

### editoriale 2

Processi di liberalizzazione delle professioni

di Mauro Lopizzo

### primo piano 3-4

La dogana nei secoli

di Alessandro Fruscione

### fisco 7-8-9

C-273/11 del 6 settembre 2012

di Vincenzo Guastella  
Francesco Pagnozzi

### centro studi 10

Sportello internazionalizzazione

### speciale europa 11/18

Sistemi fiscali non armonizzati

Origine preferenziale

Proprietà intellettuale

a cura di Mauro Giffoni

Unione doganale europea

di Eugenio Pizzichelli

### dogane 19/29

Imposta e sovrainposta  
di Francesco Campanile

Norme sull'origine  
di Eugenio Pizzichelli

Gli atti esecutivi in dogana  
di Francesco Campanile  
Andrea Colantuono

### giurisprudenza 30/35

Royalties e valore in dogana  
di Fabrizio Vismara

Deposito IVA novità legislative  
di Sara Armella  
Flavia Di Luciano

### osservatorio 36-37

Giurisprudenza comunitaria e nazionale  
di Alessandro Fruscione

### professione 38-39

Copertura assicurativa  
R.C. professionale  
DPR 137/2012 - art. 5

di Enrico Perticone

### filo diretto 40

Turchia modifiche alla legge doganale

di Andrea Toscano

### Made in the world

Sempre più spesso le imprese usano suddividere le loro operazioni produttive fra più aree del mondo, scomponendole nell'ambito di più territori in cui vengono localizzate singole fasi di lavorazione o di fabbricazione di parti dei loro prodotti, dando vita a quelle che vengono definite "catene di produzione internazionali".

di Danilo Desiderio pagg. 5-6

### Brasile

Il Brasile è un paese membro del Mercato Comune del Sud (MERCOSUR) e quindi fa parte di un'unione doganale con l'Argentina, Paraguay, Uruguay e Venezuela. Un codice doganale comune è stato concordato tra i membri del MERCOSUR nel mese di agosto 2010.

di Mauro Giffoni pagg. 11-12

## Il Doganalista

### Rivista giuridico-economica di commercio internazionale

Autorizzazione Tribunale Roma n. 199 del 05/04/1985 - ANNO XXVI - n. 4 - Luglio-Agosto 2013

**Direttore Responsabile:** Walter Orlando

**Comitato di Redazione:** Italo Antelli, Giovanni De Mari, Antonio Di Gioia, Luciano Gallo, Mauro Lopizzo, Gianfranco Lorenzoni, Marino Manlio, Franco Mestieri, Walter Orlando, Enrico Perticone, Eugenio Pizzichelli.

**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

**Pubblicità:** Centro Studi e Servizi srl - Via XX Settembre, 3 - 00187 Roma - Tel. 06.42.00.46.21

**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

**Foto di copertina:** il porto di Napoli, tratta da "La dogana nella storia" - De Luca Editori D'Arte

Associato all'Unione Stampa Periodica Italiana



# Processi di liberalizzazione delle professioni

La società civile non più governata dai valori ma dalle logiche del mercato, ha fatto prevalere la cultura esclusiva della ideologia del mercato, procurando una crisi identitaria, valoriale, politica, sociale e culturale. Tale processo ha favorito una trasformazione progressiva dell'idea di cultura dalla sua concezione originaria di ispirazione illuministica ad uno strumento di opportunismo e di facile guadagno.

L'assenza di etica è il punto più alto della denuncia. Con le liberalizzazioni selvagge si sta abbattendo la natura intellettuale delle attività professionali.

Le professioni non possono essere assimilate alle imprese, perché è forte il contrasto genetico e strutturale tra le regole delle professioni e le regole dell'impresa. È profonda la disomogeneità tra le due attività. La diversa natura giuridica, sul piano prettamente civilistico, evidenzia che nelle professioni intellettuali prevale l'*intuitus personae* mentre nelle imprese viene considerata l'organizzazione dei beni finalizzata all'esercizio di un'attività economica che costituisce un *quid pluris* rispetto all'attività di lavoro personale dello stesso imprenditore.

Il professionista, espressione di valori civili, non può essere collegato a principi e meccanismi che riguardano le imprese, spesso prive di etica e senza i valori dell'indipendenza, della dignità e del decoro. La Corte di Giustizia europea ha più volte riconosciuto l'indipendenza, il segreto professionale e la confidenzialità quali valori principali delle professioni.

L'importanza di una condotta etica, di una pubblicità informativa corretta e veritiera, di un obbligo assicurativo che tuteli il cliente, di un alto livello di conoscenza e di formazione continua (al fine di garantire la

qualità delle prestazioni professionali, nel miglior interesse dell'utente e della collettività), il tirocinio obbligatorio non superiore a 18 mesi, impone sistemi di autoregolamentazione e di vigilanza, come quelli sanciti dai vari "Ordini professionali"-ispirati all'articolo 41 della Costituzione Italiana- sono le principali novità adottate dal legislatore italiano (D.P.R. 7 agosto 2012, n. 137) per correggere l'assetto delle Professioni. Sicuramente, la norma, a regime, produrrà vantaggi, anche per le nuove generazioni. Ritengo che il progetto di modernizzazione delle professioni vada implementato con attività formative volte ad un cambio di "forma mentis" e di educazione alla "flessibilità mentale".

Pertanto, se le professioni dovessero perdere la propria identità verrebbero volgarizzate e perderebbero il loro carattere e valore costitutivo. Subentrerebbe il caos e il mercantilismo professionale per dar luogo ad una perdita di qualità con livellamento verso il basso.

Il valore che i professionisti rappresentano va salvaguardato e può assimilarsi ad un prisma esagonale rappresentato dalla natura intellettuale della prestazione, dal rapporto fiduciario con il cliente, dall'elevato grado di affidabilità, dalla tenuta etica dei comportamenti, dal prestigio del ruolo sociale e infine dagli influssi pubblicitari delle funzioni. Concludo, affermando che, una eventuale alterazione del sistema professionale accrescerebbe il disagio e il disorientamento di tutti coloro che, nell'ambito delle professioni, contribuiscono allo sviluppo economico, civile, sociale e culturale di un Paese moderno.

**Mauro Lopizzo**

**S**tato sovrano e dogana sono due concetti che vanno di pari passo. Con il sorgere del concetto di "Stato" sorse infatti anche quello di "pubblico erario" e la necessità di costituirlo ed alimentarlo: conseguenza di ciò fu la creazione di strumenti di gettito idonei a consentire alla macchina amministrativa di funzionare, ricorrendo all'imposizione diretta ed indiretta.

L'imposta indiretta, costituita principalmente dall'IVA e dalle imposte e sovrimeposte di consumo, per lungo tempo nel passato era costituita da determinati diritti sulle merci in entrata ed in uscita dal territorio dello Stato. L'istituzione di questi diritti, peraltro, determinò in breve tempo il moltiplicarsi di condotte finalizzate a sottrarre le merci al pagamento degli stessi, facendo sorgere leggi repressive che spesso si palesavano sproporzionate rispetto all'effettivo danno erariale.

Nel Medioevo le frodi sulle imposte indirette erano infatti punite severamente, essendo previsto addirittura il carcere a vita, la tortura, l'amputazione delle mani e anche la morte. Ad esempio, la Repubblica di Venezia, per coloro che frodavano l'erario, prevedeva l'esilio perpetuo e la distruzione della loro casa. In Toscana, per i contrabbandieri era prevista la relegazione a Porto Ferrajo, la prigionia o l'impiccagione, in base alla gravità del loro delitto, mentre chi acquistava merci di contrabbandando

## La dogana nei secoli

*Stato sovrano e dogana: con il sorgere del concetto di "Stato" sorse infatti anche quello di "pubblico erario"*

do poteva vedersi infliggere il carcere a vita. Nel napoletano i contrabbandieri venivano puniti con la frusta, la reclusione o l'impiccagione. Analoghe gravissime pene erano in vigore nel modenese e nelle Sicilie.

Il concetto di "enorme gravità" per il reato di contrabbando persistette a lungo, rimanendo tale anche nel periodo napoleonico.

Quando le idee di libertà iniziarono ad affermarsi in Italia (1848), sia in campo economico che politico, in tutti gli Stati italiani le pene vennero mitigate. La repressione venne portata ad un livello più umano, rispondendo in tal modo ad istanze di maggiore equità. Le frodi doganali vennero punite quasi sempre con il sequestro della merce ed una pena pecuniaria; il contrabbando - venuta meno la possibilità di condannare a morte il contrabbandiere - continuò ad essere punito con la prigionia quasi esclusivamente nei casi di concorso di persone ovvero in presenza di una vera e propria associazio-

ne, oppure se sussistevano circostanze aggravanti.

Dopo la proclamazione del Regno d'Italia, una commissione parlamentare predispose un regolamento doganale che il 28 ottobre 1861 entrò in vigore con regio decreto. Inizialmente tutti furono favorevoli a questo regolamento, ritenuto consono al concetto di libertà che regnava dopo la costituita unità d'Italia: presto però esso si rivelò inadeguato nella parte riguardante le pene per i contrabbandieri, in quanto paradossalmente favoriva l'aumento del contrabbando.

Per porre freno a questo aumento, il 21 dicembre 1862 il Parlamento varò un nuovo regolamento doganale, più consono ai tempi, che rimase in essere per un lungo periodo.

Un sostanziale mutamento di rapporti tra reato di contrabbando e pene da commisurarsi si ebbe con la disciplina emanata nel 1866 (r. d. 28.6.66, n. 3020, che venne pubblicato con il titolo "Del reato e delle pene con cui saranno puniti coloro

che lo commettono") e con la legge 19.4.1872, n. 259, che sancì l'obbligatorietà della confisca in tutti i casi di contrabbando. In seguito ci fu un periodo di notevole proliferazione di leggi doganali, dal 1895 al 1928, che modificarono sostanzialmente i concetti di base del diritto doganale.

Una nuova legge doganale venne approvata nel nostro Paese nel 1940: essa sostanzialmente manteneva i concetti di diritto doganale già in essere, non apportando novità di rilievo negli istituti doganali.

Tuttavia, solo in forza della delega legislativa ricevuta con legge 23 gennaio 1968, n. 29, l'Italia ha sostanzialmente modificato i

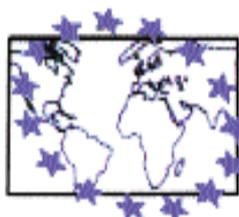
criteri che fino a quel periodo avevano retto i rapporti tra dogane e contribuenti: dal concetto di diffidenza si è passati a quello di fiducia. Quei criteri sono stati in seguito raccolti nel Testo Unico delle Leggi Doganali (D.P.R. 23/1/1973, n. 43, ancora vigente nelle parti non incompatibili con la normativa comunitaria).

Il Testo Unico, nel tempo, è stato aggiornato in modo da concedere sempre più fiducia al contribuente; il decreto legislativo n. 374 dell'8.11.90 è stato il più significativo in questo senso, come pure è stata significativa l'istituzione da parte della dogana dei controlli basati sul potenziale rischio fiscale delle merci.

Dal 1994 il corpus normativo del codice doganale comunitario disciplina unitariamente un sistema oggi molto articolato, con 27 Stati membri che garantiscono la corretta applicazione delle norme in materia ed assicurano il gettito delle risorse proprie e delle imposte di pertinenza statale.

La moderna dogana, oltre alle funzioni di soggetto deputato all'imposizione e alla riscossione dei tributi doganali, svolge oggi importanti compiti di garanzia e di difesa dagli illeciti riferiti a: armi, valuta, stupefacenti, opere d'arte, contraffazioni, alterazioni della libera concorrenza.

**Alessandro Fruscione**



**C.A.D. MESTIERI Srl**

Società unipersonale  
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

**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

*Sempre più spesso le imprese usano suddividere le loro operazioni produttive fra più aree del mondo, scomponendole nell'ambito di più territori in cui vengono localizzate singole fasi di lavorazione o di fabbricazione di parti dei loro prodotti, dando vita a quelle che vengono definite "catene di produzione internazionali".*



**S**empre più prodotti sono oggi "Made in the World" piuttosto che "Made in Italy" o "Made in France". Nell'ambito di filiere produttive sempre più parcellizzate e allargate a livello planetario, le indicazioni di origine sembrano perdere la funzione di base per le quali sono state concepite: ossia quella di dare al consumatore un'informazione completa di come e dove i prodotti che acquistano sono realizzati. L'estrema frammentazione delle fasi di produzione delle merci, oggi appannaggio non più solo delle grandi o medie imprese, ma anche delle piccole, rende praticamente impossibile ricostruire le varie fasi di lavorazione che un prodotto finito subisce prima di giungere sui banchi di vendita, a meno di non imporre a ciascuna impresa che interviene nella fase di sua realizzazione, in ogni Paese interessato, un obbligo di registrazione delle informazioni relative al contributo da esse dato alla sua fabbricazione, da riportare su un cartellino di sintesi che a questo punto assomiglierebbe più ad un manuale di istruzioni che ad un'etichetta.

