

### editoriale 2

CNSD Sogemar 25 Settembre 2015

### primo piano 3

Depositi IVA sanzioni fuori dal TULD

di **Benedetto Santacroce**

### attualità 4-5

Rimborso in materia di accise

di **Cristina Zunino**  
**Valentina Picco**

### osservatorio 6-7-8

Giurisprudenza comunitaria e nazionale

di **Alessandro Fruscione**

### fisco 9-10

"first sale price"

di **Francesco Pagnozzi**  
**Francesco Ruggiero**

### speciale europa 11/20

Stati Uniti d'Europa

CDU custodia temporanea

di **Mauro Giffoni**

### giurisprudenza 21/23

Articolo 303 TULD

di **Sara Armella**  
**Lorenzo Ugolini**

### dogane 24/34

Esportazioni e triangolazioni  
onere della prova

di **Paolo Massari**  
**Lucia Iannuzzi**

L'abuso di diritto "entra" nello statuto  
del contribuente

di **Danilo Desiderio**

### convegni 35/38

Nuovo codice doganale dell'Unione

di **Alessandro Fanutti**

CDU Udine 18 Settembre 2015

di **Enrico Perticone**

### scenari 40

Caffè? Sì, grazie!

### Il cammino dell'€uro

L'euro fa ormai parte della vita quotidiana di oltre 332 milioni di cittadini dell'Unione europea (UE): lo usano per fare i loro acquisti del giorno, per risparmiare e per investire per il futuro. Nel 2020 ci sarà una nuova generazione di adulti che avranno avuto come moneta nazionale soltanto l'euro.



*pagg. 12/18*

### Cessioni di beni...

Gli artt. 38 e 41 del DL 331-93, sono stati modificati con la legge n. 115 del 29 luglio 2015. La modifica si è resa necessaria per specificare che l'introduzione nel territorio dello Stato italiano di beni oggetto di perizie, non è considerata acquisto intracomunitario solo nel caso in cui tali beni siano successivamente trasportati o spediti al committente.



*di Andrea Toscano*

*pagg. 39*

## **Il Doganalista**

**Rivista giuridico-economica di commercio internazionale**

Autorizzazione Tribunale Roma n. 199 del 05/04/1985 - ANNO XXVIII - n. 5 - Settembre-Ottobre 2015

**Direttore Responsabile:** Walter Orlando

**Comitato di Redazione:** Italo Antelli, Nevio Bole, Antonio D'Angelo, Giovanni De Mari, Luciano Gallo, Mauro Lopizzo, Marino Manlio, Franco Mestieri, Walter Orlando, Paolo Pasqui, Enrico Perticone, Eugenio Pizzichelli, Emanuele Tamà.

**Coordinatore editoriale:** Liana Zagarese

**Editore:** Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali

**Redazione:** Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali  
00187 ROMA - Via XX Settembre, 3 - Tel. 06.42.01.37.20 - 06.42.01.37.52 - Fax 06.42.00.46.28

**Sito Internet:** www.cnsd.it - **E-mail:** info@cnsd.it

**Stampa:** Stab. Tipolitografico Ugo Quintily spa - Viale Enrico Ortolani, 149/151 - 00125 Roma - Tel. 06/52.16.92.99

Poste Italiane spa - Sped. Abb. postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) - art. 1, comma 1 - DCB Roma

Associato all'Unione Stampa Periodica Italiana 



# CNSD Sogemar 25/09/2015

Terminal Sogemar

Il giorno 25 Settembre 2015 a Melzo (Milano), presso il Terminal Sogemar si è tenuto un incontro al quale hanno partecipato: Sebastiano Grasso e Stefano Morelli, in rappresentanza della Sogemar; Giovanni De Mari, Presidente del Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali, Italo Antelli, membro del CNSD e Aldo Lupi, Presidente del consiglio territoriale di Milano.

La Sogemar si impegna a dare libero accesso presso il proprio impianto di Melzo a tutti i doganalisti incaricati dal proprio cliente dell'espletamento delle operazioni doganali per le merci pervenute via ferrovia e scortate da documento T1, fatte salve le necessarie esigenze di sicurezza riferite all'impianto stesso e/o alle persone che debbono accedervi.

Per quanto riguarda le merci che raggiungono il Terminal utilizzando la procedura dei corridoi doganali ferroviari, la Sogemar si è impegnata ad effettuare gli investimenti informatici per fornire lo stesso servizio disponibile sulla piattaforma AP NET, che permette la visibilità e l'utilizzo a terzi degli estremi delle partite A3 introdotte in T.C. via corridoio controllato, nonché la gestione del flusso operativo ed amministrativo dell'operazione.

#### *Procedura:*

1. Sogemar consegnerà allo spedizioniere doganale incaricato il documento di transito T1 perché lo stesso sia presentato alla Sezione di Melzo per la verifica della necessità di eventuali attività di controllo (RS o VM). In tal caso i funzionari in-

caricati dovranno poter accedere all'impianto, dove il contenitore dovrà essere messo a disposizione per l'effettuazione dei controlli selezionati.

2. Una volta eseguite le attività di verifica, nel caso di esito RS o VM, o subito dopo la presentazione del documento T1, in caso di CA, l'operatore provvederà ad inviare il flusso telematico relativo alla destinazione doganale prescelta.

3. Anche in questo caso è attivato il circuito doganale di controllo che restituirà esito: CA, CD o VM. In caso di esito CA la merce sarà lasciata alla libera disponibilità dell'importatore/doganalista, in caso di esito CD la dichiarazione doganale sarà presentata in dogana unitamente alla necessaria documentazione per il seguito di competenza.

4. Nel caso di VM il doganalista e i funzionari della Sezione di Melzo dovranno potere avere libero accesso all'area messa a disposizione da Sogemar, dove saranno portate a termine le previste attività di verifica. In questi casi l'intervento dei funzionari doganali sarà compensato con A/77 perché attività fuori dogana.

5. Sogemar ha ribadito il suo impegno ad effettuare gli investimenti informatici necessari per permettere la visibilità a terzi delle partite introdotte in TC via corridoio controllato nonché la gestione delle informazioni al termine della sperimentazione del corridoio e della sua validazione come strumento operativo prevista per il 30 novembre. Nel frattempo avvierà contatti con gli interessati per esaminare eventuali criticità.

Con la sentenza n. 17814/15, depositata l'8 settembre scorso, la Corte di Cassazione ha recepito i principi della sentenza C-272/13 della Corte di Giustizia - concernente l'ormai noto caso Equoland - affermando che in caso di utilizzo "virtuale" (ossia, senza introduzione fisica della merce) del deposito Iva all'atto dell'importazione, la sanzione applicabile è quella prevista dall'art. 13 del D. Lgs. n. 471/97, ulteriormente riducibile in base all'applicazione, in concreto, del principio di proporzionalità.

In realtà, il caso sottoposto al vaglio della Cassazione ateneva ad una valutazione di carattere eminentemente giuridico circa la norma sanzionatoria concretamente applicabile in caso di utilizzo virtuale di un deposito Iva, accompagnato però dal regolare assolvimento dell'imposta all'atto della (pure virtuale) estrazione delle merci dal deposito, mediante il sistema del reverse charge.

La Corte ha innanzitutto rilevato l'assenza di una norma speciale nel Testo Unico delle Leggi Doganali (Decreto del Presidente della Repubblica n. 43/73) e, di conseguenza, ha riconosciuto l'applicabilità della norma generale di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/97, che punisce i casi di ritardati o omessi versamenti.

## Depositi IVA sanzioni fuori dal TULD

*Con la sentenza n. 17814/15, la Corte di Cassazione ha recepito i principi della sentenza C-272/13 della Corte di Giustizia*

Ciò posto, la Cassazione fa un ulteriore passo in avanti, effettuando una concreta traslazione nell'ordinamento italiano dei criteri fissati dalla Corte di Giustizia sul caso Equoland.

*“ Si prende atto, infatti, che con la decisione resa nella causa C-272/13, la Corte di Giustizia ha trattato dell'applicabilità al caso dei depositi virtuali proprio dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, fissando stretti e imprescindibili canoni di proporzionalità ”.*

Senza entrare nel merito della correttezza sistematica della scelta di tale norma ai fini sanzionatori - conclusione della quale ancora si può dubitare, anche se l'orientamento di legittimità è per ora molto netto - i Giudici del Lussemburgo avevano osservato che tale disposizione non può sempre essere applicata acriticamente nella sua formulazione di base, dunque con la sanzione pari al 30% del tributo non corrisposto. In concreto, infatti, occorre procedere

ad una valutazione della norma in relazione al caso di specie, verificando se è conforme al principio di proporzionalità un'applicazione nella formula di base, ovvero se è più corretto fare ricorso alle riduzioni pure previste dalla norma.

È il caso, molto chiaramente, delle ipotesi in cui tra l'introduzione virtuale e l'assolvimento dell'imposta in modalità di reverse charge, intercorra un periodo di tempo minimo, di pochi giorni o addirittura di poche ore, con danno per l'erario minimo o addirittura nullo.

Ebbene, in questi casi è automatica un'applicazione minima ed estremamente favorevole dell'ipotesi sanzionatoria; ad esempio, è disposto dallo stesso art. 13 D. Lgs. 471/97 che, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione base del 30%, oltre ai benefici del ravvedimento operoso, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

**Benedetto Santacroce**



## Rimborso in materia di accise

L'accisa, come è noto, può essere rimborsata all'avente diritto, da parte dell'Agenzia delle dogane, quando risulta indebitamente corrisposta dal soggetto obbligato d'imposta e previo accertamento del diritto alla restituzione delle somme richieste.

Il termine per il rimborso è previsto dall'art. 14, secondo comma, d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, Tua, il quale dispone che *"L'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata. (...) il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento"*.

I due anni decorrono dalla data del pagamento ovvero, nei casi in cui il credito risulti dalla dichiarazione di consumo annuale, dalla data di presentazione di tale dichiarazione.

Il termine biennale di decadenza decorre dunque dal pagamento (o dalla data di presentazione della dichiarazione) sia nei casi di indebito oggettivo – per esempio erronea duplicazione del pagamento dell'imposta o di pagamenti eseguiti sulla base di disposizioni dichiarate incompatibili con la normativa comunitaria – che nei casi di recupero della differenza tra

l'accisa originariamente pagata e quella agevolata.

L'applicazione del termine decadenziale in questi ultimi casi si basa sulla considerazione che anche il pagamento dell'accisa intera in presenza di una norma agevolativa rappresenta pur sempre un indebito.

Sulle somme da rimborsare si applicano gli interessi, la cui aliquota è pari al tasso stabilito per il pagamento differito dei diritti doganali, che decorrono dalla data di presentazione della domanda.

Le modalità di rimborso delle imposte indebitamente corrisposte sono disciplinate dal Decreto ministeriale 12 dicembre 1996, n. 689 *"regolamento recante norme per l'effettuazione del rimborso delle imposte sulla produzione e sui consumi"* e dalla circolare dell'Agenzia delle dogane del 28 febbraio 1997, n. 59/D.

L'art. 5 del suddetto decreto ministeriale estende le modalità di rimborso disciplinate dall'art. 14 Tua alle seguenti fattispecie:

- ☞ impiego di oli minerali in usi esenti o assoggettati ad aliquota d'imposta ridotta, quando non è prevista una specifica, diversa disposizione legislativa;

- ☞ impiego di alcol o di bevande alcoliche in usi esenti o assoggettati ad aliquota d'imposta ridotta, o quando i suddetti prodotti sono ritirati dal commercio perché divenuti non idonei al consumo umano;

- ☞ reimmissione in deposito fiscale di prodotti assoggettati ad accisa;

- ☞ prodotti sottoposti alle accise non armonizzate, impiegati in usi agevolati;

- ☞ nelle ipotesi in cui si rende dovuto il rimborso dell'imposta di consumo sull'energia elettrica;

- ☞ per i rimborsi conseguenti all'individuazione, in altro Paese comunitario, del luogo in cui è stata commessa irregolarità nella circolazione;

- ☞ quando vengano autorizzate operazioni di miscelazione dalle quali si ottiene un prodotto per il quale è dovuta un'accisa di ammontare inferiore a quella pagata sui singoli componenti;

- ☞ in qualsiasi altro caso in cui l'imposta sia stata indebitamente corrisposta o a un impiego agevolato.

Come previsto dal D.m. 689 del 1996, il contribuente deve



presentare istanza di rimborso all'Ufficio delle dogane territorialmente competente.

Nell'istanza deve essere specificata la modalità del rimborso prescelta e allegata la documentazione utile a dimostrare la correttezza di quanto richiesto<sup>(1)</sup>.

L'Ufficio delle dogane competente, entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza, deve verificare il credito spettante ed effettuare l'accredito corrisponden-

do anche gli interessi decorrenti dalla data di presentazione della domanda.

Occorre precisare che l'orientamento consolidato della Suprema Corte è quello di considerare il termine di cui all'art. 14 Tua una norma di carattere generale in tema di accise valevole per ogni domanda di rimborso di imposta indebitamente versata.

In particolare, la Cassazione statuisce che *"la formula, impiegata dal d.lgs. 26 ottobre 1995, n.*

*504, art. 14, comma 2, n. 1: "L'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata", non consente di distinguere tra le cause per le quali il pagamento non è dovuto, perché il suo carattere indebito è considerato rilevante in sé, nella sua oggettività"* (Cass., sez. V, 12 settembre 2008, n. 23515, in *Bancadati OIDA - Osservatorio internazionale dogane e accise*).

**Cristina Zunino**  
**Valentina Picco**

1) Ai sensi dell'art. 6 D.M. 689 del 1996 "Le domande di rimborso sono presentate in due esemplari, se il rimborso è richiesto in danaro, o in tre esemplari, se il rimborso è richiesto mediante accredito.

Ricevuta la domanda, l'UTF verifica la regolarità formale della medesima e della documentazione allegata e la congruità del rimborso richiesto. Se dalla suddetta documentazione non si può stabilire l'aliquota dell'imposta corrisposta, il rimborso è commisurato all'aliquota più bassa in vigore nei 12 mesi precedenti il giorno in cui è maturato il diritto al rimborso.

2. Quando il rimborso è richiesto in danaro, l'UTF, espletate le incombenze di cui al comma 1, trasmette, entro 30 giorni, uno degli esemplari della domanda, corredato dal proprio parere, alla circoscrizione doganale, competente ai sensi dell'articolo 5, comma 2, del decreto del Ministro delle finanze 26 novembre 1991, che provvede in merito, anche per quanto concerne la corresponsione degli interessi.

3. Il soggetto che desidera avvalersi della procedura del rimborso mediante accredito, indica, nella domanda di rimborso, presso quale impianto intende utilizzare l'accredito.

L'UTF, effettuati i riscontri di cui al comma 1 e apposto sulla domanda il visto attestante il diritto al rimborso con il conteggio degli interessi decorrenti dalla data della presentazione della domanda fino a quella di evasione della medesima, entro trenta giorni dalla data di ricezione trasmette uno degli esemplari della domanda all'interessato, ed altro all'ufficio o alla propria articolazione competente sull'impianto presso cui verrà utilizzato l'accredito, comunicando all'esercente del suddetto impianto il nominativo del beneficiario, l'entità e gli estremi dell'accredito.

Effettuata l'immissione in consumo di prodotto per l'importo di accisa per il quale viene utilizzato l'accredito, l'esercente dell'impianto pone l'esemplare della domanda consegnatogli dal beneficiario, munito dell'attestazione di ricevuta apposta da quest'ultimo, a corredo delle proprie registrazioni fiscali.

4. La procedura di cui al comma 3, con l'esclusione della comunicazione all'esercente dell'impianto di estrazione, è seguita anche nel caso in cui il soggetto che chiede il rimborso è un depositario autorizzato o un operatore professionale che intende avvalersi dell'accredito a scomputo di versamenti d'imposta che sia tenuto a effettuare.

5. Il rimborso di cui al comma 3 può essere trasferito dall'avente diritto ad altro soggetto, che deve essere indicato nella domanda di rimborso. Si applica la procedura stabilita dal predetto comma, con la sola differenza che l'immissione in consumo del prodotto per il quale viene utilizzato l'accredito è effettuata a favore del soggetto cui il rimborso è stato trasferito.

