasmessa la richiesta, con apposita relazione, all'Agenzia delle Dogane per la successiva trasmissione, per la valutazione delle condizioni economiche, alla Commissione ai sensi degli artt. 502-504 DAC.

#### 66. Ammissione Temporanea.

È un regime economico e sospensivo, che consente di utilizzare merci estere nel Territorio doganale comunitario, in esonero totale o parziale dai dazi, e senza assoggettamento a misure di politica commerciale, con la riesportazione delle merci tal quali fuori dalla Comunità.

La merce vincolata a tale regime non può subire modifiche di alcun genere che alterino lo stato originario.

Il regime di Ammissione Temporanea può essere in esonero totale o parziale.

Si ha il regime di ammissione temporanea in esonero totale quando si tratta di:

- materiale professionale comprensivo di pezzi e parti di ricambio;
- merci per esposizioni e fiere o manifestazioni analoghe;
- materiale pedagogico o scientifico;
- materiale medico di proprietà di laboratori ospedalieri;
- materiale contro le catastrofi;
- materiali di laboratorio;
- stampe, matrici, cliché, progetti;
- strumenti di misura, controllo e simili;
- merci per dimostrazioni e prove;
- merci per tentata vendita;
- effetti personali dei viaggiatori;
- animali vivi;
- materiali di propaganda turistica;
- mezzi di trasporto (stradali, ferroviari, aerei, navali);
- palette, contenitori.

Di norma, salvo casi particolari relativi alle franchigie doganali ed ai mezzi di trasporto, l'interessato, ai fini del rilascio della autorizzazione al regime, deve presentare all'Autorità doganale del Paese comunitario di entrata una dichiarazione scritta sul formulario DAU con il codice IM-5.

L'accettazione della dichiarazione costituisce autorizzazione.

È fatta salva, da parte dell'Autorità doganale, l'adozione di tutte le misure di identificazione della merce, oltre alla prestazione di una garanzia ai fini della tutela della pretesa tributaria e degli interessi economici dell'UE.

Espletata tale formalità, l'operatore riavrà la disponibilità della merce e potrà disporne per le finalità prefissate; avrà però l'obbligo di riesportare tal quali

le merci entro il termine fissato dall'Autorità doganale, presentando alla Dogana sempre su formulario DAU una dichiarazione di riesportazione scritta, recante il codice EX-3.

Per i mezzi di trasporto e per i contenitori è prevista una disciplina agevolata per la loro ammissione temporanea (art. 557, par. 2, DAC).

#### 67. 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, sotto forma di prodotti compensatori per essere immessi in libera pratica o in consumo.

Il perfezionamento passivo consente pertanto 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.

Le operazioni di perfezionamento, sono:

— la lavorazione di merci, compreso il loro montaggio, assemblaggio, adattamento ad altre merci;

— la trasformazione di merci;

— la ripartizione (si intende per essa la scomposizione in parti) di merci compreso il loro riattaccamento e la messa a punto;

— l'utilizzo di catalizzatori o altre merci che permettono o facilitano la trasformazione del prodotto ottenuto, ma che si disperdono nel processo produttivo. La merce dichiarata per l'esportazione temporanea» al fine del perfezionamento passivo, è soggetta, nella fase in cui si trova nel Territorio doganale comunitario per lavorazione, a tutte le misure di politica commerciale, tariffaria e fiscale (pagamento dei dazi all'esportazione, se previsti).

Anche nel caso del perfezionamento passivo, come si è visto per gli altri regimi doganali, la domanda di autorizzazione può essere presentata per iscritto mediante il modello di cui all'Allegato 67 DAC o mediante dichiarazione doganale scritta o procedimento informatico nei casi espressamente previsti dall'art. 497.

Ottenuto, nel Paese terzo, il prodotto compensatore, l'operatore lo deve reintrodurre, entro il termine accordato, nel Territorio doganale comunitario.