Un esempio di frammentazione globale della produzione è dato dal settore automobilistico:

un rapporto dell'OMC del 1998 sosteneva che solo il 37% del valore di produzione di un'auto americana era generato in quegli anni negli USA, mentre la restante parte era divisa tra oltre una ventina di Paesi. Riteniamo che oggi questa parte sia ancora più ampia. Per usare degli esempi più attuali, si pensi ai vari prodotti Apple (iPod, iPhone o iPad), la cui componentistica e produzione vengono realizzati in un gran numero di Paesi, ciascuno dei quali contribuisce in maniera quasi infinitesimale al valore finale del bene. Può ancora dirsi che si tratti di prodotti americani?

Con l'iniziativa "Made in the World" l'OMC intende sottolineare appunto che le norme di marcatura di origine, oltre ad appartenere ad un'epoca passata (in cui ancora poteva accadere che determinate merci potessero essere prodotte esclusivamente o "prevalentemente" in dati paesi o territori), costituiscono oggi potenziali barriere tecniche al libero commercio e come tali vanno eliminate. Soprattutto se si tiene conto del fatto che avendo perso (come accennato più sopra) la funzione di informazione e di tutela del consumatore,

oggi le marcature di origine vengono utilizzate prevalentemente come fattore di discriminazione commerciale, in quanto spesso adoperate per attribuire ai propri prodotti una pretesa maggiore qualità produttiva (il che non sempre corrisponde al vero), o per associarle, complice una informazione capziosa, ad una scarsa qualità produttiva dei propri concorrenti esteri (si pensi al disvalore che molti attribuiscono al "Made in China"). Inoltre le norme di marcatura di origine alimentano il fenomeno dell'utilizzazione dei marchi di origine ingannevoli e/o fraudolenti, che verrebbe meno se tali indicazioni venissero soppresse.

La proposta dell'OMC è dunque quella di eliminare le indicazioni di origine in etichetta per tutti i prodotti al consumo, sostituendole con un'indicazione unica "Made in the World" in grado di segnalare al consumatore che il prodotto che stanno per acquistare è frutto di processi di lavorazione globali e non il risultato di lavorazioni eseguite nello stesso Paese. L'OMC propone inoltre di affiancare a tale etichetta la possibilità di consultazione di un database mondiale, attualmente in corso di sviluppo

insieme all'OCSE, il quale consenta di ricostruire il contributo di ciascun Paese nella fabbricazione dei vari prodotti finiti scambiati a livello mondiale.

A questo proposito occorre fare un altro discorso. Oggi la geografia dei flussi commerciali appare profondamente diversa da quella del secondo dopoguerra, periodo in cui vennero configurate le attuali regole del commercio globale (GATT e OMC), successivamente trasposte nelle legislazioni della maggior parte dei Paesi del mondo. La vecchia divisione del lavoro tra nazioni è stata letteralmente sovvertita dai processi di globalizzazione, che hanno portato alla creazione di catene del valore globali nell'ambito delle quali il concetto stesso di "barriera geografica" sembra essere venuto meno. Le statistiche commerciali tradizionali ancora rilevano il valore dei beni scambiati a livello internazionale al momento della loro importazione od esportazione, senza tenere conto di quanta parte di tale valore viene generato in altri Paesi nei quali pure sono state eseguite fasi di lavorazione parziali. Inoltre non distinguono tra beni intermedi o finali. Un bene ad esempio che viene rilevato dal sistema statistico nazionale di un Paese come prodotto di importazione, può costituire in realtà un bene intermedio che successivamente è soggetto ad ulteriori lavorazioni per poi venire riesportato sotto un'altra forma. Lo stesso prodotto viene dunque rilevato due volte: prima come importazione, e poi come esportazione, sia pure dopo aver subito

un'operazione che ha contribuito ad aggiungere valore allo stesso. La stessa operazione di rilevazione statistica può essere ripetuta nel Paese di successiva importazione se quel bene è soggetto ad un'ulteriore trasformazione in tale Paese prima di essere riesportato. E così via.

La rilevazione del valore aggiunto generato da tutte le fasi che aggiungono valore ad un determinato prodotto finito è dunque un'operazione che mira a ricostruire il valore di un dato bene, scomponendolo fra i Paesi nei quali sono avvenuti i vari processi di lavorazione che hanno portato alla sua realizzazione. È proprio a questo obiettivo che mira il database congiunto sviluppato da OMC ed OCSE.

La posizione dell'UE su tale iniziativa è evidente, dato che tale istituzione contribuisce al finanziamento dell'iniziativa OMC-OCSE attraverso il Settimo Programma Quadro. Alla fine di ottobre 2012 inoltre, la Commissione Europea ha deciso di ritirare la proposta di Regolamento del Consiglio (COM(2005) 661 definitivo), che mirava ad introdurre una normativa armonizzata sull'origine commerciale, in particolare attraverso la previsione di un sistema di marchiatura di origine europea sulle importazioni e/o solo di certi prodotti particolarmente sensibili per l'industria europea (es. prodotti tessili e loro manufatti, calzature, prodotti in ceramica e mobili), fatta eccezione per le importazioni effettuate dai Paesi contraenti dell'Accordo SEE e dalla Turchia. Lo scopo di tale proposta di Regolamento era quello di ar-

monizzare le regole nazionali in materia di origine commerciale e di porre un argine ai crescenti flussi nell'UE di beni provvisti di marchi di origine ingannevoli e/o fraudolenti. Ora la proposta sembra accantonata, nonostante la caparbieta di alcuni nostri euro-parlamentari, che in un certo senso l'hanno rimessa in gioco tramite la presentazione, a febbraio 2013, di un nuovo pacchetto legislativo sulla sicurezza dei prodotti di consumo e la vigilanza del mercato per tutti i prodotti non alimentari, il quale riprende il tema dell'etichettatura e della tracciabilità dei prodotti.

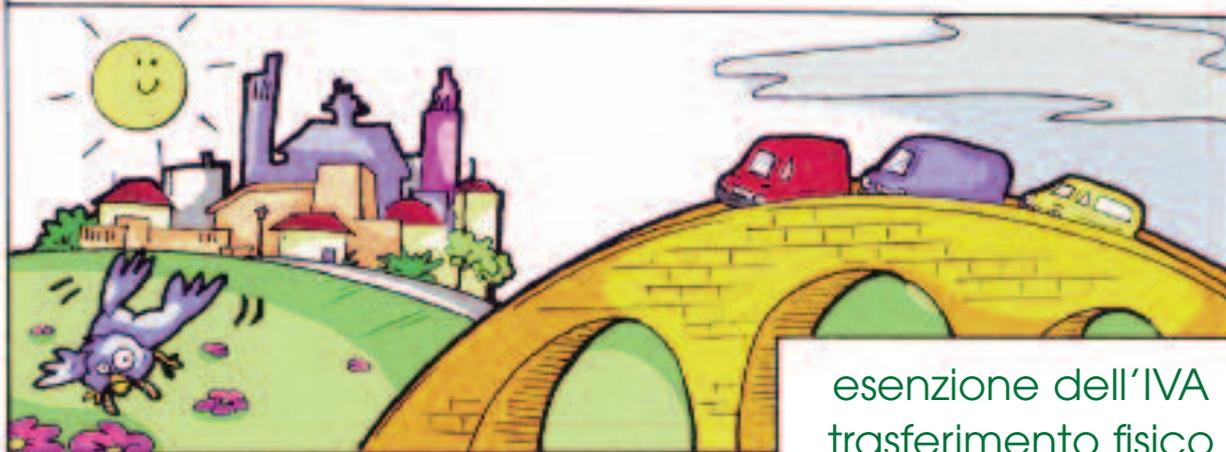
Ancora una volta dunque, si riapre a livello europeo una materia oggetto di profonde divisioni e diverse correnti di pensiero: una favorevole all'etichettatura obbligatoria di origine e l'altra (con Regno Unito, Germania e Svezia in testa), intesa a non far passare tali norme.

Alla luce delle tendenze in atto a livello internazionale e tenendo conto del fatto che, in ottica prospettica, l'economia dei Paesi industrializzati tende sempre più decisamente verso lo sviluppo del settore terziario (salvo un improbabile ritorno all'agricoltura ed alle produzioni manifatturiere, che sembrano spostarsi sempre più verso paesi in via di sviluppo, per ovvi motivi di costo), ci si domanda se in uno scenario globalizzato quale quello attuale valga ancora la pena di battersi per tale obiettivo, o se non si rischi che il tema in oggetto diventi una battaglia di retroguardia.

Ai posteri l'ardua sentenza.

**Daniilo Desiderio**

# C-273/11 6 settembre 2012



esenzione dell'IVA  
trasferimento fisico

*La Corte di Giustizia Europea nella recente sentenza del 6 settembre 2012, C-273/11, ha ribadito che, in tema di cessione di beni intracomunitaria, l'esenzione dall'IVA si applica solo alla condizione che il cedente provi che il bene sia stato effettivamente trasportato in altro Stato membro.*

*Pertanto il beneficio dell'esenzione dall'IVA può essere negato nel caso in cui non venga dimostrato che si trattava di un'operazione intracomunitaria e che, cioè, i beni abbiano effettivamente raggiunto lo Stato membro di destinazione.*

*La Corte di Giustizia ha, di fatto confermato che l'esenzione IVA di cui all'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE, i) presuppone il trasferimento fisico dei beni da un paese membro all'altro; ii) spetta agli Stati membri stabilire le modalità per dimostrare l'avvenuto trasferimento fisico dei beni; iii) non è condizione necessaria il possesso del numero di identificazione IVA da parte del cessionario.*

La Corte di Giustizia UE si è pronunciata, sull'interpretazione dell'art. 138, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE "Obbligo, per il venditore, di dimostrare che il bene ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione".

La causa vedeva contrapposte una società ungherese con la relativa Amministrazione finanziaria in merito ad una cessione effettuata nei confronti di un operatore italiano.

Nella citata sentenza viene evidenziato che la società ungherese aveva verificato:

- il "numero di identificazione IVA attribuito all'acquirente dalle autorità italiane";
- che "la merce venduta era stata prelevata mediante camion immatricolati all'estero";
- che la merce è stata consegnata all'acquirente presso i locali della società venditrice in Ungheria e la società italiana ha rinvio al venditore, da un indirizzo postale italiano, varie

lettere di vettura CMR attestanti che la merce era stata trasportata fuori dell'Ungheria.

La Corte, ribadendo che spetta al Giudice nazionale valutare se il cedente ha posto in essere un atteggiamento "diligente" nel verificare l'effettività della cessione intraUE e quindi che effettivamente i beni ceduti siano giunti nel territorio dello Stato UE di destinazione, ha affermato che:

"Qualora il venditore abbia adempiuto i suoi obblighi derivanti dal diritto nazionale e dalla prassi abituale in materia di prova, non può essere considerato debitore dell'IVA nello Stato membro di cessione laddove l'obbligo contrattuale di spedire o trasportare detti beni fuori da tale Stato membro non sia stato assolto dall'acquirente. Infatti, in una tale ipotesi, è l'acquirente che deve essere considerato debitore dell'IVA nello Stato membro di cessione.

Tuttavia, ... l'esenzione dell'IVA

connessa a un'operazione intracomunitaria non può essere accordata al venditore se sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non ha adottato le misure cui poteva ragionevolmente ricorrere per evitare l'evasione medesima.

Infine, ... il beneficio del diritto all'esenzione dell'IVA non può essere negato ... per la sola ragione che il numero d'identificazione IVA italiano dell'acquirente è stato cancellato dal registro dei soggetti passivi con effetto retroattivo. Infatti, un'irregolarità relativa a detto registro, la cui gestione rientra nella competenza delle autorità nazionali, non può

essere addebitata a un soggetto passivo che si sia fondato sui dati ivi figuranti".

Sulla questione è tornata a pronunciarsi l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 25.3.2013, n. 19/E.

L'Agenzia ribadisce che per applicare la non imponibilità IVA, ex art. 41, comma 1, lett. a), DL n. 331/93, la cessione di beni intraUE deve presentare i seguenti requisiti:

- essere effettuata a titolo oneroso;
- prevedere il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- sia il cedente italiano che l'acquirente comunitario devono essere operatori economici iscritti al VIES;

• è necessario il trasferimento dei beni dall'Italia ad un altro Stato UE "indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto".

In mancanza di uno solo dei suddetti requisiti la cessione va considerata imponibile IVA.

In merito l'Agenzia ribadisce altresì che:

- la Direttiva n. 2006/112/CE stabilisce che i singoli stati UE devono prevedere la forma e la tipologia della prova relativa alla movimentazione dei beni oggetto di cessione intracomunitario;
- secondo l'orientamento della Corte di Giustizia UE è necessario che "il diritto di dispor-

## 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

re del bene come proprietario sia stato trasmesso all'acquirente e che il fornitore abbia provato che tale bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso abbia lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (sentenza C-409/04, punto 42)".

Spetta al cedente dimostrare la presenza dei requisiti richiesti poiché "l'onere della prova del diritto di fruire di una deroga o di un'esenzione fiscale (nel caso di specie del diritto alla non imponibilità IVA della cessione) grava su colui che chiede di fruire del siffatto diritto (sentenza 27/09/2007 causa C-409/04, Teleos e, da ultimo, sentenza 06/09/2012 causa C-273/11, Mecsek-Gabona)";

□ la normativa italiana non fornisce "alcuna specifica previsione in merito ai documenti che il cedente deve conservare, ed eventualmente esibire in caso di controllo".