# Giurisprudenza com

**Corte di Giustizia, Sezione II, sentenza 16/7/2015, causa C-255/14 – Pres. e Rel. Silva de Lapuerta – Robert Michal Chmielewski c/ Nemzeti Adó- és Vámhivatal**

**Regolamento (CE) n. 1889/2005 – Controlli sul denaro contante in entrata nell'Unione europea o in uscita dalla stessa – Articoli 3 e 9 – Obbligo di dichiarazione – Violazione – Sanzioni – Principio di proporzionalità**

*L'articolo 9, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 1889/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 ottobre 2005, relativo ai controlli sul denaro contante in entrata nella Comunità o in uscita dalla stessa, va interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale che, per sanzionare la violazione dell'obbligo di dichiarazione previsto dall'articolo 3 di tale regolamento, impone il pagamento di un'ammenda amministrativa il cui importo corrisponde al 60% della somma di denaro contante non dichiarata, ove tale somma sia superiore a EUR 50 000.*

Il 9/8/2012, il sig. Chmielewski entrava nel territorio ungherese dalla Serbia, senza dichiarare la somma di denaro contante che trasportava con sé, pari a un importo complessivo di EUR 147 492 in banconote di varie divise.

Con decisione del 4/10/2013,

l'autorità doganale ungherese infliggeva al detto soggetto un'ammenda amministrativa pari a HUF 24 532 000 per non aver rispettato l'obbligo ad esso incombente in forza del regolamento n. 1889/2005 e della legge n. XLVIII, dal momento che aveva omesso di dichiarare tale somma entrando nel territorio dell'Unione.

Il sig. Chmielewski presentava ricorso avverso tale decisione dinanzi l'autorità giudiziaria ungherese adducendo, in particolare, che le disposizioni della legge n. XLVIII contravvenivano al diritto dell'Unione.

Il giudice adito sollevava alcune questioni pregiudiziali alla Corte di Giustizia chiedendo, in sostanza, se gli articoli 65, paragrafo 3, TFUE e 9, paragrafo 1, del regolamento n. 1889/2005 andavano interpretati nel senso di ostare a una normativa nazionale che, per sanzionare la violazione dell'obbligo di dichiarazione previsto dall'articolo 3 di tale regolamento, impone il pagamento di un'ammenda amministrativa il cui importo corrisponde al 60% della somma di denaro contante non dichiarata, ove tale somma sia superiore a EUR 50 000.

Nel decidere la questione nel senso di cui alla massima, la Corte ha ricordato che in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in

caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi tuttavia sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità.

Ciò posto, ad avviso della Corte un sistema in forza del quale l'importo delle sanzioni di cui all'articolo 9 di detto regolamento varia in funzione di quello della somma di denaro contante non dichiarata, in quanto tale, non risulta, in linea di principio, sproporzionato.

Quanto alla proporzionalità delle sanzioni previste dalla normativa oggetto del procedimento principale, la Corte ha rilevato che l'importo delle ammende previste da tale normativa è progressivo in funzione dell'importanza della somma di denaro contante non dichiarata.

Tuttavia, in considerazione della natura dell'infrazione in parola, vale a dire una violazione dell'obbligo di dichiarazione previsto dall'articolo 3 del regolamento n. 1889/2005, un'ammenda il cui importo corrisponde al 60% della somma di denaro contante non dichiarata, ove tale somma sia superiore a EUR 50 000, non ri-

# unitaria e nazionale

sulta, secondo i Giudici comunitari, proporzionata. Tale ammenda, infatti, eccede i limiti di quanto è necessario per garantire il rispetto di detto obbligo e assicurare il conseguimento degli scopi perseguiti da tale regolamento.

La Corte ha aggiunto che l'articolo 4, paragrafo 2, del regolamento n. 1889/2005 prevede la possibilità di trattenere, mediante decisione amministrativa e alle condizioni previste dalla legislazione nazionale, il denaro contante che non è stato oggetto della dichiarazione prevista dall'articolo 3 di detto regolamento, segnatamente al fine di consentire alle autorità competenti di effettuare i controlli e le verifiche necessari quanto alla provenienza di tale denaro contante, l'uso che si prevede di farne e la sua destinazione. In tal senso, una sanzione consistente in un'ammenda di importo inferiore unitamente ad una misura di trattenimento del denaro contante che non è stato dichiarato, conformemente all'articolo 3, sarebbe idonea a conseguire gli obiettivi perseguiti da tale regolamento senza eccedere i limiti di quanto necessario a tal fine. Nella specie, dagli atti di causa sottoposti alla Corte è risultato che la normativa oggetto del procedimento principale non prevedeva una siffatta possibilità.

**Corte di Giustizia, Sezione III, sentenza 16/7/2015, causa C-95/14 – Pres. Ilesic, Rel. Toader – Unione Nazionale industria Conciaria e altro c/ XY e altri**

**Libera circolazione delle merci – Articoli da 34 TFUE a 36 TFUE – Misure di effetto equivalente – Direttiva 94/11/CE – Articoli 3 e 5 – Armonizzazione esauriente – Divieto di ostacolare il commercio delle calzature conformi alle disposizioni in materia di etichettatura della direttiva 94/11 – Normativa nazionale che impone l'indicazione del paese d'origine sull'etichetta di prodotti trasformati all'estero e che utilizza l'espressione in lingua italiana "pelle" – Articoli messi in libera pratica**

*Gli articoli 3 e 5 della direttiva 94/11/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 marzo 1994, sul ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri concernenti l'etichettatura dei materiali usati nelle principali componenti delle calzature destinate alla vendita al consumatore, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa di uno Stato membro, quale la legge italiana n. 8/2013 (abrogata dalla l. 161/14), che vieta, fra l'altro, il commercio degli elementi in cuoio delle calzature provenienti da altri Stati membri o da paesi terzi e che, in quest'ultimo ca-*

*so, sono già state poste in commercio in un altro Stato membro o nello Stato membro interessato, quando questi prodotti non riportano indicazioni relative al loro paese d'origine.*

**Corte di Cassazione, Sezione VI Tributaria, sentenza 29/7/2015, n. 16109 – Pres. Cicala, Rel. Conti – Agenzia delle Dogane e dei Monopoli c/ F.V. S.p.a.**

**Regime del deposito IVA – Omessa introduzione della merce – Imposta sul valore aggiunto comunque assolta con autofattura – Recupero del tributo – Illegittimità**

*In caso di omessa introduzione di merci in un deposito IVA, il principio di neutralità dell'IVA osta alla possibilità per l'Agenzia delle Dogane di richiedere il pagamento dell'imposta qualora questa sia stata già assolta mediante un'autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo, costituendo l'IVA all'importazione un tributo interno e potendosi applicare in tal caso solo una sanzione pecuniaria, peraltro individuabile in quella di cui all'art. 13 del d. lgs. 472/97 e non nella disciplina doganale.*

Quello in massima è il fondamentale principio affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza 16109/15 depositata il

29 luglio scorso, con cui i Giudici di legittimità hanno posto termine ad un'annosa questione che contrapponeva l'Amministrazione e una impresa operante con l'estero. La vicenda originava dalla contestazione, mossa da un Ufficio doganale nei confronti di una Società titolare di un deposito IVA, circa l'utilizzo "virtuale" del deposito stesso: in sintesi, le merci immesse in libera pratica da parte di alcuni importatori non avevano assolto l'imposta sul valore aggiunto in dogana in quanto dichiarate per l'introduzione in tale deposito; l'introduzione però non aveva realmente avuto luogo poiché la presa in carico era stata effettuata solo documentalmente (ossia mediante la loro iscrizione nel registro di magazzino), con contestuale estrazione in virtù di apposita autofattura emessa dal soggetto estrattore.

L'amministrazione doganale avviava il recupero dell'IVA all'importazione ritenendo che l'autofattura emessa in relazione alla dichiarata estrazione della merce dal deposito non fosse idonea ad assolvere l'imposta generatasi per effetto, a quel punto, dell'operazione di importazione; inoltre, essa chiedeva, a norma dell'articolo 13 del d. lgs. n. 471/97, il pagamento di una sanzione pari al 30% del suo importo.

A fronte del ricorso proposto dagli importatori, la Com-

missione Tributaria adita annullava gli atti impugnati, con sentenza confermata in appello sulla base di una duplice considerazione, ossia che la materiale introduzione dei beni non era prevista da alcuna disposizione di legge e che la possibilità di assolvere l'IVA all'importazione mediante il sistema dell'inversione contabile era espressamente riconosciuta dagli artt. 19 e ss. del d.P.R. n. 633/72 e 50 bis del d.l. n. 331/93.

La Corte di Cassazione, adita dall'Amministrazione, nel decidere la lite si è richiamata ai principi affermati dalla Corte di Giustizia con la sentenza "Equoland" (causa C-272/13, depositata il 17/7/2014), con cui è stata censurata l'interpretazione dell'articolo 50 bis, comma 4, lett. b), del d.l. 331/93 sposata dall'Amministrazione doganale italiana in caso di irregolare utilizzo del deposito IVA.

Rifacendosi a quella pronuncia, la Corte Suprema ha preliminarmente osservato che la "necessità dell'effettivo inserimento della merce nel deposito IVA risulta dallo spirito e dalle finalità del regime agevolativo introdotto dall'art. 50 bis ultimo comma, al cui interno il riferimento specifico alla consegna dei beni non può non richiedere l'effettiva consegna fisica della merce in sede di deposito, essa collegandosi ai concetti di custodia – comma 1 – gia-

senza dei beni in deposito – comma 3 – ed estrazione – comma 6". Tuttavia, poiché l'inosservanza di tale obbligo non ha, nel caso concreto, comportato il mancato pagamento dell'IVA all'importazione poiché questa è stata corrisposta nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile applicato dal soggetto passivo, il principio di neutralità dell'imposta impedisce che questa possa essere riscossa una seconda volta.

Infatti, la Cassazione ha osservato che – alla luce della sentenza Equoland – "l'IVA all'importazione richiesta dallo Stato italiano ha natura di tributo interno", sicché non può esserne disconosciuto l'assolvimento per effetto dell'autofatturazione in sede di estrazione della merce da un deposito IVA in cui si assume che l'introduzioni fisica non sia in realtà avvenuta.

Da questi principi i Giudici di Legittimità hanno fatto discendere l'ulteriore conseguenza per cui la sanzione da applicare in tali casi è quella tipica dei tardivi versamenti, non esistendo una sanzione doganale specifica per gli omessi o ritardati pagamenti dell'IVA all'importazione. Peraltro, tale sanzione deve essere applicata rispettando il principio di proporzionalità come definito nella stessa sentenza "Equoland".

**Alessandro Fruscione**

*Studio Santacroce-Procida-Fruscione*





In generale il valore in dogana delle merci importate, ai sensi dell'articolo 29 del CDC, è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuate conformemente agli artt. 32 e 33.

Per quanto riguarda la condizione che il prezzo debba riferirsi alle merci quando "siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità" l'articolo 147, 1° paragrafo, del DAC stabilisce che il fatto che le merci oggetto di una vendita siano dichiarate per l'immissione in libera pratica è da considerarsi un'indicazione sufficiente. Nel caso di più vendite successive, realizzate prima dell'introduzione della merce nella Comunità, la riportata condizione del 1° paragrafo vale solo per l'ultima vendita. È consentito, altresì, all'importatore di dichiarare il prezzo relativo ad una vendita

anteriore rispetto all'ultima vendita in base alla quale le merci sono state introdotte nella Comunità. In tal caso l'operatore deve dimostrare (art. 147, 2° paragrafo, del DAC) adeguatamente all'Autorità Doganale che la vendita è stata conclusa ai fini dell'esportazione verso la Comunità. Si tratta del cosiddetto metodo del "first sale price" che, ovviamente, consente un risparmio in termini di diritti doganali da corrispondere all'importazione, in quanto una vendita antecedente è, di regola, conclusa ad un prezzo inferiore.

Per potersi avvalere di tale possibilità l'importatore deve dimostrare che sono rispettate le condizioni previste dal combinato disposto dell'art. 29 del CDC e dell'art. 147, 2° paragrafo, del DAC ed in particolare che la vendita presa a riferimento sia stata conclusa, come detto, ai fini dell'esportazione verso il territorio doganale della Comunità.

Il Comitato del Codice Doganale – Sezione Valore in Dogana

(Raccolta dei testi sul valore in dogana pubblicata nel TAXUD-800-2002-EN (versione aggiornata a gennaio 2007) ha chiarito (v. punto 4 del Commento n. 7) che: "... , la dimostrazione che le merci sono state vendute per l'esportazione nel territorio doganale della Comunità può includere i seguenti elementi di prova:

- le merci sono fabbricate in conformità delle specifiche CE o risulta evidente (in base ai loro marchi ecc.) che non hanno altro impiego o destinazione,

- le merci in questione sono state fabbricate o prodotte specificamente per un compratore nella Comunità europea,

- merci specifiche sono ordinate da un intermediario che le ottiene da un fabbricante il quale le spedisce direttamente nella Comunità europea."

La formulazione letterale del parere reso dal Comitato se da un lato stabilisce che i suddetti metodi di prova sono sufficienti a dimostrare l'avverarsi delle condi-

zioni per accedere all'istituto del "first sale price", dall'altro non esclude che l'operatore, seppur in assenza delle condizioni elencate dal Comitato (o di alcune di esse) possa dimostrare in altro modo che la vendita presa a riferimento per determinare il valore in dogana sia stata conclusa ai fini dell'esportazione verso il territorio doganale della Comunità.

Infatti nel riportato commento si legge, che ai fini dell'applicazione della terza frase dell'art. 147 del DAC la prova che le merci siano state vendute per l'esportazione nel territorio doganale della Comunità "può essere dimostrata in vari modi".

Anche l'Amministrazione finanziaria sembra essere dello stesso parere. Infatti nella Circolare n. 234 del 28/08/1995 il Ministero delle Finanze riprende quanto espresso dal Comitato del Codice Doganale senza per nulla argo-

mentare sull'obbligatorietà degli elementi di prova che la vendita che si prende a riferimento è stata conclusa ai fini dell'esportazione verso il territorio della Comunità. Pertanto i mezzi di prova riportati dal Comitato del Codice Doganale devono intendersi a titolo meramente esemplificativo.

Quindi, anche se gli elementi di prova citati dal Comitato sono sufficienti a dimostrare l'avverarsi delle condizioni per beneficiare dell'istituto del first sale price, non devono considerarsi come elenco tassativo.

Anche la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione che nella sentenza n. 5196 del 1 marzo 2013 ha affermato: "Nella specie, l'Amministrazione doganale non ha dimostrato in modo specifico che la prima vendita (first sale), intervenuta tra fornitore sudamericano e la ditta grossista, non sia da considerare come vendita

conclusa ai fini dell'esportazione verso il territorio doganale della Comunità.

*Il rilievo secondo cui, una volta pervenute al deposito doganale in Italia, le carni avrebbero potuto essere rivendute ad acquirenti extracomunitari fa leva su una possibilità meramente teorica e per di più priva di concreta rilevanza, bastando che le merci siano lavorate in conformità delle specifiche CE (Commento n. 7, p. 4)", chiarisce che non è necessario che siano presenti le condizioni poste nel più volte richiamato Commento n. 7, ma è sufficiente dimostrare che la vendita antecedente all'introduzione della merce nel territorio doganale della Comunità sia stata conclusa proprio allo scopo di esportare la merce nella Comunità.*

**Francesco Pagnozzi**  
**Francesco Ruggiero**  
(Studio Gargano)



# BETA-TRANS S.p.A.

## C.A.D. BIANCULLI s.r.l

Centro di Assistenza doganale



Beta-Trans mette a disposizione sul territorio nazionale (Milano, Prato, Bologna), per una completa attività di gestione magazzino conto terzi, più di 80.000 mq. di magazzino e 15.000 mq. di uffici, assistiti per l'attività doganale dal "C.A.D. Bianculli"

# Stati Uniti d'Europa

*Il mondo e l'UE hanno bisogno di assicurare la redistribuzione non conflittuale dei redditi e delle risorse scarse; di preservare la pace, i diritti umani, la terra, le sue specie e il suo clima; di padroneggiare i mercati finanziari. Solo un'UE forte sarà in grado di pesare sul futuro.*

La crisi che sconvolge l'Europa ci spinge a farci domande sul suo futuro. Di fronte alla rivoluzione tecnologica e alle nuove sfide transnazionali, gli Stati europei possono ancora agire ognuno per conto proprio o devono riorganizzarsi insieme? I benefici ottenuti in più di sessantacinque anni d'Europa sono entrati nella nostra vita quotidiana in un modo tale che spesso ce ne dimentichiamo e tendiamo a darli per scontati. Tuttavia questi vantaggi e diritti sono frutto dell'enorme sforzo di regolazione dei mercati e della liberalizzazione degli spazi nazionali, che porta l'Ue ad essere spesso inclusa nel fenomeno della globalizzazione, assorbendone di riflesso le connotazioni negative.