Il prodotto compensatore ottenuto mantiene lo status di merce comunitaria, pertanto quando verrà reintrodotta nel Territorio doganale comunitario, beneficerà dell'esenzione dal pagamento dei dazi.

La merce dovrà assolvere eventuali diritti; il calcolo avviene come previsto dall'art. 151 c.d.c.

Ai fini dell'appuramento del regime occorrerà verificare che i prodotti ottenuti siano stati ricavati proprio dalla merce esportata e non da altra merce

equivalente, pertanto si parla di scarico per identità e non per equivalenza.

Per calcolare la quantità e la qualità dei prodotti ottenuti vengono fissati dei tassi di rendimento.

Nel caso di riparazioni può essere consentito lo scambio per equivalenza («scambi standard»); può altresì essere ammessa l'importazione anticipata dei prodotti da trattare; in tali fattispecie l'IVA all'atto dell'importazione è dovuta per intero e la relativa autorizzazione al regime è di competenza ministeriale.

#### 68. L'esportazione temporanea.

Tale Istituto riveste ancora una certa rilevanza.

L'Istituto della «Esportazione Temporanea» (T.E. — Temporanea Esportazione —) non è contemplato dal c.d.c. e dal DAC se non nelle forme del perfezionamento passivo e della disciplina del Carnet ATA quale distinta destinazione doganale.

L'Amministrazione centrale si è pronunciata sull'argomento, ritenendo ancora applicabile tale Istituto, sebbene disciplinato esclusivamente dalla normativa nazionale (art. 1° del d. l. n. 112 del 1998, art. 1° del d. l. n. 148/82) e non autorizzato invece, dalla normativa comunitaria di armonizzazione degli Istituti e delle procedure doganali (c.d.c., DAC), come già detto.

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.

Il regime doganale può risultare, anche dal punto di vista procedurale, più confacente alle esigenze degli operatori, in quanto le bollette di T.E. hanno una validità iniziale fino ad un massimo di 5 anni, eventualmente prorogabile, contro i 3 anni normalmente previsti per la reintroduzione in franchigia (v. parte II, cap. 17, par. 5), nel caso la merce fosse esportata definitivamente in luogo dell'accensione di una bolletta di T.E.

La competenza alla proroga ed alla rimessa in termini delle bollette di T.E. accese e/o scadute è dell'Ufficio doganale emittente (circ. n. 270/D/98 e ss. mod.).

#### 69. Esportazione.

L'esportazione è un regime doganale che consente a merci comunitarie o originarie di paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati Membri della Comunità di uscire dal territorio doganale comunitario.

La merce che si vuole destinare all'esportazione, deve essere presentata in Dogana e fatta oggetto di una dichiarazione doganale

L'operazione di esportazione si intende perfezionata con l'uscita fisica delle merci dal Territorio doganale Comunitario.

Il regime doganale dell'esportazione e 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 tutte le misure sia attinenti alla fiscalità che alle misure 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.

Analoga procedura viene applicata anche nei casi di merci terze in riesportazione (art. 182 c.d.c.).

**70. La «non imponibilità» dell'IVA all'esportazione.**

La normativa dell'imposta sul valore aggiunto, emanata con d.p.r. 26-10-1972, n. 633 e ss. 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 Repubblica di S. Marino e quelle effettuate in base a trattati internazionali (artt. 71 e 72 d.p.r. n. 633/1972).

Gli artt. 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'insorgimento 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 dell'IVA che ai fini delle imposte sul reddito, di tenere sotto controllo le transazioni commerciali con l'estero, sono considerate cessioni all'esportazioni e pertanto non sono imponibili le esportazioni convenzionalmente dette dirette, indirette o 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, 1° co., 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, 1° co., 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.

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, 1° co., 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 data dell'avvenuta esportazione verrà data, per il venditore, da una copia della fattura da lui emessa, vistata dalla Dogana, riportata all'esterno dell'operazione, presentata dall'acquirente per le formalità doganali di esportazione.

Ultime, sempre gli artt. 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.

**71. Abbuono dei diritti d'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.

ANTONIO DE CICCO