Già nella precedente Risoluzione n. 345/E del 28.11.2007, l'Agenzia aveva espresso l'opinione che il documento di trasporto, la relativa fattura, il mod. Intra, la documentazione contrattuale e bancaria dalla quale risulti "traccia" delle somme riscosse devono considerarsi quale prova idonea a dimostrare la movimentazione nello Stato UE dei beni oggetto della cessione.

Invece nel caso in cui la cessione sia effettuata "franco fabbrica" in altra Risoluzione (la n.

477/E del 15.12.2008) è stato precisato che la prova della cessione "potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro".

Nell'ultima Risoluzione, n. 19/E del 25.03.2013, l'Agenzia ha precisato che costituiscono ulteriori mezzi di prova idonei a dimostrare l'uscita dei beni dal territorio nazionale, se conservati congiuntamente alla fattura, al mod. Intra, alla documentazione contrattuale e bancaria dalla quale risulti "traccia" delle somme riscosse, anche:

⇒ il CMR elettronico "firmato dal cedente, dal vettore e dal destinatario, e messo a disposizione in formato pdf, tramite piattaforma elettronica condivisa tra cedente e vettore";

⇒ l'insieme dei documenti che riportano le informazioni del CMR cartaceo e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore ed acquirente) estrapolate dal "sistema informatico del vettore" in grado di provare che i beni oggetto di cessione hanno "lasciato il territorio dello Stato ed ha(nno) altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro".

Nel caso di specie il soggetto che effettua il trasporto dispone di un "tracking number" tramite il quale è possibile ricavare, in particolare, "il DDT in formato pdf firmato dal trasportatore (senza la firma del ricevente e le caratteristiche di un documento elettronico), nonché il numero d'ordine

della spedizione e lo stato della stessa". I predetti documenti, come evidenziato dall'Agenzia:

- essendo documenti analogici in quanto privi del "riferimento temporale" e della "sottoscrizione elettronica", come precisato nella Risoluzione 15.6.2009, n. 158/E, devono essere materializzati "su un supporto fisico" per essere considerati giuridicamente rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie;

- possono essere conservati ai sensi dell'art. 4, DM 23.1.2009 e quindi, come precisato nella citata Risoluzione n. 158/E:

"è necessaria la memorizzazione della relativa immagine direttamente su supporti ottici, eventualmente anche della relativa impronta, e ... l'apposizione, sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi, del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione che attesta così il corretto svolgimento del processo".

Il cedente nazionale deve acquisire "senza indugio" le prove sopra illustrate, considerate valide a dimostrare una cessione di beni intraUE, "appena la prassi commerciale lo renda possibile". Come riconosciuto dalla Corte di Giustizia UE nella citata causa C-146/05, la prova dell'avvenuta cessione intraUE "può essere prodotta anche in un momento successivo all'operazione".

**Vincenzo Guastella**  
**Francesco Pagnozzi**

# Sportello internazionalizzazione

Il Centro Studi e Servizi del Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali ha stipulato una convenzione con lo studio Giffoni per la fornitura di alcuni servizi messi a disposizione di tutti gli iscritti.

Lo sportello internazionalizzazione è uno strumento utile per tutti gli operatori dediti alle problematiche di commercio con l'estero in quanto permette l'aggiornamento continuo ed in tempo reale di tutte le disposizioni doganali.

Particolare importanza assume poi l'aggiornamento delle "regole di origine preferenziale", in quanto si potranno consultare tutti gli accordi di associazione dell'Unione Europea e le regole dei singoli accordi. I protocolli "origine" contenuti negli accordi preferenziali, sono disponibili per gli abbonati, al servizio "Sportello internazionalizzazione", in versione consolidata, sul sito "normativa comunitaria".

Il "pacchetto servizi", denominato "Sportello Internazionalizzazione" è offerto al costo di euro 252,00 IVA inclusa, mediante sottoscrizione di abbonamento annuale.

L'importo dell'abbonamento può essere versato mediante bonifico presso:

BANCA POPOLARE DI MILANO -  
AGENZIA 252 - BARBERINI - ROMA  
intestato al:

Centro Studi e Servizi Srl  
IT12V0558403201000000012922.

L'abbonamento è annuale e comprende:

## "Normativa comunitaria"

- Codice doganale comunitario
- DAC
- Regole di origine preferenziale
- Franchigie doganali

Il contenuto della "Normativa comunitaria" è disponibile su internet. Tutte le norme contenute nelle pagine internet in questione possono essere salvate sul computer dell'abbonato. Ad ogni modifica di una norma contenuta nella "Normativa comunitaria", l'abbonato sarà avvisato direttamente via e-mail. Si accede alla pagina web "Normativa comunitaria" unicamente tramite la username e la password che verrà fornita ad ogni abbonato.

## Bollettino @Dogana

- newsletter sulle novità in materia doganale comunitaria.

Il bollettino @dogana è inviato settimanalmente via e-mail direttamente a tutti gli abbonati.

## Consulenza Doganale "breve"

fornita, su richiesta, via e-mail, direttamente dallo Studio Giffoni di Bruxelles:

- classificazione delle merci;
- interpretazione legislazione doganale;
- interpretazione delle regole di origine;
- consigli sui regimi doganali da applicare all'importazione;
- antidumping.

### MODULO DI ADESIONE

FAC-SIMILE

da trasmettere alla Società Centro Studi e Servizi srl - Via XX Settembre, 3 - 00187 Roma - tel. 06/42.00.46.21 / fax 06/42.00.46.28 / e-mail: info@cnsd.it

Il/la sottoscritto/a

(generalità complete)

con sede in

(indirizzo completo, telefono, fax, e-mail)

P. IVA

sottoscrive l'abbonamento annuale al pacchetto servizi denominato "Sportello Internazionalizzazione" al costo di euro 252,00 (duecentocinquanta due) Iva inclusa. Dichiara di aver provveduto al pagamento a mezzo bonifico bancario.

Intestazione fattura: \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_



# Brasile

## scheda doganale

### Informazioni generali

Codice paese ISO: BR

Capitale: Brasilia

Maggiori porti: Ilha Grande (Gebig), Itajai, Paranagua, Rio Grande, Santos, Sao Sebastiao, Tubarao.

### Accordi internazionali

Il Brasile ha siglato, tra l'altro, gli accordi ed i trattati seguenti:

- Accordo di cooperazione con l'UE
- Convenzione Internazionale sull'armonizzazione della descrizione delle merci e del sistema codificato (Convenzione SA)
- Organizzazione per la cooperazione economica e dello sviluppo (OCES)
- Associazione di Integrazione Latino Americana (ALADI)
- Mercato Comune del Sud (MERCOSUR)
- Organizzazione Mondiale delle dogane (OMD)
- Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC).

### Tariffa doganale

I codici tariffari corrispondono all'attuale tariffa doganale brasiliana sulla base del Mercato Comune del Sud (MERCOSUR) Nomenclatura comune (MCN), la quale, a sua volta, si basa sul sistema armonizzato (SA) 2012.

### Accordi di libero scambio e trattamenti preferenziali

Il Brasile è un paese membro del Mercato Comune del Sud (MERCOSUR) e quindi fa parte di un'unione doganale con l'Argentina, Paraguay, Uruguay e Venezuela. Un codice doganale comune è stato concordato tra i membri del MERCOSUR nel mese di agosto 2010.

Allo stato attuale, è prassi comune che le merci sdoganate al loro primo ingresso nel territorio doganale comune diventano soggette al pagamento di dazi doganali di nuovo se sono trasferite attraverso confini nazionali nell'ambito del MERCOSUR in una seconda fase.

Questa pratica sarà progressivamente soppressa, in modo che i dazi doganali siano riscossi una sola volta all'interno del MERCOSUR.

Come membro del Mercosur, il Brasile ha firmato accordi di libero scambio con la Bolivia, Cile e Israele. Il MERCOSUR ha inoltre concluso accordi quadro con la Colombia, l'Ecuador, l'India, Messico e Perù, nonché con la Comunità andina (CAN) e l'Unione doganale dell'Africa australe (SACU).

Inoltre, il Brasile ha concluso accordi preferenziali parziali con Argentina, Colombia, Ecuador,

Guyana, Messico, Perù, Suriname, Uruguay e Venezuela.

Le merci che sono prodotti originari, nel senso degli accordi di cui sopra possono beneficiare di un trattamento preferenziale in Brasile.

### Procedure doganali

Il codice doganale del Mercosur distingue principalmente i seguenti tipi di procedure doganali per le importazioni:

- Immissione in libera pratica
- Transito
- Importazione temporanea
- Deposito doganale
- Perfezionamento attivo
- Trasformazione sotto controllo doganale

Gli importatori sono tenuti a registrarsi presso il Registro degli Esportatori ed Importatori (REI) della Segreteria del Commercio Estero (SECEX) sotto il Ministero dello Sviluppo, Industria e Commercio Estero (MDIC).

Questa registrazione avviene automaticamente durante l'elaborazione della prima operazione di importazione attraverso il sistema integrato di Commercio Estero (Siscomex) del SECEX. Inoltre, gli importatori devono essere registrati presso la dogana (sistema RADAR).

### Procedura di sdoganamento

Sulla base della dichiarazione doganale di importazione, le autorità doganali brasiliane selezionano le merci importate per uno dei quattro canali di sdoganamento (parametrização). A seconda del canale approvato, lo sdoganamento delle merci può essere concesso:

- canale verde: nessuna verifica/ispezione
- canale giallo: verifica della dichiarazione doganale di importazione e la relativa documentazione di supporto
- canale rosso: stessi requisiti che si applicano sotto il canale giallo, in più, i beni saranno ispezionati fisicamente
- canale grigio: stessi requisiti si applicano sotto il canale rosso, in più, speciali procedure di sdoganamento saranno eseguite al fine di indagare indizi di frode, ad esempio, relativa al prezzo

dichiarato delle merci.

Tenendo conto dello statuto dell'operatore economico, un quinto canale (canale espresso), è previsto:

- canale blu: un trattamento doganale preferenziale e accelerato delle merci importate / esportate / in transito da parte di un operatore economico autorizzato (AEO).

Sotto il canale blu, gli operatori riconosciuti come operatori economici AEO dalle autorità doganali brasiliane beneficiano dal trattamento doganale accelerato dei loro beni, di periodi di transito e costi di stoccaggio ridotti. Gli AEO sono inoltre favoriti quando vengono introdotte nuove tecnologie come nuovi programmi di elaborazione del carico.

Per richiedere lo statuto di AEO, gli importatori devono dimostrare di aver rispettato la legislazione doganale brasiliana, in

passato, e che hanno mantenuto un registro delle importazioni effettuate, e che, per quanto riguarda il futuro, riempiono i requisiti relativi alla solvibilità finanziaria e accettano di ottimizzare regolarmente la loro gestione del rischio. Gli AEO devono formare il proprio personale in materia di sicurezza del trasporto, al fine di garantire la sicurezza dei prodotti trasformati, dei mezzi di trasporto e, soprattutto, dei loro partner commerciali - vale a dire lungo tutta la catena logistica. Lo statuto di AEO può essere richiesto dagli esportatori, spedizionieri, agenti doganali, portuali e aeroportuali, proprietari dei depositi e distributori.

Fonte: Sito internet della Commissione europea, DG Commercio, Market Access Database: <http://madb.europa.eu/mkaccd/b2/indexPubli.htm>.



**bc**

*banchero costa insurance broker s.p.a.*

In collaborazione con il Centro Studi e Servizi del Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali abbiamo studiato e definito con i Lloyd's di Londra la

### Polizza di Responsabilità del Doganalista

- Responsabilità professionale degli operatori ausiliari del trasporto (spedizionieri/vettori terrestri/operatori della logistica/NVOCC)
- Responsabilità professionale degli Operatori Portuali e Terminalistici
- Coperture assicurative per qualsiasi tipologia di merce trasportata
- Garanzie fideiussorie a favore delle Dogane, incendio e Furto magazzini, responsabilità civile verso terzi e prestatori d'opera.

Via Panmateno, 2/19 - 16121 Genova - Italy  
Tel. +39 0105631755 - Fax +39 010556407 - e-mail: [doganalisti@bancostains.it](mailto:doganalisti@bancostains.it)

[www.bancostains.it/doganalista](http://www.bancostains.it/doganalista)

**N**on è sempre facile conoscere quali sono le imposte che sono applicate dai vari Stati membri, visto che non sono armonizzate a livello dell'Unione europea (UE). Quando pensiamo alle imposte a livello dell'Unione europea, di solito, noi che lavoriamo nel settore doganale, pensiamo alle imposte legate alle importazioni, come ad esempio il regime delle accise e dell'IVA.

La Direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, stabilisce un regime comune relativo ai prodotti soggetti ad accisa per garantirne la libera circolazione e quindi assicurare il buon funzionamento del mercato interno dell'UE.

Questa direttiva stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti sul consumo dei prodotti energetici ed elettricità, dell'alcole e delle bevande alcoliche e dei tabacchi lavorati.

Questi prodotti sottoposti ad accisa sono soggetti a tale imposta all'atto della loro fabbricazione, compresa, se applicabile, l'estrazione, nell'UE e della loro importazione nell'UE.