A questo si aggiunge che la crisi, la crescita della povertà e della disoccupazione, il bombardamento mediatico focalizzato sulle reazioni o le colpe dell'Ue (senza che sia ben chiaro chi prende le decisioni e come) ha creato nei cittadini aspettative altissime sull'Europa, aspettative che a

volte vanno al di là di quello che è realmente possibile nel quadro degli attuali Trattati, e dunque destinate ad essere irrimediabilmente deluse. Si crea così l'equazione Ue - globalizzazione - finanza internazionale - delocalizzazione - perdita di lavoro - regole imposte del capitalismo - crisi - futuro incerto.

In un tempo passato che non ritornerà mai, un paese poteva sperare di gestire da solo una crisi con politiche economiche e monetarie contro-cicliche.

La sola crisi di dimensione simile a quella attuale fu quella del 1929-1933, dove le reazioni individuali dei paesi non permisero una pacifica soluzione del problema, accelerando inevitabilmente il processo di conflitto armato mondiale.

Ne siamo usciti grazie alla cooperazione internazionale e alla creazione dell'Ue. Ora, in un mondo ancora più inter-dipendente, dove nuove potenze rivendicano - a giusto titolo - i propri interessi, dovrebbe essere chiaro che nessun paese, nemmeno il più poten-

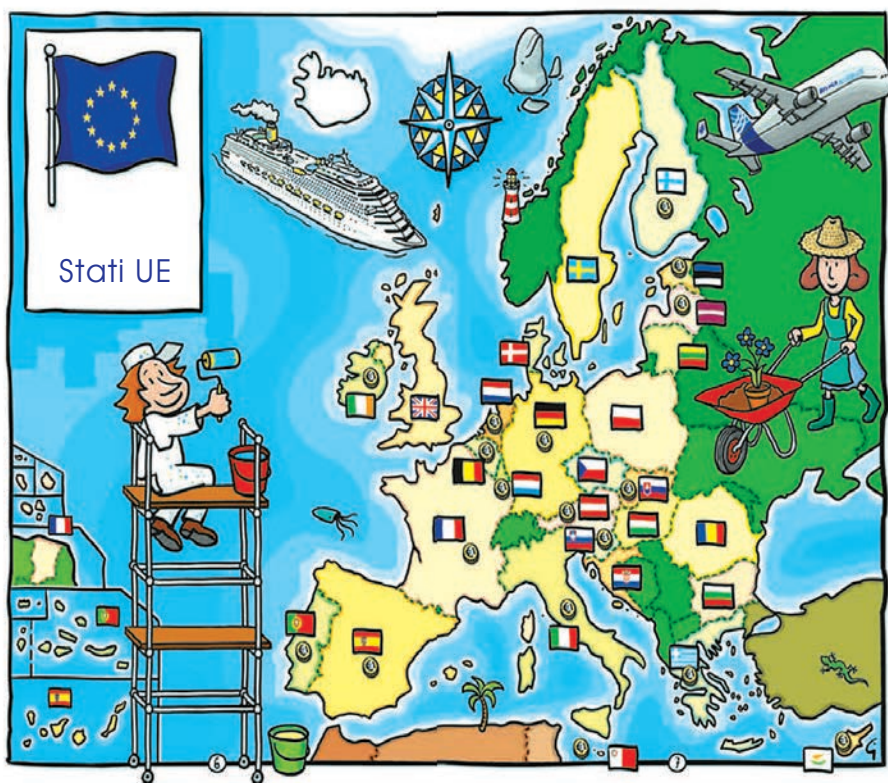
te, può affrontare da solo il presente e il futuro. Il mondo e l'Ue hanno bisogno di regolare i mercati finanziari per non essere più soggetti ai loro ricatti, di assicurare la redistribuzione non conflittuale dei redditi e delle risorse scarse (materie prime, energia, acqua, cibo), di preservare la pace, i diritti umani, la terra, le sue specie e il suo clima.

Per questo c'è bisogno di potere, di forza e di lungimiranza. La domanda è: l'Ue ha gli strumenti per farlo?

La risposta è no, non ancora. Perché non ha un governo, se non una somma di governi con interessi divergenti in funzione del tornaconto elettorale né un bilancio comune, se non microscopico, e anche la politica estera e di difesa, la moneta e la banca centrale sono opere ancora incompiute. Il futuro dell'Ue e dei suoi cittadini risiede nella sua capacità di crescere e di uscire dalle strettoie dei nazionalismi per evolvere verso gli Stati Uniti d'Europa.

Una rivoluzione che richiede il nostro impegno politico.

## Il cammino dell'€uro



### Unione economica e monetaria

L'euro fa ormai parte della vita quotidiana di oltre 332 milioni di cittadini dell'Unione europea (UE): la usano per fare i loro acquisti del giorno, per risparmiare per il domani e per investire per il futuro. Nel 2020 ci sarà una nuova generazione di adulti che avranno avuto come moneta nazionale soltanto l'euro. La storia dell'euro è iniziata quando i leader dell'UE, nel quadro del trattato di Maastricht firmato nel 1992, hanno deciso di varare un'unione economica e monetaria (UEM), con un'unica moneta. Dopo vari an-

ni di preparativi, nel corso dei quali è stato completato il mercato interno ed è stata istituita la Banca centrale europea, tra il 1999 e il 2002 dodici paesi dell'UE hanno ritirato dalla circolazione le loro monete nazionali (la lira, il franco, il fiorino, la peseta, ecc.) e hanno formato un'area monetaria con un'unica moneta comune: euro.

La zona euro si è nel frattempo allargata fino a comprendere 17 paesi. La si può considerare come un'integrazione del mercato unico senza frontiere, nel quale beni, servizi, capitali e persone si spostano liberamen-

te in tutti i paesi dell'UE. Con 500 milioni di consumatori in 28 paesi, l'UE è una delle più importanti economie del pianeta: rappresenta più di un terzo del commercio e un quinto della produzione mondiale.

Il buon funzionamento dell'unione economica e monetaria costituisce il presupposto di un clima economico stabile e propizio alla crescita nell'area dell'euro e nel mercato unico. Un euro forte e stabile è di fondamentale importanza, perché la sua salute incide direttamente sulla crescita economica, sull'occupazione e sul successo

delle imprese europee. Lo stato della moneta influisce anche sulla disponibilità di capitali per gli investimenti, sulla sostenibilità delle finanze pubbliche e delle pensioni e sul finanziamento dei sistemi previdenziali e di sicurezza sociale in Europa.

La crisi economica e finanziaria iniziata nel 2008 ha messo in evidenza la necessità di rafforzare la governance economica nell'UE e nella zona euro. È per insufficienza di meccanismi previsti che, in alcuni paesi, il debito e il disavanzo di bilancio sono cresciuti fino ad un livello insostenibile, provocando una crisi del debito sovrano che ha costretto i paesi colpiti ad attuare drastiche politiche di riduzione del deficit.

L'UE ha comunque dimostrato che, nelle presenti turbolenze finanziarie, facendo blocco è possibile sopravvivere alle tempeste e soccorrere i paesi in difficoltà, che sarebbero ben più vulnerabili se fossero soli.

### **Obiettivi strategici**

Oltre ad apportare benefici tangibili, l'euro è anche un potente simbolo dell'unità e dell'identità europea.

Introdurre l'euro non è stata solo una decisione economica: si è voluto anche compiere un passo verso una maggiore integrazione europea. Il trattato di Maastricht del 1993 ha dato forma concreta a questa dimensione politica dando vita all'unione economica e monetaria (UEM) e all'Unione europea (al

posto delle Comunità europee esistenti fino ad allora) per portare avanti il processo di creazione di un'unione sempre più stretta fra i popoli dell'Europa. L'UEM richiedeva un più stretto coordinamento delle politiche e quindi una più stretta integrazione politica.

### **L'UEM: la moneta unica**

La decisione di creare l'unione economica e monetaria, presa dal Consiglio europeo nella città olandese di Maastricht nel dicembre 1991, è stata successivamente sancita dal trattato dall'Unione europea (detto anche trattato di Maastricht). L'unione economica e monetaria è un ulteriore passo avanti nel processo di integrazione economica dell'UE, iniziato negli anni cinquanta, in linea di principio, all'UEM partecipano tutti i paesi dell'UE, anche quelli che non hanno come moneta l'euro.

Un paese dell'UE può non avere introdotto la moneta unica per due motivi: o perché si è avvalso di una clausola del trattato di Maastricht che gli consente di non passare alla terza fase dell'UEM, che comporta appunto l'adozione dell'euro (Danimarca, Regno Unito), o perché non soddisfa ancora i criteri di convergenza stabiliti per il passaggio all'euro. Infatti, per adottare l'euro, un paese deve conformarsi a determinati parametri riguardanti la stabilità dei prezzi e del cambio e una situazione sana e sostenibile delle finanze pubbliche. I criteri di

convergenza sono stati introdotti per garantire che solo i paesi le cui economie sono sufficientemente preparate passino alla moneta unica.

### **La zona euro**

Dall'introduzione della moneta unica i paesi della zona euro sono passati da 12 a 17. Tutti i paesi dell'UE partecipano invece all'unione economica e monetaria. Scopo dell'unione economica e monetaria è promuovere una crescita economica equilibrata e sostenibile. Una maggiore integrazione economica significa dimensioni più vaste, una maggiore efficienza interna e più solidità, per l'economia dell'UE nel suo complesso e per le economie dei singoli paesi membri. Questi sono a loro volta fattori che determinano una maggiore stabilità, crescita ed occupazione, di cui possono beneficiare direttamente tutti i cittadini. Nel quadro dell'UEM vengono condotte varie politiche destinate a rafforzare la stabilità economica.

In generale l'unione economica e monetaria (UEM) è parte del processo di integrazione economica. Paesi indipendenti hanno la possibilità di integrare le proprie economie a vari livelli per godere dei vantaggi che comportano le accresciute dimensioni così raggiunte, quali ad esempio una maggiore efficienza interna e un'incrementata solidità di fronte agli eventi esterni. I vari stati dell'integrazione economica possono essere suddivisi in sei macrofasi.

1. Un'area di scambio prefe-



renziale (con dazi doganali ridotti fra certi paesi).

2. Un'area di libero scambio (in cui i dazi doganali interni fra i paesi partecipanti sono aboliti per alcune o tutte le merci).

3. Un'unione doganale (con gli stessi dazi per i paesi terzi e con una politica commerciale comune).

4. Un mercato comune (con norme comuni sui prodotti e libera circolazione di beni, capitali, lavoratori e servizi).

5. L'unione economica e monetaria (un mercato unico con un'unica valuta e una sola politica monetaria).

6. La piena integrazione economica (che oltre a quanto detto prevede l'armonizzazione della politica fiscale e di altre

politiche economiche).

Il grado di integrazione economica nell'Unione europea (UE) non è uniforme per tutti gli Stati anche se le loro politiche economiche sono coordinate al fine di sostenere gli obiettivi dell'UEM. L'adozione dell'euro come valuta unica è un obbligo sancito dai trattati UE per rispettare i criteri di convergenza economica. I paesi che hanno adottato l'area dell'euro e, oltre ad una valuta unica, hanno un'unica politica monetaria, gestita dalla Banca centrale europea. Gli Stati membri che non fanno parte dell'area dell'euro mantengono le proprie monete nazionali e gestiscono autonomamente le proprie politiche monetarie. In

questo modo il grado di integrazione economica all'interno dell'UEM si colloca a metà strada tra le fasi 4 e 5 dell'elenco di cui sopra. Per giungere ad una piena integrazione economica tutti gli Stati membri dell'UE dovrebbero aderire all'area dell'euro e armonizzare le proprie politiche fiscali, compresa la tassazione, e altre politiche economiche. Il 13 dicembre 2011 sono entrate in vigore nuove regole, che disciplinano la governance economica dell'UE.

Queste regole, che rafforzano la sorveglianza e il coordinamento delle politiche fiscali ed economiche per tutti gli Stati membri dell'UE sono sostenute e integrate da ulteriori accordi tra numerosi Stati membri.

### La strada verso l'unione economica e monetaria dal 1957-1999

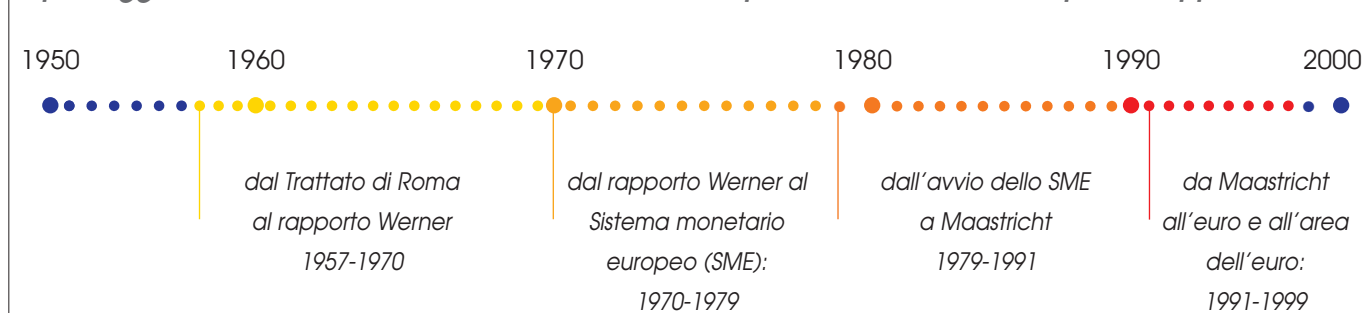
L'UEM era stata un'ambizione ricorrente dell'Unione europea sin dalla fine degli anni 60, perché prometteva stabilità valutaria e un'ambiente ideale per la crescita e l'occupazione.

La strada che condusse alla firma del Trattato di Maastricht nel 1992 era però irta di osta-

coli politici ed economici; a turno, infatti, il debole impegno politico, le difformità di vedute riguardo le priorità dell'economia, l'assenza di convergenza economica e l'andamento dei mercati valutari internazionali al di fuori del controllo dell'Unione contribuirono a rallenta-

re il progresso verso l'UEM. Nonostante ciò, la seconda metà del ventesimo secolo, vide gli Stati membri dell'UE inseguire con costanza una più stretta cooperazione economica, allo scopo di rafforzare i vincoli politici esistenti tra loro e di tutelare il mercato comune.

**Il passaggio all'attuale unione economica e monetaria può essere suddiviso in quattro tappe:**



#### Dal trattato di Roma al rapporto Werner (1957-1970)

Il trattato di Roma non si esprime in termini monetari. L'ordine

postbellico per le economie di mercato di Europa, Nord America e Giappone poggiava sul sistema di Bretton Woods, che for-

niva la cornice internazionale per la stabilità valutaria, utilizzando l'oro e il dollaro statunitense come standard moneta-

rio per gli scambi. Gli autori del trattato di Roma, pertanto, diedero per scontato che la stabilità valutaria avrebbe continuato a essere la norma e che la costruzione dell'Europa potesse trovare solide fondamenta nel conseguimento di un'unione doganale e di un mercato comune che consentisse la libera circolazione di beni, servizi, persone e capitali.

### *Il dissesto monetario alla fine degli anni sessanta*

Il sistema di Bretton Woods aveva già iniziato a dare segni di cedimento alla fine degli anni cinquanta e nel 1968-1969 (quando una turbolenza del mercato costrinse a una rivalutazione del marco tedesco ed a una svalutazione del franco francese) incombeva una nuova era di instabilità monetaria. Il regime di prezzi comuni instaurato nell'ambito della politica agricola comune, all'epoca il più importante traguardo della Comunità europea, veniva così messo a repentaglio.

*La Comunità guarda all'UEM in cerca di prosperità economica e sviluppo politico*

Data la difficile situazione, e con l'unione doganale in gran

parte completata, la Comunità era ansiosa di porsi nuovi obiettivi di sviluppo politico per il decennio a venire. Nel 1969 la relazione Barre, che proponeva un maggiore coordinamento economico, apportò un nuovo impulso e al vertice dell'Aia dello stesso anno all'UEM fu riconosciuto lo status di obiettivo formalizzato. I leader europei istituirono un gruppo di alto livello, presieduto dall'allora primo ministro lussemburghese Pierre Werner, con l'incarico di redigere una relazione sui mezzi da attivare per realizzare l'UEM entro il 1980.

### *Il rapporto Werner: le tre fasi dell'UEM*

Nell'ottobre del 1970, il gruppo Werner presentò la sua relazione definitiva, che prevedeva l'attuazione di un processo a tre fasi per la realizzazione dell'UEM entro dieci anni. L'obiettivo finale era giungere a valute irrevocabilmente convertibili, alla libera circolazione di capitali e alla fissazione permanente dei rapporti di parità o, se possibile, addirittura a una valuta unica. A

questo scopo, il rapporto invitava a un maggior coordinamento delle politiche economiche accompagnato da una definizione dei tassi di interesse, dalla gestione delle riserve a livello comunitario e dalla creazione di cornici comuni per le politiche nazionali di bilancio.

### *Dal rapporto Werner al sistema monetario europeo (1970-1979)*

Nonostante le divergenze su alcune delle raccomandazioni più importanti del rapporto, nel marzo del 1971, gli Stati membri dell'UE raggiunsero un accordo di principio su una strategia a tre fasi per la realizzazione dell'UEM. La prima fase, corrispondente alla riduzione dei margini di fluttuazione monetaria, doveva attuarsi su base sperimentale, senza implicare nessun impegno

nei confronti delle fasi successive. Sfortunatamente, la strategia di Werner aveva dato per scontato che i tassi di cambio restassero fissi e agganciati alla moneta statunitense. Quando, nell'agosto del 1971, gli Stati Uniti decisero di far fluttuare liberamente il dollaro, la nuova ondata





di instabilità sui mercati esercitò una pressione al rialzo sul marco tedesco, infrangendo ogni speranza di legare più strettamente tra loro le valute europee.

### **Dall'avvio dello SME a Maastricht 1979-1991**

Il controllo dell'inflazione diventa una priorità comunitaria. Il sistema monetario europeo (SME) si basava sul concetto di tassi di cambio fissi, ma aggiustabili, determinati in funzione dell'ECU, la nuova unità di conto Europea, una valuta-paniere che rappresentava la media ponderata delle monete partecipanti. Le fluttuazioni valutarie, controllate dal meccanismo di cambio europeo (MCE), erano consentite entro un margine del  $\pm 2,25\%$  rispetto ai tassi centrali, con l'eccezione della lira, cui fu accordato un margine  $\pm 6\%$ . Sebbene lo scopo primario dello SME fosse ridurre l'instabilità dei tassi di cambio, considerata dannosa per il commercio, gli investimenti e la crescita economica, la sua creazione fu senza dubbio favorita da un nuovo consenso, emerso fra gli Stati membri dell'Ue, riguardo al carattere prioritario per l'economia, del controllo e della riduzione dell'inflazione.

Lo SME era un punto di partenza assolutamente nuovo, poiché i tassi di cambio potevano essere variati solo con il mutuo consenso degli Stati membri partecipanti e della Commissione, in un trasferimento di autonomia monetaria senza precedenti.

Nei primi anni di vita dello SME

i riallineamenti furono numerosi. Ai tempi dei negoziati sul Trattato di Maastricht, 1990-1991, lo SME aveva dato prova del suo valore: la volatilità a breve dei tassi di cambio tra le valute comunitarie era stata ridotta sensibilmente grazie a una miscela composta da tassi di inflazione convergenti, gestione dei tassi di interesse incentrata sul tasso di cambio, interventi congiunti sui mercati di cambio esteri e controlli di capitale.

A successo così ottenuto, che costituiva una base favorevole alle discussioni sull'UEM, si aggiungeva la significativa esperienza nella gestione congiunta dei tassi di cambio acquisita dalle banche centrali comunitarie.

### *La relazione Delors e le tre fasi dell'UEM*

Nel giugno 1988, il Consiglio europeo di Hannover istituì un "comitato per lo studio dell'Unione economica e monetaria", guidato dall'allora presidente della commissione Jacques Delors, a cui partecipavano tutti i governatori delle banche centrali nazionali.

Nella relazione congiunta, presentata nell'Aprile del 1989, il comitato definiva l'obiettivo dell'unione monetaria in termini di completa liberalizzazione dei movimenti di capitale, piena integrazione dei mercati finanziari, convertibilità irreversibile delle valute, fissazione irrevocabile dei tassi di cambio e possibilità di sostituire le monete nazionali con una valuta unica.

La relazione indicava che tale traguardo poteva essere raggiunto in tre tappe, passando

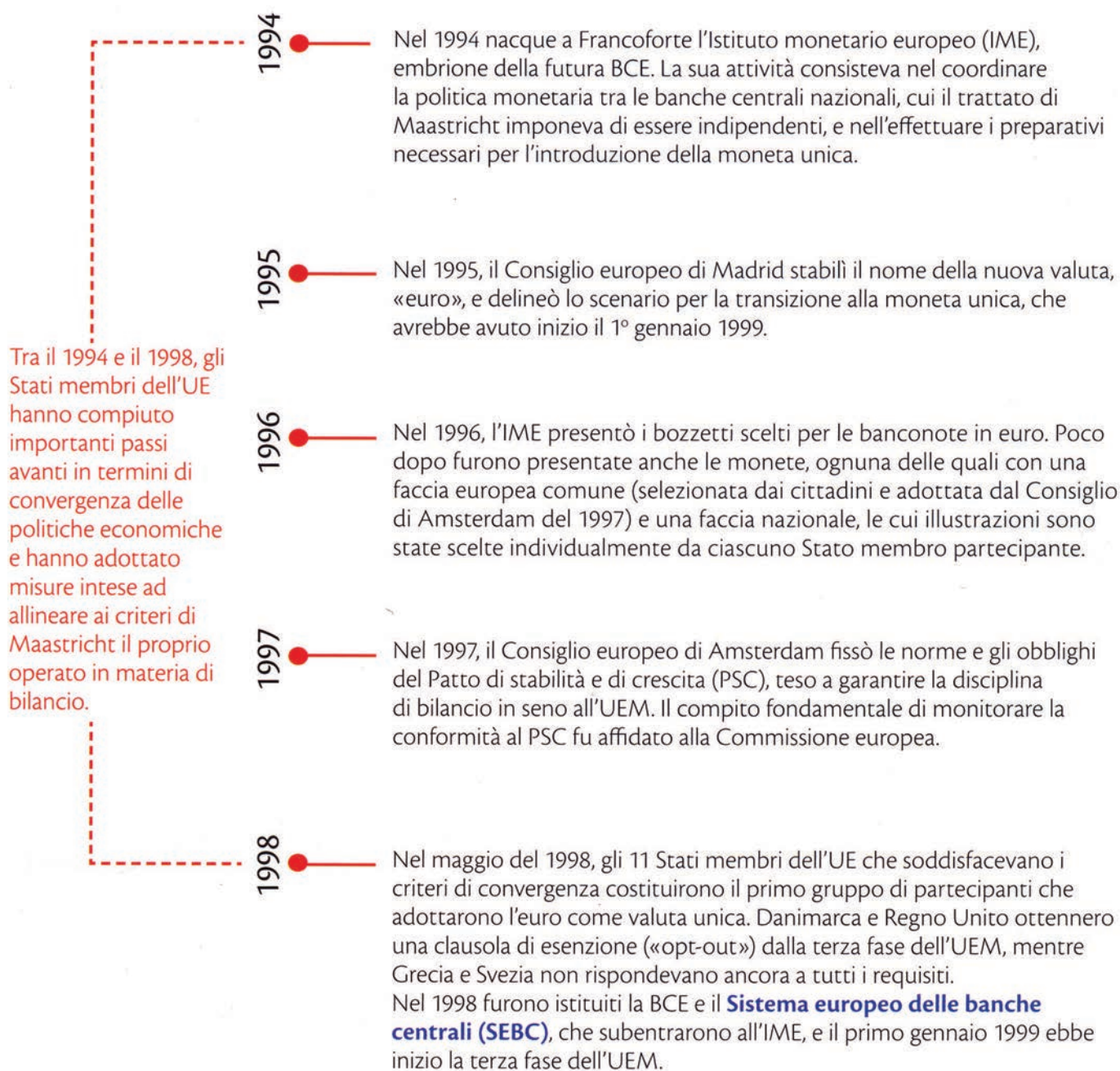
da un coordinamento economico e monetario più stretto ad una valuta unica con una Banca centrale europea indipendente e con una serie di norme che stabilissero l'entità e il finanziamento dei disavanzi dei bilanci statali.

Sulla base della relazione Delors, il consiglio europeo di Madrid del giugno 1989 decise di tradurre in pratica la prima fase dell'UEM dal luglio del 1990, mentre il consiglio europeo di Strasburgo del 1989 chiese la convocazione di una conferenza intergovernativa allo scopo di individuare le modifiche da apportare al Trattato CE per passare alla seconda e terza fase e realizzare l'UEM.

La prima tappa dell'UEM prevedeva il completamento del mercato interno, l'avvio del coordinamento delle politiche economiche e l'abbattimento degli ostacoli all'integrazione finanziaria. Per quanto attiene alle fasi successive, il notevole lavoro preparatorio svolto dai governatori delle Banche centrali agevolò decisamente l'opera di revisione del trattato.

### **Da Maastricht all'euro e all'area dell'euro (1991-1999)**

Raggiunto l'accordo sull'obiettivo (l'UEM) e sulle condizioni per raggiungerlo (i criteri di Maastricht), l'Unione europea era pronta a procedere: La seconda tappa dell'UEM iniziò nel luglio del 1994 e si protrasse fino all'introduzione della moneta unica nel 1999. Nel corso di questa fase fu avviata tutta una rosa di attività preparatorie.



<b>ISTOP SPAMAT</b> s.r.l.		<b>SPAMAT</b> s.n.c.
 70056 MOLFETTA - ITALY Via San Domenico, 1 Phones: (080) 3974444-33552664 Telefax: (080) 3974474 Mobile: 348 6562094 E-mail: spamat@spamat.it		 70122 BARI - ITALY Corso A. de Tullio, 1 Banchina Massi Phones: (080) 5213403 - 2460249 Telefax: (080) 2460260 Mobile: 346 3806614 E-mail: spamatbari@spamat.it
<b>SHIPPING • FORWARDING • CHARTERING • STEVEDORING</b>		



## CDU custodia temporanea

Il regolamento UE n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, che istituisce il codice doganale dell'Unione (CDU) e che sarà applicabile a partire dal 1° maggio 2016, ha introdotto alcune novità riguardanti la custodia temporanea. Il CDU definisce la custodia temporanea come una "situazione in cui si trovano le merci non unionali custodite temporaneamente sotto vigilanza doganale nel periodo intercorrente tra la loro presentazione in dogana e il loro vincolo a un regime doganale o la loro riesportazione".

Le merci non unionali si trovano in custodia temporanea dal momento in cui sono presentate in dogana e devono essere oggetto di un'apposita dichiarazione di custodia temporanea.

Tuttavia, le autorità doganali possono accettare che la dichiarazione di custodia temporanea assuma anche una delle seguenti forme:

- 🔑 dati identificativi della dichiarazione sommaria di entrata presentata per le merci in questione, con l'aggiunta dei particolari contenuti nella dichiarazione di custodia temporanea;

- 🔑 un manifesto o un altro titolo di trasporto, recante i particolari contenuti nella dichiarazione di custodia temporanea, nonché i dati identificativi della dichiarazione sommaria di entrata relativa alle merci in questione;

- 🔑 sistemi informativi commerciali, portuali o relativi al trasporto, a condizione che contengano le indicazioni necessarie per tale dichiarazione.

Le merci in custodia temporanea possono essere immagazzinate solo in strutture di deposito per la custodia temporanea o, se del caso, in altri luoghi designati o approvati dalle autorità doganali. Inoltre, un'autorizzazione rilasciata dalle autorità doganali è necessaria per la gestione delle strutture di deposito o per gli altri luoghi, salvo se è l'autorità doganale stessa che gestisce la struttura di deposito.

Per offrire maggiore flessibilità agli operatori economici e alle autorità doganali, è quindi prevista la possibilità di approvare un luogo diverso dall'ufficio doganale competente per la presentazione delle merci o un luogo diverso da una struttura di deposito per la custodia temporanea delle merci.

Per ottenere l'autorizzazione alla custodia temporanea la persona deve soddisfare tutte le seguenti condizioni:

- 🔑 essere stabilito nel territorio doganale dell'Unione;

- 🔑 offrire tutte le necessarie garanzie di un ordinato svolgimento delle operazioni; si ritiene che un operatore economico autorizzato per le semplificazioni doganali soddisfi tale condizione fintantoché nell'autorizzazione per la certificazione AEO, si tiene conto della gestione delle strutture di deposito per la custodia temporanea;

- 🔑 costituire una garanzia;

Per poter presentare le merci in un luogo diverso dall'ufficio doganale competente, le seguenti ulteriori condizioni devono essere riempite:

- 🔑 le merci devono essere dichiarate per un regime doganale il giorno successivo alla loro presentazione, a meno che le autorità doganali esigano una visita delle merci;

- 🔑 le autorità doganali devono poter garantire l'esercizio della vigilanza doganale senza dover introdurre misure amministrative sproporzionate rispetto alle esigenze economiche in questione.

Il titolare dell'autorizzazione

deve tenere delle scritture adeguate nella forma approvata dalle autorità doganali. Le scritture devono contenere le informazioni e le indicazioni che consentono alle autorità doganali di sorvegliare la gestione delle strutture di deposito, in particolare per quanto riguarda l'identificazione, la posizione doganale e i movimenti delle merci immagazzinate. Tuttavia, si ritiene che un operatore economico autorizzato per le semplificazioni doganali rispetti questi obblighi se le sue scritture sono adeguate alla finalità della gestione della custodia temporanea.

Le autorità doganali possono consentire al titolare di un'au-

torizzazione di spostare le merci in custodia temporanea tra diverse strutture di deposito, a condizione che tali movimenti non aumentino il rischio di frode, come segue:

☛ tale spostamento deve avvenire sotto la responsabilità di un'autorità doganale;

☛ tale spostamento deve essere disciplinato da un'unica autorizzazione, rilasciata da un operatore economico autorizzato per le semplificazioni doganali (AEO-C); oppure

☛ in altri casi di spostamento.

Tuttavia, un'eccezione al punto di cui sopra è prevista a condizione che i titolari delle autorizzazioni per la gestione di struttu-

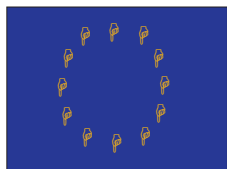
re di deposito per la custodia temporanea siano AEO-C.

Inoltre, è previsto che quando risponda a un'esigenza economica e sempre che la vigilanza doganale non sia compromessa, le autorità doganali possono consentire il magazzino di merci unionali in una struttura di deposito per la custodia temporanea.

Tali merci non sono considerate merci in custodia temporanea.

Il termine entro il quale le merci non unionali in custodia temporanea devono essere vincolate a un regime doganale o ri-espportate è di 90 giorni.

Mauro Giffoni



## ASSOCIAZIONE NAZIONALE CENTRI DI ASSISTENZA DOGANALE ASSOCAD

**NON HAI ANCORA PENSATO DI  
ESERCITARE LA PROFESSIONE DEL DOGANALISTA SOTTO FORMA D'IMPRESA  
CON UN CENTRO DI ASSISTENZA DOGANALE SRL (C.A.D.) ?**

**COMPITI OPERATIVI ATTRIBUITI AI CAD DALLA LEGISLAZIONE VIGENTE.**

1. Sono abilitati alla rappresentanza dinanzi agli uffici dell'Amministrazione finanziaria.
2. Sono abilitati a svolgere i compiti che lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli Enti Locali, per effetto di norme nazionali o comunitarie, possono affidare ai privati.
3. Sono abilitati a svolgere attività quali enti per le ispezioni della Comunità Europea Reg. CEE 3284/1994.
4. Sono muniti dall'Amministrazione Finanziaria dello speciale timbro conforme all'allegato 62 del DAC (Reg. 2454/93), da utilizzare per la certificazione dei documenti emessi.
5. Possono ricevere o emettere dichiarazioni doganali, asseverarne il contenuto.
6. Possono operare negli spazi doganali.
7. Possono operare anche presso i luoghi, i magazzini o i depositi dei soggetti per conto dei quali di volta in volta essi operano e presso i quali le merci si trovano giacenti.
8. Sono autorizzati a riscuotere i diritti portuali.
9. Possono asseverare i dati acquisiti ed elaborati nell'esercizio degli incarichi loro conferiti dagli operatori.
10. Sono ammessi alle procedure semplificate di cui all'art. 76 del Codice Doganale Comunitario.

**INFORMATI..... TELEFONACI .....!!!!**  
**CAD L'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE IN CHIAVE MODERNA**

40122 BOLOGNA - Via Riva Reno - Tel. 051 225 842 - Fax 051 274 742  
(presso Consiglio Compartimentale Spedizionieri Doganali)

**recapito provvisorio: CAD MESTIERI Srl 41012 CARPI (Modena)**

**Via dei Trasporti, 2/A - Tel. 059 657 001 Fax 059 657 044 Email: mestieri@samasped.com**

## Dichiarazioni contenenti più singoli: profili critici

Numerosi dubbi sull'applicazione dell'art. 303 Tuld si profilano nell'ipotesi in cui la dichiarazione doganale contenga più singoli, atteso che sul punto non vi è un indirizzo consolidato e che la stessa Agenzia delle dogane ha espresso in diverse occasioni orientamenti contrastanti.