Inoltre, purché non comportino formalità connesse all'attraversamento delle frontiere nell'UE, gli Stati membri possono applicare imposte:

- su prodotti diversi dai prodotti sottoposti ad accisa;
- sulle prestazioni di servizi, compresi i servizi relativi a prodotti sottoposti ad accisa, che non abbiano il carattere di imposte sul volume d'affari.

In alcuni Stati membri, queste "imposte" sono chiamate an-

## Sistemi fiscali non armonizzati

ch'esse "accise" e si applicano su prodotti vari, come il caffè, le bevande non alcolizzate, le acque minerali, ecc.

Ma la non armonizzazione delle imposte, non riguarda solo le accise, ma anche le imposte sul reddito e sul patrimonio, le imposte in conto capitale, l'IVA e le imposte sui servizi, ecc.

In materia di IVA, per esempio, si applica la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un'imposta generale sul consumo, che si applica alle attività commerciali che comportano la produzione e la distribuzione di beni e la prestazione di servizi. Le disposizioni riguardanti l'istituzione del sistema comune di IVA dell'UE sono codificate dalla citata direttiva IVA.

È importante sottolineare che gli atti che istituiscono le imposte a livello dell'UE sono praticamente tutti adottati sotto forma di direttive. La direttiva è un atto che obbliga gli Stati membri dell'Unione europea a realizzare determinati obiettivi, lasciando loro la scelta dei mezzi per farlo. Come già detto precedentemente, non siamo quindi di fronte ad una situazione di totale armonizzazione. Il legislatore nazionale deve

poi approvare uno o più atti che recepiscano la direttiva nel diritto interno dello Stato membro, ossia adattino la legislazione nazionale in modo da realizzare gli obiettivi definiti nella direttiva.

La Commissione europea, in collaborazione con gli Stati membri, ha pubblicato una rassegna delle imposte in vigore negli Stati membri dell'Unione europea. Questa pubblicazione è disponibile sul sito internet della Direzione Generale Fiscalità ed Unione doganale della Commissione europea: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/tax\\_inventory\\_18\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_en.pdf).

L'ultima edizione disponibile riflette la situazione al 1° gennaio 2013 per la maggior parte degli Stati membri.

Questa pubblicazione si propone di fornire una visione generale, ma completa dei sistemi fiscali degli Stati membri.

Le imposte presentate nell'inventario sono classificate come segue:

- Le imposte correnti sul reddito e sul patrimonio (imposte dirette)
- Imposte in conto capitale
- Imposte legate alla importazione e la produzione (imposte indirette)
  - IVA e accise
  - Imposte sui servizi
  - altri.



## Origine preferenziale

Nel novembre 2011 l'Organizzazione Mondiale delle dogane (OMD) ha pubblicato i risultati di un'inchiesta sull'origine preferenziale<sup>(1)</sup>.

Di seguito cercheremo di vedere quali sono questi risultati. L'inchiesta costituisce parte di uno "studio comparativo sull'origine preferenziale ed i metodi di verifica", condotto dall'OMD<sup>(2)</sup>.

Nel mondo sono stati siglati più di 200 accordi di libero scambio, 96% dei membri dell'OMD hanno siglato uno o più di questi accordi, con una media di 8 accordi per membro. Le regole di origine differiscono da un accordo all'altro, incluse le regole di certificazione e di verifica dell'origine.

L'OMD ha inviato un questionario a tutti i suoi membri nel corso del mese di ottobre 2010. L'inchiesta prevedeva 19 domande raggruppate in tre parti: Parte 1 Prova dell'origine preferenziale; Parte 2 Procedure di verifica della prova dell'origine; Parte 3 Sfide per l'applicazione delle regole di origine preferen-

ziali. L'OMD ha analizzato le risposte ricevute da 109 amministrazioni doganali, che rappresentano 86% di tutti gli accordi di libero scambio in cui partecipano i membri dell'OMD.

La "Parte 1 Prova dell'origine" fornisce un riassunto sui tipi di certificati utilizzati all'importazione come prova dell'origine del prodotto.

Il certificato di origine è il certificato più utilizzato, nonostante esista la possibilità di dichiarare l'origine preferenziale tramite la dichiarazione su fattura.

Nella maggior parte dei casi, le autorità doganali richiedono la prova dell'origine in formato cartaceo. Solo in pochi casi la certificazione elettronica è accettata. Inoltre, le autorità doganali accettano raramente una copia del certificato di origine, l'originale è richiesto praticamente in tutti i casi all'importazione.

Più della metà delle autorità doganali effettuano un controllo documentale dei certificati di origine sulla base del rischio della spedizione o basandosi su

un'analisi dei rischi.

Tuttavia, in alcuni casi, tutti i certificati sono controllati. Quando è effettuato un controllo documentale della prova dell'origine, tra le prime cose che le autorità doganali verificano sono il timbro, poi la firma e solo dopo la coerenza del contenuto.

La "Parte 2 Procedure di verifica della prova dell'origine" fornisce un'analisi sulle procedure di verifica utilizzate dalle autorità doganali.

Per le amministrazioni doganali, dubbi sull'autenticità e dubbi sull'accuratezza delle informazioni contenute nella prova dell'origine sono due ragioni che spingono alla verifica del certificato.

Di solito queste verifiche si effettuano dopo l'immissione in libera pratica delle merci. Tuttavia, risulta che alcune dogane effettuano verifiche solo prima dell'immissione in libera pratica delle merci.

Nella maggior parte dei casi, le amministrazioni doganali non effettuano visite nel paese di esportazione, ma sono previsti

1) World Trends in Preferential Origin Certification and Verification, WCO Research Paper N. 20, WCO, November 2011, Atsushi Tanaka. [www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org).

2) WCO Comparative Study on Preferential Rules of Origin (WCO, 2010). Studio disponibile sul sito internet dell'OMD: [www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org).

degli accordi di cooperazione amministrativa che permettono di effettuare i controlli necessari nel paese di esportazione.

Per più della metà delle 95 amministrazioni doganali che hanno dato una risposta al quesito su come prevenire le frodi, è necessario "il controllo permanente degli esportatori e per gli esportatori autorizzati sulla base di un sistema di analisi dei rischi".

La "Parte 3 Sfide per l'applicazione delle regole di origine preferenziali" analizza le principali sfide che le amministrazioni doganali devono affrontare durante l'applicazione delle norme di origine preferenziali.

L'obiettivo di questa "Parte 3" è di identificare i problemi più importanti e di cercare di trovare il modo per risolvere queste difficoltà dal punto di vista delle amministrazioni doganali.

Le maggiori sfide per le amministrazioni doganali risultano essere la non conformità ai requisiti dei certificati, la mancanza di procedura standardizzata per la comunicazione con le autorità competenti e le risorse umane limitate.

Inoltre, le amministrazioni doganali ritengono necessario formare i funzionari delle dogane, sensibilizzare maggiormente gli importatori e gli esportatori e prevedere una cooperazione con le autorità competenti.

## Proprietà intellettuale

**N**el 2008 il Consiglio aveva chiesto il riesame del regolamento (CE) n. 1383/2003 relativo all'intervento dell'autorità doganale nei confronti di merci sospettate di violare taluni diritti di proprietà intellettuale e alle misure da adottare nei confronti di merci che violano tali diritti.

Secondo le tre istituzioni europee che partecipano al processo legislativo, è importante tenere le merci che violano i diritti di proprietà intellettuale lontano dal mercato dell'Unione.

L'11 giugno 2013 il Parlamento europeo ha votato a favore di un nuovo regolamento sui diritti di proprietà intellettuale che abroga il regolamento (CE) n. 1383/2003, a partire dal 1/1/2014.

Per diritto di proprietà intellettuale bisogna intendere un marchio, un disegno o modello, un diritto d'autore o qualsiasi altro diritto connesso ai sensi della normativa nazionale o dell'Unione, un'indicazione geografica, un brevetto ai sensi della normativa nazionale o dell'Unione, un certificato protettivo complementare per i medicinali ai sensi del regolamento (CE) n. 469/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio del 6/5/2009 sul certificato protettivo comple-

mentare per i medicinali, un certificato protettivo complementare per i prodotti fitosanitari ai sensi del regolamento (CE) n. 1610/96 del Parlamento europeo e del Consiglio del 23/7/1996 sull'istituzione di un certificato protettivo complementare per i prodotti fitosanitari, una privativa comunitaria per ritrovati vegetali ai sensi del regolamento (CE) n. 2100/94 del Consiglio del 27/7/1994 concernente la privativa comunitaria per ritrovati vegetali, una privativa per ritrovati vegetali ai sensi della legislazione nazionale, una topografia di prodotto a semiconduttori ai sensi della normativa nazionale o dell'Unione, un modello di utilità, purché protetto come un diritto di proprietà intellettuale dalla normativa nazionale o dell'Unione e per finire una denominazione commerciale, purché protetta come un diritto esclusivo di proprietà intellettuale ai sensi della normativa nazionale o dell'Unione.

Sono invece escluse dal campo di applicazione del regolamento sui diritti di proprietà intellettuale le merci soggette a commercio parallelo illegale, vale a dire le merci fabbricate con l'accordo del titolare del diritto ma commercializzate per la pri-

ma volta nello spazio economico europeo senza la sua approvazione, nonché le merci oggetto di superamenti dei quantitativi, vale a dire le merci la cui fabbricazione è effettuata da una persona debitamente autorizzata dal titolare del diritto a produrre un certo quantitativo, ma che sono prodotte in quantità superiore a quella convenuta tra tale persona e il titolare del diritto.

Le autorità competenti per far rispettare i diritti di proprietà intellettuale sono le autorità doganali e devono far rispettare questi diritti alle frontiere.

Se lo svincolo delle merci è sospeso o le merci sono bloccate dalle autorità doganali alla frontiera deve essere avviato un solo procedimento legale, mentre sono necessari procedimenti distinti per ottenere lo stesso livello di tutela per merci immesse sul mercato che sono state ripartite e consegnate ai dettaglianti.

Tuttavia è stata prevista un'eccezione per le merci immesse in libera pratica nell'ambito del regime della destinazione particolare, in quanto tali merci restano

soggette a vigilanza doganale anche se sono state immesse in libera pratica.

L'obiettivo di questo nuovo regolamento è di garantire ai titolari dei diritti una protezione più efficace, stimolare la creatività e l'innovazione e fornire ai consumatori prodotti affidabili e di alta qualità. È importante notare che questo nuovo regolamento contiene soltanto norme procedurali per le autorità doganali e non stabilisce criteri per accertare l'esistenza di una violazione di un diritto di proprietà intellettuale.

Il soggetto che intende avviare un procedimento giudiziario con riguardo a una possibile violazione di un diritto di proprietà intellettuale, ha la possibilità di presentare la domanda sia nel suo Stato membro di appartenenza che in un altro Stato membro. Il regolamento (CE) n. 1383/2003 autorizza gli Stati membri a prevedere una procedura che consente la distruzione di alcune merci senza l'obbligo di avviare un procedimento per stabilire se un diritto di proprietà intellettuale è stato violato.

Tale procedura si è rivelata particolarmente efficace negli Stati membri in cui è in vigore.

Pertanto è stata resa obbligatoria per tutte le violazioni dei diritti di proprietà intellettuale ed è applicata ove il dichiarante o il detentore delle merci non sollevano obiezioni alla distruzione. Poiché le autorità doganali intervengono a seguito di una domanda, è previsto che il destinatario della decisione deve rimborsare tutti i costi sostenuti da queste autorità nel loro intervento per tutelare i suoi diritti di proprietà intellettuale.

È stata inoltre introdotta la possibilità per le autorità doganali di consentire la circolazione, sotto vigilanza doganale, delle merci da distruggere a fini di distruzione tra luoghi diversi all'interno del territorio doganale dell'Unione.

Le autorità doganali possono inoltre decidere di immettere tali merci in libera pratica in vista dell'ulteriore riciclaggio o smaltimento al di fuori dei circuiti commerciali, anche per fini di sensibilizzazione, formativi ed educativi.

*a cura di Mauro Giffoni*

**ES**  
ESPOSITO  
STUDIO LEGALE

**DIRITTO DOGANALE E TUTELA DELLA PROPRIETÀ INTELLETTUALE**

**MILANO**  
Via Zaria, 3  
Tel. 02 231490  
Fax: 02 2598222

**ROMA**  
Via Alcide De Gasperi, 45  
Tel. 061 5511012  
Fax: 061 5524405

**TORINO**  
Via Barolo da Sussalferate, 13

avv. Marco ESPOSITO con patrocinio a Cassazione

www.espositostudiolegale.it

Il 24 giugno scorso sarebbe dovuto entrare in vigore il nuovo codice doganale ("modernizzato") approvato con Regolamento UE n. 450 nel maggio del 23.4.2008, ma come si è constatato, nessuna no-

vella normativa è intervenuta. L'unione doganale europea continua a costituire uno degli esempi più riusciti di integrazione e di politica a livello europeo e mondiale.

Pur essendovi indubbi problemi di applicazione uniforme di un'unica legislazione comunitaria che fanno sì che i vantaggi dell'integrazione doganale siano condivisi mentre i costi restino maggiormente in capo ad alcuni Stati soltanto, è pur vero che le risposte ai problemi posti dalla globalizzazione economica possono essere affrontati solo mediante una maggiore condivisione europea.