Com'è noto, da ultimo, con la nota 9 febbraio 2015, prot. 16407, l'Agenzia delle dogane ha affermato che qualora la dichiarazione contenga più singoli, ciascun singolo deve considerarsi come una dichiarazione a sé stante, non ritenendosi invocabile nessuna forma di compensazione.

Tale interpretazione, tuttavia, non pare coerente con la norma, la quale espressamente stabilisce che "se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione", riferendosi pertanto a una valutazione complessiva, e non singolo per singolo, della liquidazione dei maggiori diritti.

Peraltro, l'interpretazione espressa nella nota è suscettibile di provocare effetti paradossali.

Si ipotizzi che l'operatore abbia presentato in dogana una dichiarazione composta da

# Articolo 303 TULD

due singoli e che dall'accertamento risulti che, in relazione al singolo 1, si è profilato un errore in danno all'Erario di 2000 euro, mentre, in relazione al singolo 2, sono stati liquidati maggiori diritti per 2000 euro.

Se prima di applicare la sanzione fosse possibile effettuare una compensazione tra i due singoli, come afferma il testo della norma riferendosi ai diritti "complessivamente dovuti", non configurandosi una reale evasione del tributo, risulterebbero applicabili esclusivamente le modeste sanzioni previste dal primo comma dell'art. 303 Tuld per le violazioni formali (da 103 a 516 euro).

Al contrario, secondo l'interpretazione della Dogana, dovrebbe applicarsi una sanzione da 5.000 a 15.000 euro in relazione all'erronea dichiarazione attinente il singolo n. 1 e una sanzione da 103 a 516 euro con riguardo al singolo n. 2<sup>(1)</sup>, potendo l'operatore beneficiare soltanto della disciplina sul concorso di violazioni, prevista dall'art. 12, d.lgs. 472 del 1997<sup>(2)</sup>.

## La Commissione tributaria provinciale di Milano

L'inasprimento nell'interpretazione e applicazione del sistema sanzionatorio, che prevede, da parte della Dogana, l'irrogazione di pesanti sanzioni anche a fronte di violazioni di lieve entità, è stato disatteso dalla sentenza 10 giugno 2015, n. 5180, della Commissione tributaria provinciale di Milano. La pronuncia ha affermato che, in particolare nell'ipotesi in cui la dichiarazione sia composta da più singoli, l'Ufficio non può effettuare una valutazione separata in ordine ai maggiori diritti dovuti per le singole partite di prodotti, ma deve confrontare l'importo complessivo dichiarato nella bolletta doganale con l'intero ammontare dei diritti dovuti per effetto dell'accertamento<sup>(3)</sup>.

I giudici, infatti, hanno ricordato che, sebbene la repressione delle violazioni alla normativa doganale sia demandata al diritto nazionale degli Stati membri, occorre tuttavia rispettare i principi comunitari di legalità, tassatività, effettività

1) Rispettivamente a norma dell'art. 303, terzo comma, lett. c e dell'art. 303, primo comma, Tuld.

2) L'art. 12, d.lgs. 472 del 1997 consente di irrogare la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio per chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che pregiudicano la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione periodica del tributo. Qualora violazioni della stessa indole siano commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

3) Nello stesso senso anche Comm. trib. prov. Milano, 5 febbraio 2015, n. 1059.

e proporzionalità. Anche nell'ipotesi, frequente nella prassi, in cui la dichiarazione doganale si riferisca a più "singoli", ossia a merci di natura diversa tra loro, ma oggetto della medesima operazione doganale, la sanzione deve determinarsi a norma dell'art. 303 Tuld, ossia valutando l'importo "complessivamente dovuto" sulla base della rettifica della bolletta doganale e non la differenza daziaria riscontrata per ciascun singolo, per non determinare un'indebita violazione del principio di proporzionalità.

Com'è noto, il codice doganale comunitario non prevede un sistema uniforme di repressione delle violazioni, rimettendo agli Stati membri la defini-

zione dei profili sanzionatori, purché nel rispetto dei principi comunitari di effettività e proporzionalità.

Tale attribuzione è stata peraltro riconosciuta dalla stessa Direzione generale dell'Agenzia delle dogane che, dopo l'entrata in vigore del codice doganale, ha chiarito che *"per ciò che riguarda gli aspetti sanzionatori continuerà a farsi riferimento alle relative norme nazionali, contenute in primo luogo nel Testo Unico delle leggi doganali"* (4).

E invero, il criterio per quantificare le sanzioni irrogabili è da individuarsi esclusivamente nell'art. 303 Tuld, il quale prevede che se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori

di quelli dichiarati in Dogana e la differenza supera il cinque per cento, la sanzione, qualora il fatto non costituisca più grave reato, si determina secondo gli scagioni individuati nel terzo comma. Tale conclusione ha trovato l'ulteriore conferma dal Compartimento doganale di Genova, il quale, riferendosi alle ipotesi in cui la dichiarazione doganale è composta di più singoli, ha ribadito che *"per gli aspetti sanzionatori deve farsi riferimento alle norme nazionali (...) non soltanto per il quantum della pena, ma anche per tutti gli elementi costitutivi della fattispecie che sono parte integrante della norma sanzionatoria. Ne consegue che per l'applicazione del comma 3 dell'art. 303*

4) Ag. dogane, circolare 18 dicembre 1998, n. 308.



**SARA ARMELLA**  
**Diritto doganale**  
Prefazione di Cesare Glendi  
In uno scenario mondiale sempre più globalizzato e aperto agli scambi commerciali, il volume fornisce uno strumento completo e di agevole consultazione per conoscere, pianificare e semplificare le operazioni di import/export  
CON NOVITÀ E INTEGRAZIONI ONLINE  
p. 448 • € 60,00  
Egea  
www.egeaonline.it

*Tuld i diritti di confine devono essere presi in considerazione complessivamente (...)*<sup>(5)</sup>.

### **L'art. 303 Tuld e il principio di proporzionalità**

La questione relativa al trattamento doganale dei singoli si aggiunge agli ulteriori aspetti critici che presenta il nuovo art. 303, terzo comma, Tuld<sup>(6)</sup>, il quale, così come modificato dal marzo 2012, proprio per le violazioni più frequenti e involontarie, solleva forti dubbi di compatibilità con il principio comunitario di proporzionalità, atteso che irroga gravose sanzioni anche in ipotesi di mancato pagamento di diritti doganali per importi relativamente ridotti<sup>(7)</sup> e punisce proporzionalmente in maniera meno grave (nel valore edittale minimo) il mancato pagamento di importi molto consistenti.

Nel nostro ordinamento nazionale, il principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative tributarie è espresso, in via generale, dall'art. 7, d.lgs. 472 del 1997, il quale prescrive che "Nella determinazione delle sanzioni si ha riguardo alla gravità delle violazioni desunta anche dalla condotta dell'agente (...) nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e

sociali". Anche nella prospettiva del codice doganale dell'Unione europea<sup>(8)</sup>, di prossima applicazione, il principio è espressamente codificato: l'art. 42, stabilisce infatti, che "ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive".

Peraltro, pur non essendo espressamente esplicitato in ambito doganale dall'attuale codice doganale comunitario (e in attesa dell'entrata in vigore del prossimo codice dell'Unione), la Corte di Giustizia ha affermato che "secondo una giurisprudenza costante, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili (...), gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi sono tuttavia tenuti a esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità"<sup>(9)</sup>.

Il giudice comunitario ha pertanto chiarito che l'esistenza di un rapporto di proporzione tra la violazione commessa e la san-

zione irrogata è immanente al diritto comunitario, anche in ambito doganale, di talché, pur in mancanza di una norma esplicita, le Amministrazioni doganali nazionali, nell'irrogare le sanzioni, sono obbligate a valutare la congruità della misura adottata rispetto allo scopo da perseguire e a graduare la sanzione in relazione alla natura e alla gravità dell'infrazione commessa<sup>(10)</sup>.

Di conseguenza, a fronte di una violazione di tipo sostanziale, la sanzione non può predefinitarsi in misura fissa, ma deve variare proporzionalmente rispetto all'importo dei diritti evasi, ciò che pone in dubbio il sistema "a scaglioni", introdotto dal nostro legislatore nel 2012, il quale proporzionalmente colpisce in maniera più significativa violazioni di entità economica più ridotta.

Per tale ragione, spetta al giudice nazionale verificare che l'importo della sanzione irrogata dall'Amministrazione finanziaria non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e, in tal caso, disapplicare la norma sanzionatoria<sup>(11)</sup>.

**Sara Armella  
Lorenzo Ugolini**

5) Compartimento doganale di Genova, nota 20 aprile 1994, n. 4421.

6) L'art. 303, terzo comma, Tuld prevede a) per i diritti fino a 500 euro, una sanzione da 103 a 500 euro; b) per i diritti da 500,1 a 1.000 euro, una sanzione da 1.000 a 5.000 euro; c) per i diritti da 1.000,1 a 2.000 euro, una sanzione da 5.000 a 15.000 euro; d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, una sanzione da 15.000 a 30.000 euro; e) per i diritti pari o superiori a 4.000 euro, sanzione da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.

7) Del tutto sproporzionata risulta, per esempio, la sanzione minima di euro 30.000, a fronte di una contestazione di maggiori diritti per 4.000 euro.

8) Reg. Ue 9 ottobre 2013, n. 952, che entrerà in vigore il 1° maggio 2016.

9) Corte giust., 6 febbraio 2014, C-242/12, *Belgian Shell*; Corte giust., 20 giugno 2013, C-259/12, *Rodopi-M 9*; Corte giust., 19 luglio 2012, C-263/11, *Ainras Redlils*, punto 44; Corte giust., 26 ottobre 1995, C-36/94, *Siesse*, punto 21; Corte giust., 16 dicembre 1992, C-210/91, *Commissione/Grecia*, punto 19; Corte giust., 21 settembre 1989, C-68/88, *Commissione/Grecia*, Racc., punto 23, in curia.eu.

10) Corte giust., 17 luglio 2014, C-272/13, *Equoland*; nello stesso senso anche Corte giust. 12 luglio 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*; Corte giust., 22 dicembre 2010, C-438/09, *Dankow-ski*, in curia.eu.

11) Corte giust., 19 luglio 2012, C-263/11, *Rēdlils*, p. 54; Cass., sez. trib., 4 giugno 2014, n. 12460, in *Banca dati BIG Suite*, *Ipsoa*.

**Esportazione telematica e prova dell'esportazione**

Nell'ambito del sistema comunitario di automazione dell'intera procedura di esportazione AES (Automated Export System), il legislatore di Bruxelles fin dal 2006 ha dettato le disposizioni per lo scambio di dati sulle esportazioni tra le autorità doganali mediante le tecnologie dell'informazione e le reti informatiche<sup>(1)</sup>, fornendo il quadro giuridico di base per la completa smaterializzazione dei documenti di esportazione.

Anche l'uso delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, alla base della creazione della cosiddetta *douane sans papier*, è un elemento essenziale per garantire, nel contempo, agevolazioni al commercio ed efficacia dei controlli doganali, riducendo, in tal modo costi e rischi per le imprese; ecco, dunque, declinato il principio giuridico secondo il quale tutte le operazioni doganali e commerciali devono essere effettuate per via elettronica e i sistemi telematici doganali devono offrire agli operatori economici le stesse possibilità in ciascuno Stato membro.

## Esportazioni e triangolazioni onere della prova

E il nuovo Codice doganale dell'Unione si pone proprio quale obiettivo la completa telematizzazione dell'ambiente doganale.

*"L'uso delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione di cui alla decisione n. 70/2008/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 15 gennaio 2008, concernente un ambiente privo di supporti cartacei per le dogane e il commercio, è un elemento essenziale per assicurare la facilitazione del commercio e, allo stesso tempo, l'efficacia dei controlli doganali, riducendo in tal modo i costi per le imprese e i rischi per la società. È pertanto necessario stabilire nel codice il quadro giuridico nel quale attuare tale decisione, in particolare il principio giuridico secondo il quale tutte le operazioni doganali e commerciali devono essere effettuate per via elettronica e i sistemi TIC per le operazioni doganali devono offrire agli operatori economici le*

*stesse possibilità in ciascuno Stato membro"*<sup>(2)</sup>.

La telematizzazione della dichiarazione di esportazione, il tracciamento elettronico e il controllo automatizzato delle operazioni di esportazione in ambito comunitario si sono realizzate attraverso il sistema E.C.S. (Export Control System) in due fasi:

- E.C.S. fase 1 (1°luglio 2007)<sup>(3)</sup>:
- telematizzazione della dichiarazione di esportazione (D.A.E.);
- informatizzazione visto uscire (codice M.R.N.);
- E.C.S. fase 2 (1°luglio 2009)<sup>(4)</sup>:
- indicazione nella dichiarazione di esportazione dei dati sicurezza<sup>(5)</sup> e nuova procedura in materia di sicurezza<sup>(6)</sup>;
- dichiarazione sommaria di uscita<sup>(7)</sup>;
- procedura di follow-up<sup>(8)</sup>.

Fin dal 1° luglio 2007, per le operazioni svolte in ambito E.C.S., la prova dell'uscita della merce dal territorio doganale

1) Artt. Da 796-bis a 796-sexies, Reg.to (CEE) 2 luglio 1993, n. 2454, di approvazione delle disposizioni di applicazione del Codice doganale comunitario.

2) Considerando 17, Reg.to (UE) 9 ottobre 2013, n. 952, di approvazione del Codice doganale dell'Unione.

3) Cfr. Agenzia delle Dogane, Area Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, Ufficio regimi doganali e fiscali, 27 giugno 2007, prot. n. 3945.

4) Cfr. Agenzia delle Dogane, Area Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, Ufficio regimi doganali e fiscali, 30 giugno 2009, prot. n. 88970.

5) Artt. 787 ss., Reg.to (CEE) n. 2454/93, cit..

6) Artt. da 592-bis a 592-octies, Reg.to (CEE) n. 2454/93, cit..

7) Artt. da 842-bis a 842-sexies, Reg.to (CEE) n. 2454/93, cit..

8) Art. 796-quinquies bis, Reg.to (CEE) n. 2454/93, cit..



comunitario è costituita dal messaggio telematico "risultati di uscita", che l'ufficio doganale di uscita invia all'ufficio doganale di esportazione e che viene registrato nel sistema informativo doganale nazionale (AIDA); tale procedura telematica equivale alla prova di uscita fornita con il sistema cartaceo dal timbro apposto dalla dogana di uscita sul retro dell'esemplare 3 della dichiarazione di esportazione.

L'operazione di esportazione deve perfezionarsi entro 90 giorni dalla data di svincolo della merce<sup>9)</sup>.

Trascorso tale termine, prende l'avvio la procedura di follow-up<sup>10)</sup>.

Si tratta della procedura che gli Uffici di esportazione (ovvero gli Uffici ove sono presentate le dichiarazioni di esportazione) sono chiamati a porre in essere ogni qual volta non ricevano, nei termini previsti, il messaggio telematico di regolare chiusura dell'operazione di esportazione da parte degli Uffici di uscita (ovvero

gli Uffici competenti sui luoghi ove materialmente i beni escono dal territorio comunitario, quali, ad es., porti e aeroporti e che, naturalmente, possono non coincidere con gli Uffici di esportazione come retro qualificati).

Qualora questi ultimi non evadano, nel termine di 10 giorni, la richiesta degli Uffici di esportazione, tali Uffici richiederanno al soggetto esportatore le prove alternative che, uniche e con piena soddisfazione dell'Autorità doganale, giustifichino l'avvenuta regolare conclusione dell'operazione di esportazione.

Le prove sono:

- la prova del pagamento oppure la fattura di vendita unitamente a
- copia della bolla di consegna firmata e autenticata dal destinatario fuori dal territorio doganale della Comunità oppure un documento di trasporto con attestazione di arrivo a destino del rappresentante del vettore.

A seguito dell'esibizione delle prove alternative, la dogana di esportazione procede alla chiusura amministrativa dell'operazione<sup>11)</sup>.

Qualora, invece, l'esportatore o il dichiarante comunicano che la merce non è uscita dalla Comunità o le prove non siano sufficienti a dimostrare tale uscita, l'ufficio di esportazione procede all'annullamento della dichiarazione.

La normativa comunitaria prevede che l'intero procedimento duri 150 giorni dalla data di svincolo della merce per l'esportazione<sup>12)</sup>; tuttavia, in corso di procedimento, potrebbe essere necessario prevedere una proroga dovuta ad esigenze istruttorie dell'Ufficio o dell'operatore stesso.

### ***Smarrimento della dichiarazione doganale e prova dell'esportazione***

Le situazioni di fatto che vengono a crearsi quotidianamente nell'ambito dei traffici internazionali possono essere le più complesse e diversificate, non sempli-

9) Art. 792-ter, Reg.to (CEE) n. 2454/93, cit..

10) Cfr. Agenzia delle Dogane, Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, Ufficio regimi doganali e fiscali 16 dicembre 2009, prot. n. 166840.

11) Antecedentemente al 1° luglio 2007, in assenza del visto uscire apposto manualmente sulla dichiarazione di esportazione, l'Agenzia delle Dogane, con circolare 11 dicembre 2002, n. 75/D, aveva previsto quali prove alternative: la fattura commerciale o documento fiscale equipollente; il documento bancario attestante l'avvenuto pagamento della vendita all'estero (escluso per le cessioni a titolo gratuito); la dichiarazione di avvenuto smarrimento o mancata restituzione dell'esemplare n. 3 del D.A.U.; la dichiarazione con cui si attesti che la merce esportata ha raggiunto il Paese terzo di destinazione; per i trasporti effettuati via mare, la copia conforme del contratto di trasporto unico a destinazione di Paese Terzo; per i trasporti effettuati via aerea, la copia conforme del contratto di trasporto unico a destinazione di Paese terzo; per i trasporti effettuati per ferrovia, la copia conforme del contratto di trasporto unico a destinazione di Paese terzo; per i trasporti effettuati a mezzo posta, la copia conforme del bollettino postale. Ad adiuvandum, potevano essere presentati: il CMR comprensivo dell'attestazione del vettore o suo agente di avvenuta consegna della merce a destino; in caso di espletamento delle formalità di uscita presso una dogana nazionale, una attestazione di avvenuta uscita della merce appositamente rilasciata, su richiesta del soggetto interessato, da parte della stessa dogana sulla base delle risultanze dei propri registri; in caso, invece, di espletamento delle formalità di uscita presso una dogana comunitaria, alternativamente, i certificati di importazione rilasciati da autorità estere ovvero le attestazioni di arrivo rilasciate dalle dogane o da altre Autorità pubbliche dello Stato estero di destinazione della merce, anche mediante annotazioni apposte sul documento di trasporto; ogni altra documentazione commerciale o fiscale dalla quale si potessero rilevare gli estremi della spedizione e l'arrivo a destino della merce (lettera di credito, certificato di assicurazione, certificato di controllo, certificazione sanitaria, ed altro).

12) Art. 796-sexies, § 2, Reg.to (CEE) n. 2454/93, cit..

ci da ricondurre nell'alveo di applicazione della fattispecie normativa.

Il contribuente smarrisce la dichiarazione doganale di esportazione e il vettore incaricato a suo tempo del trasporto della merce fallisce.

In sede di accertamento tributario, al fine di provare l'avvenuta esportazione della merce, fornisce una copia della dichiarazione doganale, la polizza di carico marittima (*bill of lading*), la prova dell'avvenuto pagamento della merce.

Documentazione ritenuta in-

sufficiente dall'Agenzia delle Entrate, che riprende a tassazione gli importi, con avviso di accertamento la cui legittimità viene confermata dalla Commissione tributaria provinciale e disconosciuta, al contrario, dalla Commissione tributaria regionale.

E avverso tale ultima sentenza, l'Agenzia propone ricorso per Cassazione<sup>(13)</sup>.

La Corte muove da un assunto, oggetto di un ormai consolidato orientamento giurisprudenziale<sup>(14)</sup>: la prova dell'avvenuta esportazione richiede la dimostrazione dell'uscita della merce

dal territorio doganale della Comunità e ciò deve necessariamente avvenire attraverso la produzione della documentazione prevista dalla normativa Iva in materia di cessioni all'esportazione<sup>(15)</sup>, ovvero la dichiarazione doganale o una copia della fattura vidimata dall'autorità doganale.

Nessuna rilevanza può essere attribuita a elementi conoscitivi indiretti, sprovvisti del carattere di certezza ed incontrovertibilità; solo le attestazioni di pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione sono idonee a comprovare l'avvenuta presentazio-

13) Corte di Cassazione, ordinanza 2 dicembre 2014, n. 25456.

14) Corte di Cassazione, sentenza 21 maggio 1998, n. 5065; sentenza 3 maggio 2002, n. 6351; sentenza 26 maggio 2006, n. 12608; sentenza 19 ottobre 2007, n. 21946.

15) Art. 8, primo comma, lett. a), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.



### C.A.D. MESTIERI Srl

Società unipersonale

Capitale sociale interamente versato € 52.000,00

**CENTRO ASSISTENZA DOGANALE** Legge 6-2-1992 n. 66 art. 7 comma 1 septies  
AUTORIZZAZIONE N. 2167/DIV. V/SD DEL 09.10.1998  
MINISTERO DELLE FINANZE DIREZIONE GENERALE DIPARTIMENTO DELLE DOGANE E IMPOSTE INDIRETTE  
ALBO NAZIONALE C.A.D. N. 30 DEL 16.10.1998 MINISTERO DELLE FINANZE DG SD DIV. V

41012 CARPI (Modena)  
Via dei Trasporti, 2/A  
Tel. + 39 059 657 001 più linee  
Fax + 39 059 657 044 Telex 510631 Samasped I  
Internet: [www.samasped.com](http://www.samasped.com)  
E-mail: [info@samasped.com](mailto:info@samasped.com)  
REA 283000  
Registro Imprese MO - 1996-144082  
Partita IVA 0234 837 0368

**CENTRO ELABORAZIONE DATI INTRASTAT  
ASSEVERAZIONI  
SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT  
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE, IVA COMUNITARIA,  
ACCISE E COMMERCIO ESTERO**

**• ESPERTO NEL SETTORE TESSILE ABBIGLIAMENTO  
E NELLA GESTIONE DEL TPP VERSO QUALSIASI PAESE**

ne della merce in dogana e, quindi, quale necessario presupposto, la loro uscita dal territorio doganale comunitario<sup>16)</sup>.

Documenti di natura privata, quale la documentazione bancaria attestante l'avvenuto pagamento, non possono costituire prova idonea a tal fine<sup>17)</sup>; laddove sia dimostrata l'obiettiva impossibilità di fornire la prescritta documentazione, al fine di non comprimere i diritti dei contribuenti<sup>18)</sup>, è sempre possibile ricorrere agli ulteriori mezzi di prova previsti dalla normativa doganale nazionale<sup>19)</sup>;

- attestazioni e certificazioni rilasciate da una dogana o da altre pubbliche amministrazioni estere;
- attestazioni apposte da autorità estere su documenti doganali emessi a scorta di merci introdotte nel territorio doganale a condizione di reciprocità;
- idonei documenti di trasporto internazionale.

*Né, allo scopo, può risultare utile il riferimento alla polizza di carico: "...la motivazione della sentenza impugnata muove da un errore di diritto connesso alla valorizzazione di elementi, quali la documentazione bancaria, che non possono avere rilevanza alcuna ai fini della prova dell'avvenuta esportazione, mentre non fornisce elementi idonei a dimostrare che le polizze di carico richiamate fossero assimilabili al-*

*la documentazione richiamata da questa Corte per provare l'avvenuta esportazione o contenessero elementi idonei a comprovare la riconducibilità delle merci a quelle indicate nelle fatture. Ciò che conclama altresì, ad onta di quanto diversamente sostenuto dalla parte controrcorrente nelle proprie difese, il prospettato deficit motivazionale esposto dall'Agenzia ricorrente con il secondo motivo, vieppiù evidente in considerazione del fatto che lo smarrimento del documento doganale vistato dalla Dogana può essere sostituito dall'Ufficio doganale mediante rilascio del duplicato sulla base della presentazione di idonea documentazione (C.M. 11.12.2002 n. 75/Agenzia Dogane)".*

L'ordinanza riprende le conclusioni di una recente sentenza e si iscrive in un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità; il quale, nel considerare privi di effetto, ai fini della prova dell'avvenuta esportazione, documenti di natura privata, sprovvisti dei requisiti di certezza propri degli atti delle amministrazioni pubbliche, risulta non più in linea con le vigenti regole comunitarie in materia.

Che, disciplinando una sempre più incisiva collaborazione tra autorità doganale ed operatori, nel rispetto delle esigenze, anche economiche, di questi ultimi e attente alle necessità del commercio internazionale, hanno ricono-

sciuto efficacia probatoria dell'avvenuta conclusione delle operazioni di esportazione proprio alle fatture commerciali, alle prove del pagamento e ai documenti di trasporto (benché vidimati a destino) che la giurisprudenza di legittimità ha, fino ad oggi, insistito a privare di qualsivoglia validità.

### **Operazioni triangolari: ancora sul requisito del trasporto**

In pari data, la Corte si è pronunciata, sempre con ordinanza<sup>20)</sup>, sul riconoscimento della non imponibilità Iva alle operazioni triangolari nelle quali il trasporto dei beni, in apparente contrasto con il dettato normativo, venga affidato al cessionario (e non al cedente nazionale).

L'affermazione che "una operazione triangolare, per essere considerata come cessione all'esportazione, non presuppone necessariamente che il trasporto dei beni avvenga a cura e nome del cedente, essendo essenziale invece che ci sia la prova che l'operazione (sin dall'origine e nella sua rappresentazione documentale) sia stata voluta come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti" è l'occasione per un breve excursus riepilogativo, giurisprudenziale ed amministrativo, sulla questione.

16) Corte di Cassazione, sentenza 26 ottobre 2011, n. 22233.

17) Corte di Cassazione, sentenza 26 ottobre 2001, n. 13221.

18) Corte di Cassazione, sentenza 5 dicembre 2012, n. 21809; sentenza 6 settembre 2013, n. 20487.

19) Art. 346, D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, di approvazione del Testo unico della legislazione in materia doganale.

20) Corte di Cassazione, ordinanza 2 dicembre 2014, n. 25527.

La Cassazione aveva già stabilito, in una precedente e fondamentale sentenza, che un'operazione triangolare, per essere considerata come cessione intracomunitaria, non presuppone necessariamente che il trasporto dei beni nell'altro Stato membro avvenga a cura o a nome del cedente, in quanto lo scopo della norma è, più limitatamente, quello di evitare operazioni fraudolente, le quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente - e cioè al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente - decidere di esportare i beni in un altro Stato membro. E' suffi-

ciente, quindi, che la consegna al cessionario nazionale sia stata, per comune volontà, originariamente prevista come cessione per il trasporto e la consegna a clienti residenti nell'altro "Stato membro" e che tale previsione risulti contenuta ed esplicitata in tutta la documentazione relativa alle operazioni in questione<sup>(21)</sup>.

Affermando, ancora<sup>(22)</sup>, come nelle triangolazioni all'esportazione, la cessione dei beni tra i due operatori italiani si consideri non imponibile Iva anche se i beni sono stati trasportati fuori della Ue dal cessionario italiano.

Tale indirizzo, per quanto maggioritario, trova tesi non concordi

all'interno della stessa giurisprudenza di legittimità.

In via di stretta interpretazione normativa, altrove si è configurata un'operazione triangolare solo laddove l'esportazione dei beni avvenga a cura o a nome del primo cedente nazionale, eventualmente anche su incarico del cessionario, senza che quest'ultimo possa intervenire nella fase di trasporto o spedizione dei beni stessi<sup>(23)</sup>.

Inoltre, i giudici di legittimità hanno affermato l'impossibilità della sussistenza di un'operazione di cessione all'esportazione non imponibile Iva laddove il trasferimento del bene sia effettuato di-

21) Corte di Cassazione, sentenza 4 aprile 2000, n. 4098.

22) Corte di Cassazione, sentenza 25 marzo 2011, n. 6898; sentenza 24 giugno 2011, n. 13951.

23) Corte di Cassazione, sentenza 21 maggio 1998, n. 5065.



**samasped**  
INTERNATIONAL s.r.l.



CERTIFIED QUALITY SYSTEM  
UNI EN ISO 9002  
SINCERT DNV

**SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT  
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE**

**STUDIO SPEDIZIONIERE DOGANALE  
ALBO PROFESSIONALE SPED. DOG.LI  
COMPARTIMENTO DI BOLOGNA N. 497**



**RISOLVERE I VOSTRI PROBLEMI QUOTIDIANI .....  
E' IL NOSTRO LAVORO !!  
SAMASPED SIGNIFICA GARANZIA DI SERVIZIO E PROFESSIONALITA'**

**LINEA DIRETTISSIMA PLURISETTIMANALE  
ITALIA – BULGARIA – ITALIA**

**CONSULENZA TRASPORTI, TARIFFE E COMMERCIO ESTERO  
MAGAZZINO DOGANALE DI TEMPORANEA CUSTODIA MERCI ESTERE  
DEPOSITO DOGANALE PRIVATO MERCI ESTERE  
DEPOSITO IVA**

41012 CARPI (Modena) Via dei Trasporti, 2° Tel. 059 657 001 più linee Fax 059 657 044 più linee  
<http://www.samasped.com> Email [info@samasped.com](mailto:info@samasped.com)

rettamente dal cessionario o a sua cura, non riconoscendo alcun effetto alla circostanza dell'avvenuta, successiva esportazione dei beni al di fuori del territorio doganale comunitario<sup>(24)</sup>.

Principi, anche questi, ovviamente traslati alle diverse ipotesi di operazioni intracomunitarie<sup>(25)</sup>.

Questo indirizzo, prescindendo totalmente dall'elemento oggettivo della comune volontà delle parti di procedere ad una effettiva esportazione finale dei beni, riconosce nella qualifica soggettiva di colui che provvede al trasporto la differenza tra operazioni triangolari che danno luogo al diritto alla non imponibilità Iva per entrambi i soggetti nazionali e cessioni all'esportazione alle quali tale agevolazione non può essere riconosciuta.

Anche l'Amministrazione finanziaria, come la giurisprudenza, ha mutato nel tempo il proprio orientamento in materia, interpretando in via meno formale e più attenta alla sostanza dell'operazione, il riferimento al trasporto, "a cura o a nome del cedente", estesa alle triangolazioni comunitarie<sup>(26)</sup>:

- indipendentemente dal soggetto che materialmente paga il trasporto, se nella fase di trasporto o spedizione all'estero dei beni si inserisce il cessionario/cedente (ad es., stipula diretta del

contratto di trasporto o affidamento dello stesso a terzi), qualunque siano le motivazioni, l'operazione triangolare non può ritenersi realizzata<sup>(27)</sup>;

- nelle operazioni triangolari, entrambe le cessioni debbano essere considerate non imponibili ai fini Iva solo quando il primo cedente riesca a provare di aver provveduto, su incarico del proprio acquirente, anche tramite soggetti terzi, a trasportare o spedire direttamente fuori dal territorio doganale comunitario<sup>(28)</sup>;
- anche nelle ipotesi di cessioni all'esportazione e di cessioni intracomunitarie effettuate tramite commissionari la non imponibilità Iva deve riconoscersi solo quando un soggetto nazionale, anche tramite commissionario, cede ad un soggetto italiano o ad un suo commissionario beni destinati ad essere inviati all'estero a cura o a nome del cedente, anche per incarico del cessionario italiano o di un suo commissionario<sup>(29)</sup>;
- al cessionario/cedente deve solo essere impedito di entrare in possesso dei beni fin dall'origine destinati all'esportazione e, pertanto, costui, quale promotore del-

la triangolazione, può stipulare il contratto di trasporto su mandato ed in nome del cedente, fermo restando che la merce deve essere ritirata direttamente dal vettore presso il primo cedente; in questo modo il cessionario/cedente agisce come mero intermediario del primo cedente, senza mai acquisire la disponibilità dei beni<sup>(30)</sup>.

Sia la giurisprudenza di legittimità, sia l'Amministrazione finanziaria privilegiano il carattere oggettivo della detassazione, ribadendo che la triangolazione di beni a destinazione di un Paese comunitario o extracomunitario, per essere agevolabile anche nel primo passaggio (interno) dei beni, "non presuppone necessariamente che vi sia la prova che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura e a nome del cedente, quanto piuttosto che, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto a cessionario residente all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti".

Volontà che deve essere espressamente citata nei rapporti commerciali tra le parti, da sottoporre, in caso di controllo o verifica, all'Amministrazione pro-

24) Corte di Cassazione, sentenza 5 settembre 2008, n. 22445.

25) Corte di Cassazione, sentenza n. 13507/2008.