D'altronde la realizzazione dell'unione doganale avvenne nel fatidico 1968 il primo di luglio e costituì l'armonizzazione aritmetica dei livelli daziari allora esistenti nei sei paesi fondatori (Germania, allora divisa, Francia, Italia e Benelux) e per arrivare all'instaurazione del mercato unico e alla realizzazione delle famose quattro libertà (merci, persone, servizi e capitali) ci vollero ancora quasi 25 anni ovvero si dovette attendere il 1° gennaio 1993 allorché finalmente le merci comunitarie o in libera pratica poterono essere libere dalle formalità doganali eliminando così il "costo della non Europa". Dal 1993 i due grandi pilastri dell'acquis doganale sono il codice doganale comunitario (approvato con Regolamento CEE n. 2913/92 del Con-

## Unione doganale europea

siglio) e la tariffa doganale comune (approvata con Regolamento CEE n. 2658/87 e aggiornata ogni anno entro il 31 ottobre).

**L'unione doganale in cifre (fonte dati: Commissione europea)**

Le dogane comunitarie (con esclusione della Croazia, nuovo Stato membro dal 1° luglio 2013) gestiscono il 17% del commercio mondiale ovvero oltre due miliardi di tonnellate di merci all'anno per un valore di 3.300 miliardi di euro. L'Unione europea è il primo partner commerciale per gli Stati Uniti, la Cina e la Russia e nel 2011 le dogane comunitarie hanno trattato 36 milioni di dichiarazioni preliminari all'arrivo delle merci, 140 milioni dichiarazioni di importazione, 96 milioni di dichiarazioni di esportazione e 9 milioni di dichiarazioni di transito.

I numeri sopra illustrati evidenziano una media di quasi nove dichiarazioni doganali al secondo per un importo di dazi doganali riscossi e forniti al bilancio comunitario di oltre 16 miliardi e mezzo di euro ovvero il 13% di tale bilancio (2011).

L'UE costituisce dunque il maggiore blocco commerciale mondiale che realizza oltre agli importi economici sopra descritti anche una serie di fondamentali contributi a politiche non solo monetarie: dalla protezione contro il terrorismo e le organizzazioni malavitose alla protezione della salute, umana e animale, senza

dimenticare che la tutela degli interessi erariali degli stati membri contribuisce alla stabilità finanziaria degli stessi.

Tutto questo per sottolineare che il "momento doganale" (secondo il documento TAXUD "Future Business Architecture for the Customs Union and Cooperative Model in the Taxation Area in Europe attualmente oltre 60 atti giuridici delegano responsabilità di controllo alle dogane) cioè l'applicazione operativa delle politiche relative agli scambi di merci con l'estero che trovano primo e immediato riscontro in dogana, è sempre più fondamentale e diviene elemento discriminante della competitività economica di ogni singolo Stato membro. Di seguito sono evidenziate alcune tematiche che costituiscono le principali direttrici della futura unione doganale secondo le principali istituzioni europee. Per completare il processo di modernizzazione giuridica e procedurale si dovranno realizzare le tre seguenti condizioni che dovranno essere oggetto di approfondita riflessione da parte degli operatori economici e dei loro rappresentanti.

- *Completare il processo di modernizzazione* avviato nel 2003 il cui punto di svolta è rappresentato dal "pacchetto sicurezza" introdotto nel 2005 nel codice doganale comunitario mediante il regolamento CE n. 648/2005.

• *Valutare i punti deboli e individuare le priorità:* in particolare sono state evidenziate lacune nel settore della gestione del rischio e sicurezza della catena di approvvigionamento (supply chain), della tutela dei diritti intellettuali e sorveglianza del mercato nei settori della salute, della sicurezza e dell'ambiente.

È necessario facilitare e rendere uniforme a livello comunitario l'applicazione delle norme che prevedono limitazioni alle importazioni ed esportazioni.

Sarà indispensabile integrare nella TARIC i vari divieti e restrizioni così da meglio assistere le varie doganale nell'applicazione di controlli di natura non fiscale. Sarà anche opportuno che siano elaborati dati statistici attendibili sui risultati dei controlli doganali nell'ambito dei sicurezza dei prodotti.

Sarà fondamentale cominciare ad approcciare in maniera uniforme il tema delle violazioni doganali e delle loro sanzioni non più solo a livello di principi ma di effettiva armonizzazione quanto meno delle sanzioni pecuniarie.

• *Revisionare e riformare* la governance e le strutture di gestione dell'unione doganale da parte delle Istituzioni comunitarie - Commissione, Consiglio, parlamento e Consiglio economico europeo.

Si tratta in altre parole, del delicato tema della mancata armonizzazione di applicazione dell'unico diritto doganale comunitario che continua ad essere declinato in modi troppo diversi a seconda dello Stato membro di attuazione con sempre più evidenti casi di "dumping" doganale tra le varie autorità doganali nazionali.

Da tempo gli operatori econo-

mici denunciano la disparità di trattamento esistente all'interno della UE nell'applicazione delle disposizioni doganali con il conseguente carico di incertezza e rischio di distorsioni di traffico sempre meno sostenibili da parte di economie nazionali, già profondamente segnate dalla crisi economica attuale.

Secondo quanto evidenziato dalla Commissione europea "dato che la base giuridica è comune, le carenze nascono evidentemente dall'applicazione operativa. Il sistema di applicazione e di gestione a livello nazionale, in vigore e immutato da tempo, deve cedere il passo a una forma più stretta di collaborazione e di responsabilità condivisa tra le amministrazioni incaricate per attuare l'unione doganale."

E. P.



## CON ACO INFORMATICA ANCHE UNA CONIFERA CANADESE PUÒ DIVENTARE FACILMENTE "MADE IN ITALY".

LA FILERA DEL PERFEZIONAMENTO CAMBIA IN MEGLIO CON ACO.

Aco mette il proprio patrimonio di competenze doganali logistiche e informatiche in servizi e applicativi software modulari e personalizzati per il "motore" del business: l'import, l'export, il traffico di perfezionamento e i intrastat. Professionisti e aziende di ogni dimensione trovano in Aco un affiancamento concreto nel superare le complessità e eliminare gli sprechi, automatizzando i processi con efficacia e flessibilità.

[www.informativa.it](http://www.informativa.it)



IN ACCOMPAGNARE NEL CAMBIAMENTO

Una recentissima sentenza della Corte di Cassazione, la n. 9590 del 19 aprile 2013, della Sezione tributaria offre lo spunto di trattare l'argomento in merito anche alla prescrizione trentennale, prevista dal R.D.L. 28 febbraio 1939, n. 334 e a quella quinquennale operata dal T.U. n. 504 del 1995. Secondo la Suprema Corte la riduzione a cinque anni, operata dal T.U. n. 504 del 1995, dell'originario termine prescrizione trentennale, prevista dal regio decreto, di cui sopra, si applica soltanto ai diritti sorti successivamente all'entrata in vigore del T.U. del 1995, in conformità ai principi dell'affidamento, di ragionevolezza e di certezza del diritto: principi che sono riconosciuti sia dalla nostra Carta Costituzionale che dal diritto comunitario ed internazionale. La Corte ha avuto modo di precisare che l'Amministrazione Doganale, nella fattispecie analizzata, ha fatto bene ad inviare un nuovo avviso di accertamento poiché "non è in potere dell'Amministrazione, con l'inertza, rinunciare all'azione di recupero del credito erariale", se il diritto non si è prescritto.

Il giudice supremo, visto che il legislatore non ha abrogato specificamente la prescrizione del Regio decreto, ha ricercato le norme giuridiche più appropriate, più adattabili al caso concreto, al fine di pervenire ad una diversa qualificazione giuridica più coerente con l'azione esercitata in causa.

Il caso esaminato dalla S.C. poggia sul principio *jura novit curia*, molto attuale nel diritto processuale moderno, in virtù del quale le parti possono slargare e provare i fatti costituenti, diritto affermato in giudizio, ma la legge non deve essere provata dal Giudice, il quale deve seguire le norme del diritto e pronunciarsi secondo diritto (art. 113 c.p.c.; inoltre, nel suo giudizio, deve trovare la corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato e pronunciarsi su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa (art. 112 c.p.c.), ponendo a fondamento della sua decisione principi di diritto diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti.

Con il Regio Decreto Legge 28 febbraio 1939 n. 334, concernente "la istituzione di un'imposta di fabbricazione sugli oli minerali e sui prodotti della loro lavorazione in sostituzione della preesistente tassa di vendita", all'art. 1 dispone l'istituzione di una imposta interna di fabbricazione ed una corrispondente sovrimposta di confine sugli oli minerali e sui prodotti della loro lavorazione.

Sono soggetti passivi dell'imposta di fabbricazione sia i fabbricanti, che pagano l'accisa sui prodotti finiti, prima dell'estrazione degli stessi dalla fabbrica, sia coloro che esercitano il commercio dei prodotti petroliferi, che possono depositare i prodotti in un deposito fiscale per poi versare l'accisa prima della immissione in consumo.

Sono soggetti passivi della sovrimposta di confine gli operatori, che all'atto dell'importazione dei prodotti a base di oli minerali, devono corrispondere l'accisa, quale sovrimposta di confine, la quale, nel calcolo della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, all'atto dell'importazione, è gravata anche dall'Iva stessa.

All'art. 31, comma 1, del Regio decreto legge già menzionato, è così disposto: "I prodotti a base di oli minerali, quando vengono importati dall'estero, sono soggetti alle sovrimposte di confine, stabilite dal presente decreto, per la qualità di olio minerale contenuta".

L'imposta interna di fabbricazione sugli oli minerali si contrappone alla corrispondente sovrimposta di confine, la quale si applica all'atto dell'importazione dei prodotti finiti fabbricati o commercializzati all'estero. Su entrambe va applicata l'IVA, rispettivamente all'atto della immissione in consumo oppure all'importazione.

### **Generalità delle imposte di fabbricazione**

In linea generale, le imposte di fabbricazione sono quei tributi che colpiscono determinati prodotti industriali all'atto della loro fabbricazione.

La definizione moderna risiede nell'art. 1 del TESTO UNICO DELLE DISPOSIZIONI LEGISLATIVE CONCERNENTI LE IMPOSTE SULLA PRODUZIONE E SUI CONSUMI E RELATIVE SANZIONI PENALI ED AMMINISTRATIVE che così enuncia: "si intende per accisa l'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi prevista con la denominazione di imposta di fabbricazione o di consumo e corrispondente sovrimposta di confine o di consumo".

Sostanzialmente, le imposte di fabbricazione o di consumo e le sovrimposte di confine sono im-

poste indirette sui consumi, che l'Agenzia delle Dogane ritiene più opportuno di accertare all'origine, a carico dei fabbricanti, poiché è più facile e meno oneroso controllare i centri di produzione; contemporaneamente, anche per il consumatore è più difficile sfuggire all'imposta, essendo questa già stata inserita nel prezzo.

La tentazione per evadere è sempre in agguato perché il fabbricante, per non pagare un tributo più elevato cerca di sfuggire in qualche modo al pagamento dello stesso, frodando lo Stato.

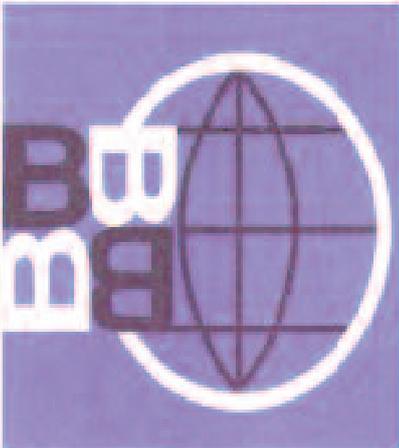
Per uniformità di trattamento tributario, ad ogni imposta di fabbricazione corrisponde una sovrimposta di confine sui prodotti dello stesso genere provenienti dall'estero che, come già

sottolineato all'atto dell'importazione non sfugge al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, quale diritto di confine all'importazione.

Per stabilire che cosa è da sottoporre ad accisa, a differenza dell'Iva che poggia sul valore, bisogna fare riferimento (alla qualità e quantità) del valore accertato.

La classificazione dei prodotti soggetti ad accisa è quella stabilita dalla tariffa doganale dell'Unione Europea (TARIC), con riferimento ai capitoli e ai codici della nomenclatura combinata delle merci (NC).

La liquidazione dell'imposta di fabbricazione si effettua applicando alla quantità del prodotto l'aliquota d'imposta vigente alla data di immissione in consumo.



# BETA-TRANS S.p.A.

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

Centro di Assistenza doganale

2007  
50°



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.E. Bianculli"

L'imposta è dovuta anche per i prodotti sottoposti all'imposizione sui consumi, contenuti nelle merci importate, con lo stesso trattamento fiscale previsti per i prodotti nazionali e comunitari; da qui la sovrimposta di confine.

### **Il rappresentante fiscale**

I prodotti soggetti all'imposta di fabbricazione sono sottoposti a vigilanza e vengono spiati nei loro movimenti nella circolazione nello Stato e negli Stati membri della UE, la quale, in regime sospensivo, può avvenire solo tra depositi fiscali, ad eccezione degli operatori professionali, i quali, comunque, sono identificati con il codice di accisa.