26) Art. 58, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

27) Ministero delle finanze, Dipartimento delle entrate, Affari giuridici, Servizio VII, risoluzione 4 marzo 1995, n. 51.

28) Ministero delle finanze, Dipartimento delle entrate, Affari giuridici, Servizio VII, circolare 13 febbraio 1997, n. 35.

29) Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, risoluzione 9 luglio 2001, n. 115/E.

30) Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa, risoluzione 13 maggio 2010, n. 35/E.

cedente. Le conclusioni appena citate trovano confermata anche nella giurisprudenza comunitaria.

Pronunciandosi in tema di cessioni successive, a titolo oneroso, dei medesimi beni (denominate vendite a catena), tra soggetti passivi di imposta, che agiscono in quanto tali, infatti, la Corte di Giustizia ha affermato che, qualora tali cessioni diano luogo ad un'unica spedizione intracomunitaria o ad un unico trasporto intracomunitario, la spedizione o il trasporto possono essere imputati ad una sola delle cessioni, esentata dall'imposta, indipendentemente da quale dei soggetti passivi - primo venditore, acquirente intermedio, secondo acquirente - possa disporre dei beni durante la spedizione o il trasporto stessi<sup>(31)</sup>.

La Corte ha, poi, ribadito come qualora il primo acquirente,

avendo ottenuto il diritto di disporre del bene come un proprietario sul territorio dello Stato membro della prima cessione, manifesti il suo intento di trasportare tale bene in un altro Stato membro e si presenti con il suo numero di partita Iva, attribuito da quest'ultimo Stato, il trasporto intracomunitario dovrebbe essere imputato alla prima cessione, a condizione che il diritto di disporre del bene come un proprietario sia stato trasferito al secondo acquirente nello Stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario<sup>(32)</sup>.

Anche per i giudici comunitari, quindi, è indifferente la qualità del soggetto che effettua materialmente il trasporto, se l'operazione dà oggettivamente luogo ad una cessione intracomunitaria finale, con trasferimento dei beni tra due Stati membri.

A seguito dell'emanazione del-

la norma di interpretazione autentica ex art. 13, comma 1, legge 30 dicembre 1991, n. 413, risulta invece irrilevante il soggetto al quale sia intestata la fattura emessa dal vettore/spedizioniere e che effettua il relativo pagamento.

Con la citata R.M. 4 marzo 1995, n. 51 il Ministero delle finanze ha riconosciuto come all'espressione "altri soggetti", di cui all'art. 13, legge n. 413/91, debba riconoscersi un'ampiezza tale da permettere di legittimare, nell'ambito dell'operazione triangolare, la possibilità di emettere la fattura nei confronti del cessionario residente, in qualità di soggetto che provvede concretamente al pagamento della prestazione di trasporto o di spedizione, pur non avendola direttamente commissionata.

*Paolo Massari*

*Lucia Iannuzzi*

31) Corte UE, sentenza 6 aprile 2006, causa n. C-245/04.

32) Corte UE, sentenza 16 dicembre 2010, causa n. C-430/09.

**Dott. Giovanni De Mari**

- **materia doganale e commercio estero**
- **fiscalità internazionale**



- **contrattualistica internazionale**
- **contenzioso tributario**

**consulenza**

Tel. +39 081.56.35.311  
Cell. +39 339.48.44.012  
P. IVA 06896031215

## Studio De Mari

Via Amerigo Vespucci, 9  
80142 Napoli  
gdemari@demari.it

Con la nota prot. 96267/R.U. del 24 settembre 2015, l'Agencia delle Dogane rende nota la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale

## L'abuso di diritto "entra" nello Statuto del Contribuente

della Repubblica Italiana (Serie generale - n. 190 del 18 agosto 2015), del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128, recante "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*", con cui viene introdotta una disciplina positiva all'interno dell'ordinamento italiano sulla figura dell'abuso del diritto.

Il provvedimento in questione dà attuazione alla delega contenuta negli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge n. 23/2014 (cd. "legge delega fiscale"), ossia lo strumento con cui il Parlamento italiano ha incaricato il Governo di riformare il sistema tributario italiano, semplificandolo (in particolare per quanto riguarda gli adempimenti fiscali dei contribuenti) ed improntandolo a criteri di maggiore certezza, trasparenza ed equità. La legge delega per la riforma del sistema fiscale inoltre intende intervenire in maniera decisa nei confronti dei comportamenti evasivi, anche mediante l'attuazione di modelli diretti a introdurre un nuovo sistema dei rapporti fisco-contribuente. In quest'ottica si pone appunto l'elaborazione di una dettagliata disciplina in materia di "abuso del diritto" (o elusione fiscale), istituito di nota derivazione giurisprudenziale introdotto a seguito della storica sen-

tenza Halifax della Corte di Giustizia Europea (sent. 21 febbraio 2006, causa 255/02), recepita dalle Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione con la sentenza del 23/12/2008, n. 30055.

L'articolo 1, comma 1, del d.gls. n. 128/2015, introduce infatti un articolo 10 bis nel corpo della Legge n. 212/2000 (cd. "*Statuto del contribuente*"), diviso in ben 13 commi dedicati alla fattispecie in questione, che viene a configurarsi ogniqualvolta il contribuente pone in essere "*una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*". Le disposizioni in oggetto hanno efficacia a decorrere dal 1° ottobre 2015 e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

L'articolo 37-bis del Dpr 600/1973, contenente un principio di generale inopponibilità nei confronti dell'amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, viene di conse-

guenza abrogato in quanto assorbito dalla nuova disciplina dell'articolo 10-bis dello Statuto del Contribuente.

I motivi dell'inserimento di una disciplina specifica sull'abuso di diritto all'interno dell'ordinamento italiano sono enunciati nella relazione illustrativa alla legge 23/2014, che spiega come il legislatore intenda con la riforma in oggetto dare maggiore certezza al quadro normativo in tema di elusione/abuso del diritto, evitando che gli uffici esercitino i loro poteri di accertamento senza precise linee guida, limitandosi a invocare il principio generale antiabuso. Ma soprattutto, la nuova disciplina mira a "*sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica delle operazioni dalla sfera dei motivi della condotta, oggettivizzandola nel senso dell'effettività*". La norma in questione cioè, oltre ad introdurre una definizione generale dell'abuso di diritto, individua degli indicatori specifici per stabilire sia quali operazioni debbano considerarsi "*prive di sostanza economica*", sia cosa debba intendersi per "*vantaggi fiscali indebiti*". Gli elementi costitutivi della fattispecie di abuso del diritto diventano pertanto tre: 1) l'assenza di sostanza economica delle ope-

razioni effettuate (cioè la non coerenza delle singole operazioni poste in essere con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato); 2) l'ottenimento dal contribuente di benefici fiscali indebiti, anche indiretti (sia pur nel rispetto formale delle norme tributarie dell'ordinamento italiano, cioè senza che ciò implichi la violazione di specifiche disposizioni di legge che vengono in questo modo semplicemente "aggirate"); 3) il requisito dell' "essenzialità" del beneficio conseguito, ossia la circostanza che l'operazione deve essere stata messa in piedi sostanzialmente allo scopo di eludere l'im-

posizione o di conseguire un vantaggio di tipo fiscale indebito. Il legislatore delegato esclude poi dal campo di applicazione dell'istituto quelle operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a semplici finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Il comma 4 mantiene ferma la libertà di scelta del contribuente tra i regimi opzionali diversi offerti dalla legge e le operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

I commi da 5 a 11 estendono l'utilizzabilità dell'istituto dell'interpello di cui all'articolo 11 dello

Statuto del Contribuente, al fine di acquisire il parere preventivo dell'amministrazione finanziaria sull'astratta configurabilità come abuso del diritto delle operazioni realizzate o da realizzare, e ribadiscono l'obbligo del contraddittorio preventivo con il contribuente prima dell'emanazione dell'atto impositivo con il quale si contesta l'eventuale abuso del diritto. Viene inoltre stabilito che l'amministrazione, nella motivazione dell'atto di accertamento, debba fornire una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva, a pena di nullità dell'atto di accertamento stesso.

Il successivo comma 13 del nuovo articolo 10 bis prevede, infine, che le operazioni abusive



**STUDIO DOGANALE**

41012 CARPI (Mo)  
Via Ferrara, 19 - Tel. (059) 683805  
C.F. MST FNC 44T01 E522Y  
PIVA 01902420361  
Patente N. 4805 rilasciata da:  
Ministero delle Finanze  
Dir. Gen.le delle Dogane  
Iscritto Albo Professionale  
Spedizionieri doganali di  
Bologna al N. 497

*Dott. Franco Mestieri*  
*Spedizioniere Doganale*

Sede operativa  
CARPI (Modena)  
Via dei Trasporti, 2A  
Tel. 059 657 001  
Fax 059 657 044  
E-mail: [mestieri@samasped.com](mailto:mestieri@samasped.com)

**Consulenze in :**

- **Commercio Estero**
- **Intrastat**
- **Iva Comunitaria**
- **Accise**
- **Materia doganale (Diritto Doganale Comunitario)**
- **Contenzioso Doganale e ricorsi**
- **Docenze e Formazione**



non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, restando ferma, comunque, l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie. Con tale disposizione viene pertanto definitivamente superata la diafrasi tra dottrina e giurisprudenza sulla rilevanza anche all'interno dell'ordinamento penale del divieto di abuso del diritto, che riteneva (secondo alcuni) possibile sanzionare anche come reati le condotte configurabili come fattispecie di abuso del diritto.

Un'importante esclusione riguarda gli accertamenti e per i controlli aventi ad oggetto i diritti doganali come individuati all'articolo 34 del D.P.R. n. 43/1973 (TULD), i quali continuano ad essere disciplinati dagli articoli 8 e 11 del D. Lgs. n. 374/1990, nonché dalla normativa doganale dell'Unione Europea e sono dunque sottratti, per espressa previsione normativa, alle disposizioni di cui ai commi da 5 a 11 dell'articolo 10 bis, fra cui emerge la disciplina dell'interpello. I motivi di questa esclusione sono precisati nella nota prot. 96267/2015 dell'Agenzia delle Dogane. Il Codice Doganale Comunitario (Reg. Cee n. 2913/92, artt. da 6 a 12) e le DAC (Reg. Cee n. 2454/93, artt. da 5 a 14) infatti, già disciplinano, per quanto concerne le risorse proprie tradizionali e tutti gli istituti previsti da tali fonti, il diritto di richiedere all'autorità doganale decisioni, informazioni, informazioni tariffarie vincolanti (ITV) ed informazioni vincolanti in materia di origine (IVO). Il diritto di interpello,

in particolare - precisa la nota - deve ritenersi che trovi comunque applicazione in ordine agli istituti disciplinati dalla normativa UE, laddove esso sia esercitato al fine di conoscere l'indirizzo interpretativo dell'Agenzia in relazione a tutte quelle disposizioni della normativa doganale europea, in particolare codicistiche, che fanno rinvio alle "disposizioni in vigore" (nozione di cui il Codice Doganale Comunitario offre una definizione all'art. 4, punto 23, specificando che per tali devono intendersi anche le disposizioni di carattere nazionale).

#### **Art. 10-bis - Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale**

1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni

con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

5. Il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell'articolo 11 della presente legge per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima.

6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, precedu-

to, a pena di nullità', dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.

9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.

10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposi-

zioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Danilo Desiderio



**Danilo Desiderio**  
International Trade and Customs Regulation  
STUDIO LEGALE - COUNSELOR AT LAW

Consulenza ed assistenza legale ad imprese, liberi professionisti, associazioni di categoria, agenzie governative ed enti pubblici sulle tematiche del:

- diritto doganale
- diritto del commercio internazionale
- diritto tributario internazionale
- diritto comunitario
- contrattualistica internazionale

**Studio legale**  
**Avv. Danilo Desiderio**  
**International Trade & Customs Regulation**

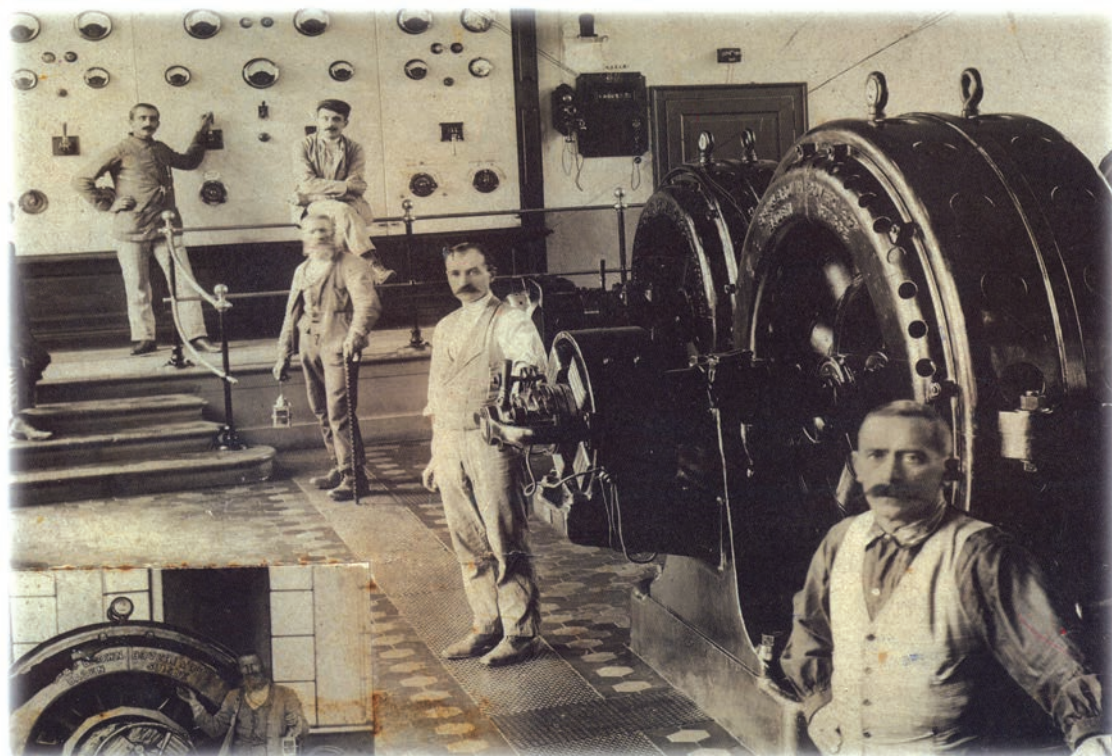
Piazza Garibaldi, 12/B - 83100 Avellino (AV)

Tel./Fax 00.39.0825.460037

info@ddcustomslaw.com

**Per ulteriori informazioni visitate:**  
**[www.ddcustomslaw.com](http://www.ddcustomslaw.com)**

# Nuovo Codice Doganale dell'Unione



*Un seminario a Palazzo Torriani con l'Associazione Spedizionieri Doganali Friuli Venezia Giulia ed il Consiglio Territoriale Spedizionieri Doganali Trieste*

Il nuovo Codice Doganale dell'Unione europea, regolamento (UE) n. 952/13 diventerà operativo a tutti gli effetti il 1° maggio 2016; con l'obiettivo di riformare la tematica doganale attraverso l'introduzione di misure atte a completare il passaggio da un ambiente cartaceo ad un ambiente totalmente informatizzato, il nuovo Codice faciliterà sicuramente il commercio, garantendo al tempo stesso un maggior livello di sicurezza ai confini.

Il nuovo Codice riguarda:

- il campo di applicazione della legislazione doganale ed il ruolo delle dogane;

- i principi che regolano l'applicazione dei dazi all'importazione e le altre misure che regolano gli scambi di merci;

- l'obbligazione doganale e le garanzie di tale obbligazione;

- il trattamento doganale delle merci che vengono introdotte nel territorio doganale dell'Unione;

- le norme sul vincolo delle merci ad un particolare regime doganale;

- l'immissione in libera pratica e l'esenzione dai dazi all'import.

Tra le novità del nuovo testo, si possono segnalare la revisione dei regimi doganali, l'introduzione della procedura centralizzata per le merci in import, la nuova definizione di rappresentante doganale.

Con queste premesse, Confindustria Udine, l'Associazione Spedizionieri Doganali FVG ed il Consiglio Territoriale Spedizionieri

Doganali di Trieste hanno organizzato a Palazzo Torriani il 18 settembre 2015 un seminario dal titolo "Il nuovo Codice Doganale dell'Unione: cosa cambia per gli operatori".

I lavori sono stati introdotti da Lorena Del Gobbo, capogruppo trasporti e logistica di Confindustria Udine, oltre che Presidente dell'Associazione Spedizionieri Doganali FVG, da Sandro Blarasin, Presidente del Consiglio Territoriale Spedizionieri Doganali FVG, da Giovanni De Mari, Presidente del Consiglio Nazionale Spedizionieri Doganali e da Cosimo Ventucci, Presidente Federale Anasped, la Federazione Nazionale degli Spedizionieri Doganali.

Nelle introduzioni è stato mes-

so in rilievo come a distanza di anni dal precedente Codice Doganale Comunitario, risalente al 1992, si è ora messo mano in maniera organica ad un nuovo testo che doveva necessariamente tener conto di tutta l'evoluzione che le pratiche doganali hanno registrato negli ultimi venti anni, con particolare riferimento alla loro trasformazione dalla forma tutta cartacea a quella totalmente informatica, allo scopo di migliorare l'interscambio commerciale di un'Unione europea nel frattempo diventata sempre più grande, senza per questo non avere un'attenzione particolare alla sicurezza dei confini, dove il terrorismo internazionale, il traffico di armi, stupefacenti ed altre situazioni di traffici illegali, hanno creato un quadro difficilmente immaginabile prima degli anni 2000; non meno importante la globalizzazione dove ormai l'interscambio non è tra Paesi ma tra continenti.

Va però anche rilevato, come sottolineato dal presidente De Mari, che pur essendoci oggi una Unione europea, non c'è ancora totale armonizzazione sotto diversi aspetti doganali, con le relative distorsioni che ne emergono: il nuovo Codice avrà anche il compito di uniformare queste disomogeneità.

Le relazioni tecniche sono state tenute da Massimo De Gregorio, doganalista e Presidente del C. D. Anasped e da Enrico Perticone, Vicepresidente del Consiglio Nazionale Spedizionieri Doganali.

Il Presidente De Gregorio si è soffermato sui passaggi operativi che hanno portato alla creazione del nuovo Codice: è vero che sarà operativo dal 1° maggio 2016, regolamento (UE) n. 952/15, ma molti Stati per quell'epoca non saranno ancora pronti dal punto di vista informatico ed è per questo che determinate procedure avranno una finestra di attuazione fino al 2020: in ogni caso, si passerà da un ambiente cartaceo ad uno totalmente informatizzato e verranno concesse agevolazioni operative nei confronti di quegli operatori economici che dimostreranno la loro affidabilità.

Le dogane assumeranno anche un'altra funzione, ovvero non meri controllori, come avviene oggi, bensì coordinatori della catena logistica e catalizzatori della competitività dei Paesi.

Epocale poi il passaggio che consentirà di presentare la dichiarazione doganale in un ufficio di uno Stato membro per merce che si trova in un altro Stato membro, semplificazione logi-

stica che sarà di vantaggio soprattutto per i corrieri espressi. Nuovi anche i requisiti per ottenere lo status di AEO, Operatore Economico Autorizzato, ovvero un operatore economico valutato come affidabile.

Anche il Vice Presidente Perticone ha voluto porre l'accento proprio sui vantaggi dello status di AEO che oggi consente una velocizzazione ed una semplificazione dei controlli e che con il nuovo Codice doganale dell'Unione solo chi sarà AEO potrà beneficiare di determinati regimi doganali (temporanea custodia, sdoganamento centralizzato, ecc.) e quindi, pur rimanendo su base volontaria, la mancanza di tale status significherà perdere in competitività, anche alla luce del mutuo riconoscimento di questo istituto con Cina, Giappone e USA, ovvero gli Stati che rappresentano il 32% dell'interscambio dell'Unione europea.

In sostanza, dal seminario è emerso che il nuovo Codice doganale dell'Unione porterà sì una indubbia semplificazione nelle operazioni doganali, ma che per beneficiarne completamente gli operatori dovranno avere adeguate ed approfondite conoscenze della normativa doganale.

**Alessandro Fanutti**



BETA-TRANS SPA, affermata società nel settore delle attività doganali, ricerca un doganalista qualificato in qualità di responsabile dei servizi doganali, da inserire nel proprio organico presso la sede operativa della provincia di Milano.

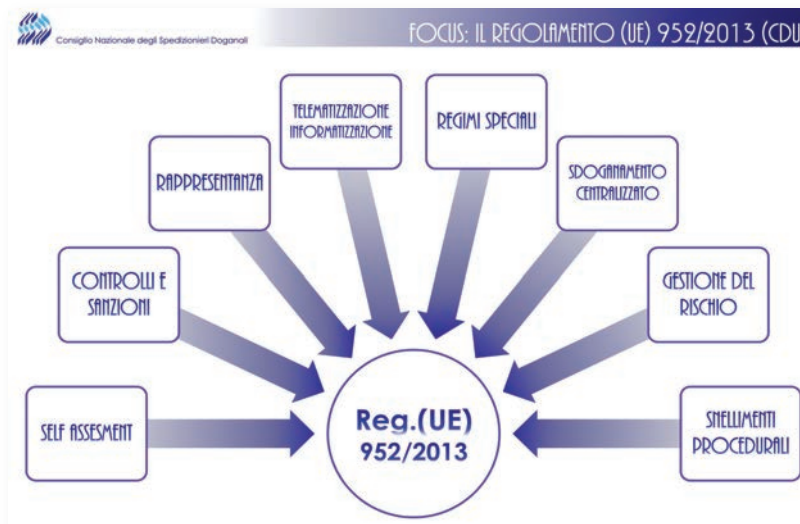
***Gli interessati potranno inviare i curricula all'indirizzo di posta elettronica: [betatrans@betatrans.it](mailto:betatrans@betatrans.it)***

# CDU Udine 18 Settembre 2015 - Confindustria

dall'intervento di Enrico Perticone

Diapositiva 1

Schema riassuntivo delle principali novità contenute nel Codice Doganale dell'Unione (Reg. UE 952/2013) applicabile a partire dal prossimo primo maggio 2016.



UE: COMMERCIO INTERNAZIONALE

import			EXTRA UE			export		
Paesi	eur	Pos.	2014	Pos.	eur	Paesi	eur	Pos.
Germany	315,05	1		1	477,50	Germany	477,50	1
United Kingdom	244,33	2		2	198,22	United Kingdom	198,22	2
Netherlands	239,03	3		3	180,28	Italy	180,28	3
France	161,74	4		4	174,29	France	174,29	4
Italy	152,22	5		5	122,15	Netherlands	122,15	5
Belgium	118,15	6		6	104,04	Belgium	104,04	6
Spain	115,44	7		7	8,36	Spain	8,36	7
Poland	51,21	8		8	51,47	Sweden	51,47	8
Sweden	38,29	9		9	40,40	Austria	40,40	9
Austria	31,76	10		10	40,01	Ireland	40,01	10
Other EU states	216,26				Other EU states	226,20		

Valori in miliardi di euro (correnti). fonte: elaborazione su dati Eurostat.


Diapositiva 2

Flussi import export dell'Italia e degli altri paesi dell'Unione europea con riferimento ai mercati terzi ed ai mercati intra UE.

Diapositiva 3

Flussi import export dell'Italia e degli altri paesi dell'Unione europea con riferimento ai mercati terzi ed ai mercati intra UE.

UE: COMMERCIO INTERNAZIONALE

import			INTRA UE			export		
Paesi	eur	Pos.	2014	Pos.	eur	Paesi	eur	Pos.
Germany	600,01	1		1	657,31	Germany	657,31	1
France	348,38	2		2	383,78	Netherlands	383,78	2
United Kingdom	275,40	3		3	264,24	France	264,24	3
Belgium	224,60	4		4	251,34	Belgium	251,34	4
Netherlands	203,27	5		5	217,72	Italy	217,72	5
Italy	202,90	6		6	182,06	United Kingdom	182,06	6
Spain	152,42	7		7	156,18	Spain	156,18	7
Poland	114,29	8		8	125,66	Poland	125,66	8
Austria	105,25	9		9	107,52	Czech Republic	107,52	9
Czech Republic	88,65	10		10	93,77	Austria	93,77	10
Other EU states	538,11				Other EU states	496,16		

Valori in miliardi di euro (correnti). fonte: elaborazione su dati Eurostat.



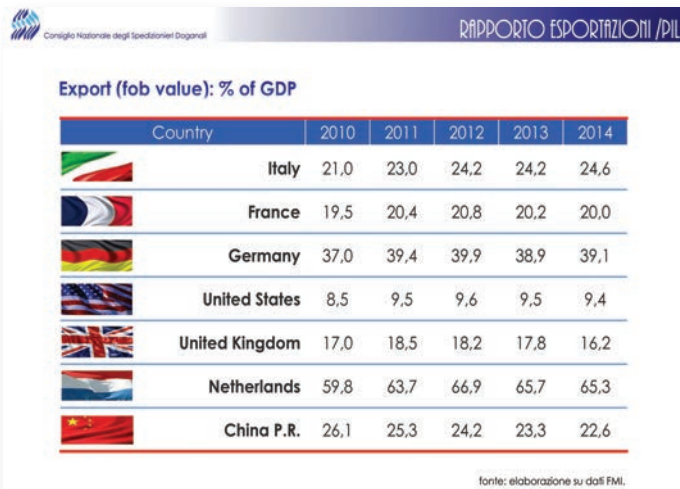
Diapositive 4 e 5 - Lo status di esportatore economico autorizzato (AEO) deve la sua crescente importanza anche alla implementazione di programmi di mutuo riconoscimento tra l'Unione europea ed alcuni importanti partner internazionali (con riferimento segnatamente alla certificazione Security). Le diapositive mostrano il peso che Giappone e Usa (con i quali gli accordi sono già operativi) e Cina (accordo non ancora operativo) hanno sugli scambi internazionali dell'Italia e dell'Unione europea.



Diapositiva 6

Mostra i motivi fondamentali che hanno portato alla rifusione del Reg.(CE) 450/2008 (Codice Doganale Modernizzato, mai entrato in vigore) nel Reg.(UE) 952/2013 (Codice Doganale dell'Unione, applicabile a partire dal primo maggio 2016).

Diapositiva 7 - Mostra l'iter "sofferto" e complesso (in termini temporali) che ha portato alla abrogazione del Reg.(CE) 450/2008.



Diapositiva 8 - Mostra il peso percentuale delle esportazioni sul totale prodotto interno lordo dell'Italia e di altri Paesi. Il peso delle esportazioni sulla ricchezza prodotta è crescente in considerazione della "tenuta" dell'export rapportata alla flessione produttiva registratasi nello stesso periodo.

# Cessioni di beni dopo una lavorazione eseguita in altro paese

Modifica dell'articolo 38 e 41 del DL 331-93

A seguito di una sentenza contro lo Stato Italiano (Caso EU Pilot 6286/14/TAXU) gli articoli 38 e 41 del DL 331-93, sono stati modificati con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge n. 115 del 29 luglio 2015.

La modifica si è resa necessaria per specificare che l'introduzione nel territorio dello Stato italiano di beni oggetto di perizie, di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali non è considerata acquisto intracomunitario solo nel caso in cui tali beni siano successivamente trasportati o spediti al committente, che è soggetto passivo dell'imposta, nello Stato membro di provenienza dei beni medesimi.

A tal fine, in altre parole, viene eliminata dalla disposizione la previsione in base alla quale tali trasferimenti non si considerano acquisti intracomunitari anche nel caso in cui i beni siano trasportati o spediti per conto del committente in altro Stato membro ovvero fuori del territorio dell'Unione europea. In parallelo, con l'appena descritta modifica, la lettera b) dell'articolo aggiuntivo modifica l'arti-

colo 41, comma 3, del già citato decreto-legge n. 331, con riferimento alla definizione delle cessioni di beni intracomunitarie non imponibili in Italia. In dettaglio, la modifica è volta a stabilire che i trasferimenti in al-

tro Stato membro di beni i quali siano oggetto di perizie, di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, non sono considerate cessioni intracomunitarie non imponibili solo qualora i predetti beni siano successivamente trasportati o spediti al committente (il quale è soggetto passivo d'imposta) nel territorio dello Stato Italiano. Per quanto sopra un operatore italiano che inoltra le merci in altro paese per essere lavorate ecc. non possono essere vendute in altro paese diverso dal paese dove i beni sono stati inoltrati per la lavorazione ecc. Nel caso in cui i beni, a suo tempo inoltrati in un Paese UE per una lavorazione ecc, fossero venduti ad un cessionario di altro Paese, sarà indispensabile che l'Azienda Italiana si identifichi, ai fini iva, in detto Paese. Successi-



vamente dovrà emettere regolare fattura utilizzando il numero di partita iva assegnato dal Paese Estero al cedente Italiano che dovrà compilare sia il modello intrastat italiano che estero. Considerati i costi da sostenere, l'operazione di specie, troverà applicazione solamente per "traffici" continuativi, mentre per un singolo caso sarà opportuno valutare la possibilità di disporre il rientro delle merci in Italia per poi rispedirle al cliente finale comunitario. Quanto sopra dimostra, ancora una volta, che le aziende devono restare aggiornate ovvero affidarsi ad esperti del settore, con particolare riferimento ai Doganalisti, professionisti esperti non solo in materia doganale ma anche per le formalità fiscali delle cessioni ed acquisti intracomunitari.

**Andrea Toscano**

Studio toscano srl

# Caffè? Sì, grazie!

**T**rieste, una città cui gli italiani sono particolarmente affezionato: la sua localizzazione geografica e le sue vicissitudini storiche hanno fatto di Trieste una icona italiana. Nel 1947, con il nome "territorio libero di Trieste", il territorio fu diviso in due zone: "A" e "B".

Nel 1954 l'amministrazione della zona "A" fu affidata a Trieste che in precedenza era amministrata dalle Nazioni Unite. Nel 1975 con la sottoscrizione del Trattato di Osimo, l'Italia e la Jugoslavia convennero di dare forma definitiva al territorio secondo quanto indicato nel memorandum del 1954. La città di Trieste è stata, ed in parte lo è ancora, sede di importanti Compagnie di navigazione marittima, di importanti compagnie di armatori e di importantissime compagnie assicuratrici.

Oggi un aspetto economico determinante è riferito all'attività portuale con i traffici dei contenitori e dei traghetti che collegano la Turchia con Trieste.

Il porto di Trieste fu il primo sbocco marittimo dell'Impero Asburgico che nel 1719 gli riconosceva lo status di Porto Franco e che tutt'oggi rimane fondamentale per il transito dei prodotti ad alta imposizione fiscale, il transito dei traghetti turchi, la sosta e la lavorazione del caffè.

Il motivo per cui Trieste è la città del caffè trova origine dal fatto che per lungo tempo il caffè da ogni provenienza passava per il porto di Trieste attraverso il suo



punto franco che permetteva la lavorazione in sospensione delle imposte, assolate al momento dell'uscita dal punto franco. A questo va aggiunto che nel porto di Trieste i diritti doganali possono essere pagati dopo sei mesi dalla messa in consumo delle merci.

Il caffè è sempre stato oggetto di particolare interesse ed oggetto di numerosi volumi.

In questi giorni il fotografo Sebastiano Salgado sta presentando una mostra fotografica sul caffè intitolata "Profumo di sogno. Viaggio nel mondo del caffè" che si tiene alla Fondazione Bevilacqua La Mosa di Venezia.

La mostra descrive le analogie nella vita dei coltivatori di caffè seppur separati da oceani e continenti. Sempre a Venezia, all'Arsenale, il grande fotografo americano Steve McCurry propone 62 immagini del suo viaggio nelle piantagioni evidenziando l'umanità riscontrata sulle piste del caffè attraverso un magico incrocio tra povertà e solitudine negli scatti dei soggetti scelti da McCurry.

La maggior parte dei coltivatori raccolgono ancora a mano la

ciliegia del caffè con moglie e figli che aiutano ad essiccarlo per poi trasportarlo sui muli fin dai loro compratori.

A Trieste da oltre 150 anni il caffè è una cosa seria. Detiene il 40% dell'import/export nazionale.

I triestini ne bevono il doppio rispetto al resto degli italiani. Trieste può vantare caffetterie storiche nel centro della città. Bisogna prestare attenzione a non sbagliare l'ordinazione perché a Trieste i termini sono completamente stravolti rispetto a tutto il resto d'Italia.

Un "nero" equivale al caffè espresso, il "capo" è un macchiato, il cappuccino si chiama "caffelatte" e un "B" è un macchiato servito in un bicchiere di vetro. Se si parla con un triestino ci dirà che il caffè più buono va preparato con una moka usata quotidianamente. Dirà inoltre che il caffè va bevuto caldo, seduti e in compagnia.

Si riporta uno stralcio della Tariffa dei dazi doganali del Regno d'Italia nella quale è trascritto come doganalmente veniva trattato il caffè nel 1937.