Nei viaggi intracomunitari dei prodotti sottoposti ad accisa gli spostamenti possono avvenire sempre tra depositari autorizzati ma il depositario committente, residente in altro Stato membro, può designare un rappresentante fiscale con sede nello Stato per provvedere, in nome e per conto del destinatario, che non sia depositario autorizzato od operatore professionale, agli adempimenti previsti dal regime di circolazione intracomunitaria.

Nell'ipotesi in cui i prodotti vengono immessi in consumo in altro Stato membro, quindi, in partenza dall'Italia, essi sono soggetti ad accisa nel territorio dello Stato in quanto detenuti a scopo commerciale.

Lo spostamento in altro Stato membro deve avvenire con un documento di accompagnamento (DAA), così come previsto dalla normativa comunitaria.

L'imposta di fabbricazione è pagata dal soggetto che effet-

tua la fornitura oppure anche dal soggetto che riceve i prodotti, però, prima della spedizione degli stessi, deve essere garantito il pagamento dell'accisa.

Nel caso in cui l'acquirente italiano non è identificato ai fini dell'accisa, vale a dire che non è depositario autorizzato, né operatore professionale registrato o non registrato, il venditore comunitario deve nominare il rappresentante fiscale in Italia, preventivamente autorizzato, che provvederà al pagamento dell'accisa ed agli adempimenti previsti dalla normativa comunitaria.

### **Svincolo dal regime sospensivo**

In linea generale, va evidenziato che lo svincolo dal regime sospensivo rende in ogni caso dovuta l'imposta in quanto si risolve in una immissione in consumo ma per farlo è necessario l'utilizzo del documento di accompagnamento; deve necessariamente verificare se i prodotti siano stati effettivamente consegnati nel luogo del destinatario, del depositario fiscale oppure sia stata ben identificata la dogana di uscita.

### **L'attuale telematizzazione**

L'obiettivo dell'Unione Europea è il forte contrasto all'evasione e per poterlo fare era necessario spiare la movimentazione dei prodotti soggetti ad accisa dal luogo di produzione al luogo di destinazione.

La spedizione, per essere sicura, deve viaggiare sugli impulsi raccomandati elettronici che consentono di verificare soprattutto l'effettiva partenza dei prodotti dallo Stato e l'arrivo

degli stessi in altro Stato membro, di individuare esattamente l'inciso dell'imposta.

Ciò avviene attraverso il sistema EMCS, con il quale lo speditore invia, non prima di sette giorni antecedenti la data di spedizione dei prodotti soggetti ad accisa, al sistema informatizzato dell'Agenzia delle Dogane il messaggio "Bozza di documento amministrativo elettronico", l'e-AD, conforme ai requisiti figuranti nell'allegato I, Tabella 1 del Reg. CE n. 684/09.

In sostanza, il sistema informatizzato effettua una verifica dei dati contenuti nel messaggio trasmesso e se ritiene che i dati inseriti siano validi conferma l'avvenuta registrazione della bozza di documento amministrativo elettronico, assegnando alla movimentazione un codice univoco di riferimento amministrativo - ARC-; contestualmente, genera ed invia allo speditore il messaggio "Documento amministrativo elettronico".

Il destinatario, a sua volta, riceve, per il tramite del sistema informatizzato dello Stato membro di destinazione, il medesimo messaggio "Documento amministrativo elettronico".

A seguito della convalida dell'e-AD e dell'emissione dell'ARC, lo speditore consegna al trasportatore una copia stampata dell'e-AD o di qualsiasi altro documento commerciale ove sia indicato l'ARC in modo chiaramente identificabile.

Allo stato attuale l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli sta realizzando la fase 3<sup>a</sup> della telematizzazione delle accise con il

progetto E.M.C.S. (Excise Movement Control System): integrazione dei sistemi E.C.S. (Expert Control System) ed E.M.C.S. per la generazione automatica della nota di esportazione.

In buona sostanza, le nuove funzionalità dovranno condurre all'emissione a carico del sistema AIDA della "Nota di esportazione" relativa all'e-AD (documento amministrativo elettronico), contestualmente alla conclusione dell'operazione di esportazione, fatta eccezione per le esportazioni connesse al transito, dando luogo alle condizioni per l'immediato svincolo della garanzia prestata per la circolazione in regime sospensivo dei prodotti sottoposti ad accise.

**Sentenza cassazione, sezione tributaria n. 9590 del 19 aprile 2013. Prescrizione trentennale o quinquennale?**

**Il caso**

Una contribuente aveva ricevuto un avviso di pagamento da parte dell'Agenzia delle Dogane di Euro 5.069.354,02, emesso il 3.4.2006 e notificato il 14.4.2006, avente ad oggetto il recupero dell'accisa dovuta sugli oli minerali, interessi ed indennità di mora in conseguenza di condotte penali, configuranti il reato di associazione a delinquere, corruzione e sottrazione di prodotti petroliferi all'accertamento ed al versamento dell'imposta di fabbricazione ai sensi del R.D.L. 28 febbraio 1939, n. 334, art. 23, convertito in L.2 giugno 1939, n. 739.

Il Giudice di prime cure aveva ritenuto legittimo il comportamento del contribuente, che aveva opposto l'eccezione di prescrizione trentennale, prevista dal Regio Decreto Legge menzionato, dandogli ragione ma l'Ufficio delle Dogane di Cuneo, aveva proposto appello alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, la quale ha accolto l'appello ed, in riforma della sentenza di prime cure, ha ritenuto legittimo l'avviso di pagamento per l'importo di Euro 5.069.354,02.

**La frode**

"In particolare dagli accertamenti compiuti nel procedimento penale era emerso che tramite le società D. e F. costituite su iniziativa anche della G. (contri-



SPEDIZIONI E TRASPORTI INTERNAZIONALI / TERRESTRI - MARITTIMI - AERMEI



**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)

biente), veniva acquistato da D. gasolio per autotrazione "schiaivo d'imposta" e ceduto fittiziamente come "libero da imposta" per riscaldamento alla F., con applicazione di imposta ridotta e previa alterazione dei certificati H ter, che attestavano falsamente la denaturazione del prodotto, il quale, invece, veniva effettivamente venduto a terzi per uso autotrazione senza il pagamento della relativa imposta; la G. era risultata essere l'amministratore di fatto della D. e la frode era stata resa possibile tramite il coinvolgimento di alcuni funzionari delude".

La CTR accoglieva il ricorso dell'Ufficio delle Dogane di Cuneo in quanto:

- alla PA non era precluso rinnovare l'invito al pagamento nell'ipotesi della fattispecie di un procedimento penale a carico della contribuente;
- la sentenza penale, per intervenuta prescrizione, non impediva al Giudice tributario di accertare la debenza dell'imposta.

Inoltre, il T.U. n.504 del 1995, all'art. 40, comma 1, lett. b) aveva confermato e non eliminato la illiceità delle condotte previste dallo stesso regio decreto legge, così come è stato modificato dal D.L. n. 251/1957 (L. 474/1957).

Contro tale sentenza, notificata il 20 giugno 2009, la contribuente G ha proposto ricorso per Cassazione, adducendo quattro motivi di legge (ex art. 366 bis C.p.c.).

L'Agenzia delle Dogane ha resistito con controricorso.

La contribuente, con il primo motivo, ha sostenuto che il RDL,

accanto all'imposta di fabbricazione, prevedeva anche la sovrimposta di confine regolata dal T.U.L.D. (D.P.R. n.43 del 1973, art. 84) e non dal R.D.L. n. 334 del 1939, art. 19, cosicché, il credito erariale doveva ritenersi estinto per decorso del termine quinquennale di prescrizione.

Secondo la Suprema Corte di Cassazione è inammissibile e palesemente infondato poiché con l'avviso di pagamento, emesso in data 3 aprile 2006 e notificato il 14 aprile 2006, l'Ufficio Doganale di Cuneo abbia inteso richiedere il pagamento della sovrimposta di confine. Il motivo è anche infondato in quanto l'imposta interna di fabbricazione si contrappone alla sovrimposta di confine che si applica sui prodotti commercializzati all'estero. Con il secondo motivo la ricorrente ha dedotto che il procedimento di riscossione del tributo, notificata il 18 aprile 2001 si sarebbe consolidato per mancata opposizione da parte dell'Ufficio, ritenendo illegittimo il successivo invito al pagamento.

Il motivo è infondato secondo la S.C., a suo giudizio anche poco comprensibile, poiché non era preclusivo per l'Amministrazione Finanziaria di adottare un nuovo avviso di accertamento, fatta eccezione se nel contempo fosse maturata la decadenza della potestà impositiva in quanto "non è in potere dell'Amministrazione rinunciare con l'inerzia all'azione di recupero del credito erariale".

Con il terzo motivo la contribuente fa riferimento ad un vizio logico della motivazione cen-

nando anche sulla efficacia preclusiva nel successivo rinnovo della potestà impositiva.

L'assunto difensivo è palesemente infondato, secondo la S. Corte, in quanto l'Amministrazione poteva esercitare il potere di autotutela sostitutiva.

Secondo la Suprema Corte è infondato anche il quarto motivo della ricorrente, fondato su un difetto di motivazione, per vizio di violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 540 del 1995 e della L. n. 457 del 1957 mentre la CTR aveva ravvisato il fondamento dell'obbligazione doganale.

In sostanza, sempre secondo la S.C., la pretesa tributaria è "inequivocabilmente fondata sulle condotte fraudolente dirette all'evasione del tributo" e, comunque, le condotte illecite, previste dal RDL, sono state riprodotte nel T.U. del 1995, richiamate, oltre tutto, nell'avviso di pagamento con esclusione, quindi, di una sopravvenuta "notizia criminis" che, del resto, non è stata neppure menzionata dal ricorrente. La Suprema Corte ha rigettato il ricorso condannando la ricorrente al pagamento delle spese di giudizio.

In questa sentenza la Suprema Corte, visto che il legislatore del T.U. del 1995 ha riprodotto le stesse condotte illecite, previste dal RDL, senza esserci un'abolitio criminis, ha respinto il ricorso, ricercando le norme giuridiche più appropriate, più adattabili al caso concreto, al fine di pervenire ad una diversa qualificazione giuridica più coerente con l'azione esercitata in causa.

Le norme sull'origine, ai fini doganali, rappresentano un insieme di regole con le quali viene stabilito un collegamento territoriale tra una merce e il suo luogo di fabbricazione.

L'origine conferisce la "nazionalità economica" ai prodotti.

Per i prodotti "interamente ottenuti", ovvero quelli nei quali un solo Stato è coinvolto nel processo produttivo, il problema dell'origine non si pone in quanto il luogo di fabbricazione non può che essere uno.

Diverso è quando due o più Paesi intervengono nel processo produttivo: si pone in questo caso il problema di determinare la corretta attribuzione del luogo di fabbricazione ovvero dell'origine.

Per inciso va detto che il concetto di origine non va confuso con quello di provenienza che individua semplicemente il Paese da dove la merce arriva.

Due sono le nozioni di origine rilevanti ai fini doganali:

- l'origine non preferenziale detta anche di diritto comune o commerciale;
- l'origine preferenziale.

L'origine comune (non preferenziale) è attualmente definita dagli articoli 22- 26 del codice doganale comunitario (regolamento 2913/92 e dagli allegati 9-11 delle disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario, approvate con regolamento 2454/93.

In particolare è l'art. 24 del-

## Norme sull'origine

### *note e aggiornamenti*

l'attuale codice che stabilisce che l'origine comune è attribuita al Paese in cui è avvenuta l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata ed effettuata in un'impresa attrezzata a tale scopo, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo o abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione.

È già previsto dall'art. 35 del nuovo codice doganale modernizzato, approvato con regolamento 450/2008 che dal 2014/2015 (la data precisa dipenderà dal momento di approvazione da parte della Commissione europea delle nuove disposizioni di applicazione) la determinazione dell'origine non preferenziale alle merci alla cui produzione hanno contribuito due o più Paesi o territori sarà conferita al Paese o territorio in cui esse hanno subito l'ultima trasformazione sostanziale.

La rispondenza ai requisiti richiesti per l'attribuzione dell'origine comune consente di apporre legittimamente l'etichetta di "Made in ..." relativa.

Inoltre, certifica la nazionalità economica delle merci ai fini

dell'applicazione di diverse misure di politica commerciale: dazi antidumping, embarghi, misure di salvaguardia, restrizioni quantitative, contingenti tariffari, rilevazioni statistiche.

Il requisito dell'origine comune/non preferenziale consente di potere richiedere alla competente Camera di commercio il rilascio del Certificato di origine (C.O.).

L'origine preferenziale può essere accordata unilateralmente dall'Unione Europea a determinati Paesi (vedi Paesi in Via di Sviluppo, ai quali sono concesse agevolazioni tariffarie senza che vi sia corrispondente agevolazione doganale da parte loro) oppure, più frequentemente, può essere disciplinata dai "Protocolli Origine" allegati agli accordi internazionali sottoscritti con una lunga lista di paesi c.d. accordatari:

Svizzera, Islanda, Norvegia, Spazio economico europeo (UE, Islanda, Norvegia, Liechtenstein), Macedonia (ex repubblica iugoslava di), Bosnia-Erzegovina, Montenegro, Albania, Andorra, Ceuta e Melilla, isole Faeroer, Algeria, Tunisia, Marocco, Israele, Palestina (Striscia di Gaza e Cisgiordania), Egitto, Giordania, Libano,

Siria, Sudafrica, Messico, Cile, Serbia e Corea del Sud.

A questo elenco vanno aggiunti i Paesi ACP (Africa, Caraibi e Pacifico) con i quali è stata da tempo stipulata una Convenzione che prevede agevolazioni a carattere non reciproco.

Con la Turchia è stata stipulata un'unione doganale e il relativo certificato A.TR non attesta l'origine bensì la libera pratica del prodotto importato ovvero l'avvenuto assolvimento del dazio.

Di recente, è intervenuta la comunicazione della Commissione europea relativa alla data di applicazione della Convenzione regionale sulle norme di origine paneuromediterranee (pubblicata nella Gazzetta ufficiale comunitaria n. C 110 del 17.4.2013).

Si tratta della possibilità di applicazione delle norme di origine che istituiscono un cumulo diagonale nella zona paneuromediterranea nonché (ed è questa la novità rispetto alla precedente area di applicazione del cumulo) nei Paesi dei Balcani occidentali quali Albania, Bosnia-Erzegovina, Kosovo, Montenegro, Macedonia e Serbia. La Croazia, come noto è diventata il 28° Stato membro dell'unione europea dallo scorso primo luglio.

Il cumulo può essere applicato soltanto se i Paesi di fabbricazione e di destinazione finale hanno concluso accordi di libero scambio contenenti identiche norme di origine.

Infine, è recentissima la possi-

bilità di utilizzare la certificazione di origine preferenziale.

EUR 1 anche negli scambi tra l'UE e Nicaragua, Panama e Honduras in virtù dell'applicazione provvisoria della parte relativa all'accordo che istituisce un'associazione tra la Comunità e l'America centrale.

Ogni accordo ha proprie regole per stabilire quali lavorazioni siano da ritenersi sufficienti per conferire l'origine preferenziale e avere così diritto ad una riduzione o esenzione dal pagamento dei dazi doganali.

Peraltro, le tre principali condizioni (che possono anche essere combinate insieme) previste dai vari accordi possono così sintetizzarsi: (va premesso che tutti gli accordi prevedono il prerequisite del rispetto del trasporto diretto ovvero senza soluzione di continuità).

### **Regola di lista**

Descrizione dettagliata della tipologia di lavorazione che deve essere effettuata per potere considerare la lavorazione ottenuta "sufficiente" al conferimento dell'origine preferenziale (la si rinviene negli appositi protocolli Origine in corrispondenza della voce doganale del prodotto da sottoporre a lavorazione).

**Salto tariffario** (talora, per alcuni prodotti tessili il doppio salto tariffario)

Cambiamento della posizione tariffaria della merce sottoposta a lavorazione, ovvero cambiamento della "voce" doganale rappresentata dalle prime quattro cifre del codice do-

ganale (fabbricazione a partire da materiali classificati in voci doganali diverse da quelle del prodotto ottenuto).

### **Valore aggiunto/contenuto locale**

La lavorazione effettuata in un determinato Paese ha comportato un incremento del valore economico del bene, calcolato franco fabbrica, superiore ad una certa percentuale. Tale regola può anche essere espressa calcolando la percentuale di valore aggiunto di componenti non originari superato il quale non può essere conferita l'origine nel Paese in cui è avvenuta la fabbricazione (fabbricazione in cui il valore di tutti i componenti/materiali non originari non supera una data percentuale del prezzo franco fabbrica del prodotto).

La certificazione di quanto sopra può avvenire tramite richiesta alla Dogana del certificato di origine preferenziale EUR 1 (nei casi di cumulo paneuromediterraneo è stato anche introdotto il certificato EUR MED) oppure, è possibile (nel caso della Corea del Sud è obbligatorio non essendo stata prevista alcuna altra certificazione) fare ricorso alla Dichiarazione di Origine resa su Fattura.

Nonostante il nome, può essere resa anche su altro documento quale bolla di consegna o qualsiasi altro documento commerciale che descriva i prodotti con la dicitura prescritta. Tale Dichiarazione può essere rilasciata da qualunque esportatore se l'importo della

spedizione non supera i seimila euro oppure, per importi superiori, occorre la preventiva autorizzazione della dogana per divenire "esportatore autorizzato". Tale status è riferito non alla generalità dei Paesi verso i quali si esporta ma in riferimento ai Paesi accordatari per i quali, di volta in volta, si è ottenuta l'autorizzazione.

Si tratta di quattro tipologie di dichiarazione, contenute nel Regolamento (CEE) n. 1207/2001 come modificato dai regolamenti nn. 1617/2006 e 75/2008:

- Dichiarazione del fornitore per prodotti aventi carattere originario nell'ambito di un regime preferenziale (Allegato I): può essere utilizzata per una specifica esportazione e va fornita al-

la Dogana (per ottenimento certificato origine preferenziale quale l'EUR 1);

- Dichiarazione a lungo termine del fornitore per prodotti aventi carattere originario nell'ambito di un regime preferenziale (Allegato II): ha validità annuale e deve essere presentata in Dogana (per ottenimento certificato preferenziale EUR 1);

- Dichiarazione del fornitore per prodotti che non hanno carattere originario nell'ambito di un regime preferenziale (Allegato III): può essere presentata in Dogana per attestare, per la singola esportazione, quanto indicato nella dichiarazione doganale (soprattutto in caso di "cumulo" di lavorazioni: utiliz-

zo o meno di prodotti originari di altri Paesi accordatari) oppure può essere utilizzata per attestare l'origine comune dichiarata alla competente Camera di Commercio e ottenere il rilascio del C.O.;

- Dichiarazione a lungo termine del fornitore per prodotti non aventi carattere originario nell'ambito di un regime preferenziale (Allegato IV): ha validità annuale e può essere presentata alla Dogana per i motivi di cui al punto precedente oppure, più frequentemente, alla competente Camera di Commercio per attestare la veritiera indicazione di origine comune indicata in fattura e ottenere il rilascio del C.O.

Eugenio Pizzichelli

# Centro Spedizionieri Doganali

Dal 1997, un pool di professionisti e esperti di commercio estero al servizio delle imprese "globali"

## Servizi :

- OPERAZIONI DOGANALI ORDINARIE IN PROCEDURA DOGANALE
- INTERVISTE
- PAGAMENTI DOGANE
- PAGAMENTI DOGANE
- DEPOSITO IVA
- DEPOSITO LOGISTICA
- TRANSITO COMUNITARI
- RAPPRESENTANZA FISCALE
- ASSISTENZA FISCALE IN CASO DI CONTRABBANDO DOGANALE E TRIBUTARIO
- CONSULENZA E ASSISTENZA DOGANALE SULLE IMPORTAZIONI, IN ITALIA E ALL'ESTERO
- CONSULENZA IN MATERIA DI COMMERCIO ESTERO, ANCHE ON LINE

## Consulenza OnLine



Con il servizio OnLine del Centro Spedizionieri Doganali

- Classificazione Doganale del Prodotto
- Impostazione Doganale
- Autodichiarazioni Mercatelli e Linee D'importazione
- Assistenza nel Contenzioso Doganale e Tributario
- Aggiornamenti sugli aspetti Doganali e Mercatelli Internazionali
- Problematologie nella Contrattazione Internazionale
- Studi su Origine della Marchia (procedimenti doganali)

## Contatti :

**I**l D. L. 2 marzo 2012, n. 16 ha fortemente innovato la disciplina delle risorse proprie tradizionali e della connessa Iva all'importazione prevedendo la esecutorietà dei suoi atti di accertamento trasformandoli

in titoli esecutivi decorsi dieci giorni dalla notifica del contribuente. L'entrata in vigore il 28 marzo 2013 ha presentato non pochi problemi per gli operatori che non avranno il tempo di approntare un minimo di difesa che consenta di superare le loro doglianze.

Al fine di potenziare il potere accertativo delle Dogane, il legislatore è intervenuto sulla riscossione delle risorse proprie della UE con l'art. 9, comma 3-bis, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni ed integrazioni dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44.

Con tale disposizione normativa il legislatore aveva disposto anche in tema di:

- estensione delle indagini finanziarie anche in sede di revisione dell'accertamento, di cui all'art. 11 D.Lgs. 8 novembre 1990 n.374 (art. 9);
- sanzioni, potenziandole per omissioni o inesattezze nelle dichiarazioni doganali (comma 4 dell'art. 11 del D.L.) e delle accise (commi 5 e 6 dell'art. 11);
- disciplina valutaria (comma 8, art. 11);
- abrogazione della controversia doganale (commi 1 e 2, art. 12).

In particolare, il decreto ha focalizzato la disciplina della riscossione delle risorse proprie

tradizionali e della connessa IVA all'importazione prevedendo che gli atti di accertamento, emessi dalle Dogane e dai monopoli costituiscono titoli esecutivi con una decorrenza minima di 10 giorni dalla notifica al contribuente.

Un vero titolo esecutivo all'ordine diretto al recupero delle risorse proprie tradizionali, ma anche dell'IVA all'importazione, costituisce diritto di confine, essendo, comunque, una risorsa propria derivata che affluisce in parte al Bilancio comunitario.

La nuova procedura applicativa del titolo esecutivo di riscossione deve espressamente recare l'intimazione ad adempiere poiché, decorsi infruttuosamente 10 giorni, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, l'avviso è affidato all'agente della riscossione, con modalità che saranno determinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, di concerto con il Ragioniere Generale dello Stato.

Il provvedimento uscirà sicuramente in tempo utile. Non è possibile anticiparne i tempi poiché una disposizione tributaria a carattere generale (art. 3, comma 2, della Legge 27/7/2000, n. 212, il cd. Statuto del contribuente) prevede il dif-

ferimento dell'entrata in vigore di almeno sessanta giorni successivi alla emanazione della normativa tributaria.

Lo ha precisato anche una nota (prot. n. 12035 R.U. Dell'1/2/2013) dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, sempre puntuale nei rapporti con i contribuenti, precisando sia la esecutività del provvedimento sia lo stesso differimento dell'entrata in vigore.

Come si può constatare, lo Statuto del contribuente funziona, ma solo in Dogana: infatti l'Agenzia delle Entrate lo usa a piacimento puntando anche sulla irretroattività dei provvedimenti, il che è contrario allo Statuto stesso che censura fortemente il suo operato.

L'Autorità Doganale ha anche precisato che la disposizione si è resa necessaria per fornire in tempi rapidi delle risposte alle censure mosse dalla Commissione europea sulla intemperatività dei termini nazionali di attivazione delle procedure di riscossione coattiva dei dazi doganali.

Il funzionamento dell'UE impone tempi rapidi per la riscossione delle risorse proprie perché, come si sa, esse affluiscono al Bilancio europeo, ne costituiscono la linfa vitale e la loro mancata riscossione può pro-

## Gli atti esecutivi in dogana

vocare irrimediabili pregiudizi alla sua esistenza. Gli interessi finanziari della UE vanno salvaguardati con priorità assoluta perché sono parte fondamentale dello sviluppo notevole e sostenibile, dello stesso funzionamento della nostra esistenza come cittadini europei.

La contrazione dei tempi negli atti esecutivi in Dogana non sarebbe spiegabile altrimenti perché è evidente che i tempi minimi dall'avviso di pagamento dovrebbero essere tali da non comprimere la difesa del contribuente e inoltre, in tempi brevi, l'Amministrazione Finanziaria, quale macchina perfetta, dovrebbe consentire, anche attraverso il suo apparato burocratico, di soddisfare le doglianze del contribuente.

Purtroppo non è così. L'Unione europea per il rispetto dei diritti del contribuente dovrebbe sferzare gli Stati membri a non dilungare il suo potere di decisione snellendo le impervie vie del contenzioso e raccorciandone i tempi al pari di quelli stabiliti per la riscossione.

La strada, a senso unico, che può normatizzare la disciplina della riscossione, uguale per i

ventisette Paesi della UE, è uno strumento che non può essere impugnato da nessun giudice di merito, di legittimità o di costituzionalità nazionale: il regolamento, infatti, non dovrebbe prestarsi ad interpretazioni da parte degli Stati membri, perché è efficace *erga omnes* e perché è immediatamente *self executing*.

Sicuramente una tempistica ridotta comprime il potere di difesa da parte del contribuente che abbisogna di spazio e di tempo per dimostrare che la pretesa del fisco non sia irresistibile o addirittura illegittima.

Così, raccorciata la dinamica di difesa per gli interessi superiori della UE, bisogna domandarsi se l'Amministrazione finanziaria fosse in grado di esaminare nel tempo ristretto di dieci giorni le doglianze del contribuente e, nell'ipotesi che avesse ragione, annullare l'atto in autotutela.

Se il Fisco vuole evitare conflittualità deve mettersi sullo stesso piano del contribuente con parità di diritti e di doveri e non esercitare il potere discrezionale invadendo la sfera giuridico-patrimoniale del contribuente.

Il Fisco che verrà dovrà ristabi-

lire un equilibrio: il bilanciamento delle due posizioni e, soprattutto, adottare un principio fondamentale, basato sulla buona fede del contribuente che non può essere compressa dal poter discrezionale dell'Amministrazione Finanziaria.

Non si può restringere la tutela cautelare con una giustizia tributaria non attrezzata per decidere, nei termini previsti, su un'istanza di sospensione poiché l'iter burocratico della PA è farraginoso ed abbisogna di un tempo molto più lungo per decidere su una doglianza del contribuente. Se il Fisco avesse una macchina perfetta che, nei tempi concessi al contribuente per il pagamento, fosse in grado anche di dare una risposta alle doglianze, sempre più crescenti e anche legittime, si eviterebbe l'abisso del contendere. È comodo, alla fine comprimere la tutela del contribuente che si trova in una posizione soccombente di fronte alla posizione dominante del Fisco.

È un duello impari che la nostra Legge delle Leggi, la nostra Costituzione, non consente. Bisogna considerare che è anche proponibile l'incostituzionalità

### **ISTOP SPAMAT** s.r.l.

70056 MOLFETTA - ITALY  
Via San Domenico, 1

Phones: (080) 3974444-33552664  
Telefax: (080) 3974474  
Mobile: 348 6562094  
E-mail: spamat@spamat.it



### **SPAMAT** s.n.c.

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

**SHIPPING • FORWARDING • CHARTERING • STEVEDORING**

della sospensione a tempo.

È vero che è sempre un azzardo parlare di incostituzionalità, ma se proprio si vuole essere sottili, si può fare riferimento ad una sentenza della Corte Costituzionale, la n. 281 del 23 luglio 2010 che così sentenziava: "la tutela cautelare in un processo non può essere a tempo".

La Corte Costituzionale era intervenuta in seguito alla remittenza da parte del Tribunale di Roma, in funzione di giudice del lavoro, di una causa tra l'Inps ed un contribuente che aveva ricevuto una cartella di pagamento, notificata da Equitalia Esastri s.p.a., in qualità di agente della riscossione per una somma considerevole iscritta a ruolo dall'Inps. Ad avviso della Corte, la sospensione a tempo dell'efficacia esecutiva della cartella di pagamento sarebbe in contrasto, in primis, con l'art. 24, secondo comma, e, poi, contro il disposto dell'art. 111, secondo comma, della Costituzione in quanto attribuisce all'ente impositore una posizione di indubbio vantaggio nei confronti della controparte, che, in tal caso, rimane sprovvista di tutela.

La riforma fiscale, tanto ventilata dalla politica, non riesce a decollare; bisogna solo augurarsi che dopo questo impasse politico si possa riprendere la strada maestra che conduca ad un bilanciamento tra la posizione del Fisco e quello del contribuente.

Si riporta il provvedimento - prot. 12035 del 1 febbraio 2013 - delle Dogane con il quale è stata rinviata l'applicazione della normativa al 28 marzo 2003:

*"L'articolo 9, comma 3-bis,*

*del Decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni ed integrazioni dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, ha innovato la disciplina della riscossione delle risorse proprie tradizionali e della connessa IVA all'importazione prevedendo che gli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli ai fini del recupero delle risorse proprie tradizionali e dell'IVA all'importazione costituiscono titolo esecutivo decorsi dieci giorni dalla notifica al contribuente. Tali atti, oltre a contenere l'intimazione ad adempiere entro il termine di dieci giorni dalla loro ricezione, devono anche espressamente recare l'avvertimento che, decorso il termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata agli agenti della riscossione, con modalità che saranno determinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato.*

*La disposizione è finalizzata ad accelerare la riscossione delle somme dovute dall'attività di accertamento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli in materia di risorse proprie tradizionali e di IVA all'importazione e scaturisce dall'esigenza di fornire risposta, in tempi rapidi, alle censure mosse dalla Commissione europea sulla intemperatività dei termini nazionali di attivazione delle procedure di riscossione coattiva dei dazi doganali.*

*L'Istituzione dell'Unione ha,*

*infatti, affermato che il tempo impiegato tra la notifica dell'atto di accertamento e la notifica della cartella esattoriale, pur rientrando nei limiti stabiliti dalla normativa nazionale, non risulta coerente con il quadro giuridico dell'Unione in quanto, trattandosi di crediti immediatamente applicabili - ex art. 7 del Reg. (CEE) n. 2913/1992 - l'attività volta al recupero coattivo delle risorse proprie tradizionali deve essere improntata alla massima celerità ed efficienza, al fine di non pregiudicare gli interessi finanziari dell'Unione europea.*

*Ciò premesso, è stato emanato il previsto provvedimento prot. n. 3204 R.U. del 21/01/2013 (pubblicato in data 24/01/2013 sul sito istituzionale di questa Agenzia in luogo della pubblicazione nella Gazzetta ufficiale) entrato in vigore, secondo quanto previsto dal punto 5 del provvedimento stesso, il 28/01/2013.*

*Al riguardo, poiché le disposizioni in parola comportano alcune modifiche degli adempimenti a carico dei contribuenti, si precisa che l'effettiva applicazione del citato provvedimento, ai sensi di quanto previsto dall'art. 3, comma 2, della Legge 27/07/2000, n. 212 (disposizioni in materia dello statuto dei diritti del contribuente), è rinviata al 28 marzo 2013, sessantesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del provvedimento.*

*Si fa riserva di emanare istruzioni per conformare la procedura degli uffici alle nuove disposizioni in discorso".*

**Francesco Campanile  
Andrea Colantuono**

*La ricorrente assistita dall'avv. Vismara ha visto accogliere la sua tesi. La Commissione Tributaria Regionale di Milano infatti, con la recente pronuncia 98/35/13 ha chiarito che il controllo rilevante è quello che comporta nei fatti un condizionamento del produttore. La sostanza deve cioè prevalere sulla forma.*

## Royalties e valore in dogana

*La commissione tributaria regionale adotta una prospettiva di controllo delle Royalties del valore in dogana anche in concreto*

Si segnala la recente pronuncia 98/35/13 della Commissione Tributaria Regionale di Milano in materia di inclusione delle royalties nel valore in dogana. Nel dare atto della particolare rilevanza della questione dell'inclusione delle royalties dovute dall'importatore ai fini della determinazione del valore in dogana, la sentenza analizza le condizioni relative a tale inclusione, osservando come la disciplina comunitaria al riguardo applicabile recepisca le regole internazionali stabilite in ambito WTO.

Esaminando gli elementi emersi nel corso del giudizio, la Commissione Tributaria Regionale rileva come fosse indiscusso tra le parti che la licenziante avesse effettuato un rigoroso controllo di qualità sui prodotti importati dalla licenziataria, osservando altresì come non fossero emersi legami stretti in materia di controlli incisivi nella sfera contabile, gestionale ed amministrativa del produttore da parte della licenziante. Su queste premesse fattuali, la Commissione Tributaria Regionale considera le indicazioni contenute nel TAXUD 800/2002/IT in re-

lazione alla definizione del valore in dogana con particolare riferimento al controllo condizionante e determinante l'autonomia del produttore ed osserva come, oltre alla scelta da parte del licenziante del produttore ed alla segnalazione del produttore all'acquirente, nonché alla definizione da parte del licenziante delle caratteristiche delle merci e della tecnologia adottata per la loro produzione, occorre la dimostrazione, a carico dell'ufficio, del fatto che il licenziante abbia effettivamente sottoposto il produttore a controlli contabili presso le sedi produttive e che i relativi risultati che abbiano inciso sul comportamento produttivo del produttore stesso.

La Commissione Tributaria Regionale risulta così adottare una prospettiva di prevalenza della sostanza sulla forma, nel senso che il controllo rilevante ai fini dell'inclusione delle royalties nel valore in dogana deve essere un controllo anche in concreto, non essendo tale quello limitato all'astratta previsione di clausole contrattuali; inoltre, il controllo concretamente svolto deve presen-

tare un'incidenza causale sulla condotta del produttore, condizionandone l'attività produttiva.

Sulla base di tali considerazioni, la Commissione ha inoltre ritenuto che, nel caso concreto, non vi fosse la prova che la licenziante avesse svolto controlli incisivi sui metodi di distribuzione degli articoli prodotti da produttori extra UE, né che vi fossero stati interventi diretti nella logistica da parte del licenziante.

Né sussisteva la prova che il licenziante avesse effettuato dei controlli assidui ed organici sulla scelta da parte del produttore dei propri fornitori, se non limitati - tali controlli - ex post alla mera verifica della qualità del prodotto.

Conclusivamente la Commissione ha ritenuto che l'ufficio non avesse provato un presupposto fondamentale perché si potesse affermare il controllo significativo e globale da parte del licenziante sul produttore e cioè che il primo avesse esercitato sia in fatto che in diritto un potere incisivo per orientare il secondo in modo costrittivo e incondizionato.

**Fabrizio Vismara**

*Negli ultimi anni, l'istituto del deposito Iva è stato oggetto di forti contrasti interpretativi in merito alla rilevanza dell'effettiva introduzione materiale dei beni nel deposito e alla necessità di tempi minimi di permanenza della merce all'interno del magazzino, ai fini dell'applicabilità del regime di sospensione.*

## Deposito IVA novità legislative

*L'articolo 16, l. 27/1/2009, n. 2, legittima il regime di sospensione Iva per prestazioni di servizi relativi a beni custoditi in un deposito Iva*

### Premessa

Negli ultimi anni, l'istituto del deposito Iva è stato oggetto di forti contrasti interpretativi in merito alla rilevanza dell'effettiva introduzione materiale dei beni nel deposito e alla necessità di tempi minimi di permanenza della merce all'interno del magazzino, ai fini dell'applicabilità del regime di sospensione di cui all'art. 50 bis, quarto comma, d.l. 331 del 1993.

Nel tentativo di superare il restrittivo orientamento espresso dalla Corte di Cassazione (Cass. civ., sez. V, 19 maggio 2010, nn. 12262-12581), il tema è stato oggetto di significativi interventi legislativi, della prassi e della giurisprudenza, che hanno confermato quanto già espresso nella relazione illustrativa alla norma di interpretazione autentica, introdotta dall'articolo 16, comma 5 bis, legge 27 gennaio 2009, n. 2. Tale norma legittima il regime di sospensione Iva per le prestazioni di servizi relative a beni custoditi in un deposito Iva, "anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso, ma nei locali limitrofi". Il legislatore, in tale occasione, ha espressamente

previsto che le manipolazioni usuali compiute dal gestore del deposito, anche se materialmente eseguite all'esterno di esso o nei locali limitrofi, devono considerarsi a tutti gli effetti quali "introduzioni nel deposito Iva".

Lo scopo della norma di interpretazione autentica è chiaramente quello di superare eccessive rigidità formalistiche, riconoscendo l'applicazione del regime previsto per le merci destinate ai depositi Iva anche per quei prodotti materialmente non inseriti nella struttura, ma oggetto di verifica, riscontro e presa in carico dal gestore del deposito negli spazi limitrofi, senza la previsione di un tempo minimo di giacenza, come, nella prassi sovente, accade per ragioni logistiche e operative.

Tale interpretazione autentica è stata recepita dall'Agenzia delle dogane (nota 24 febbraio 2009, n. 22321) e successivamente confermata, nel corso all'audizione in Commissione finanze della Camera del 17 maggio 2011, dal Direttore centrale dell'Agenzia stessa, il quale, esprimendo perplessità in merito ai principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità nelle sentenze del 2010, ha di fatto allargato la nozione di deposito Iva anche agli spazi limitrofi a quelli specificamente autorizzati.

Tale orientamento è stato condiviso anche dal Direttore centrale dell'Agenzia delle entrate, nel corso dell'audizione in Commissione finanze della Camera del 19 aprile 2011, il quale, a conclusione del suo intervento in tema di depositi Iva, ha precisato che "Da ultimo, qualora, nell'ottica di addivenire a una soluzione di favore per i contribuenti, si considerasse possibile prescindere dall'obbligo di transito fisico dei beni attraverso il deposito Iva, ad esempio tutte le volte in cui questo passaggio è oggettivamente impossibile, l'Agenzia delle entrate non avrebbe controindicazioni di natura tecnica".

Concetto "allargato" di introduzione dei beni nel deposito sotto il profilo legislativo e della prassi.

Una significativa modifica legislativa in materia di depositi Iva è intervenuta nel corso della conversione in legge del c.d. "decreto semplificazioni tributarie" (d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla

legge 26 aprile 2012, n. 44).

In particolare, l'art. 8, comma 21-bis, ha introdotto una disposizione integrativa della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 16, comma 5-bis, legge 27 gennaio 2009, n. 2. La nuova formulazione della norma interpretativa così dispone "la lettera h) del comma 4 dell'articolo 50-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, si interpreta nel senso che le prestazioni di servizi ivi indicate, relative a beni consegnati al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito Iva senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto".

La ratio di tale significativa integrazione legislativa emerge con

chiarezza dalla relazione illustrativa, redatta dalla Commissione Finanze della Camera dei deputati, la quale ha proposto l'emendamento di cui si tratta.

In particolare, tale Commissione, con la risoluzione 19 aprile 2012, n. 8/00161, ha chiarito che "l'introduzione nel deposito Iva si intende realizzata qualora si verifichi, alternativamente, una delle seguenti condizioni:

a) l'ingresso fisico della merce all'interno del deposito doganale Iva;

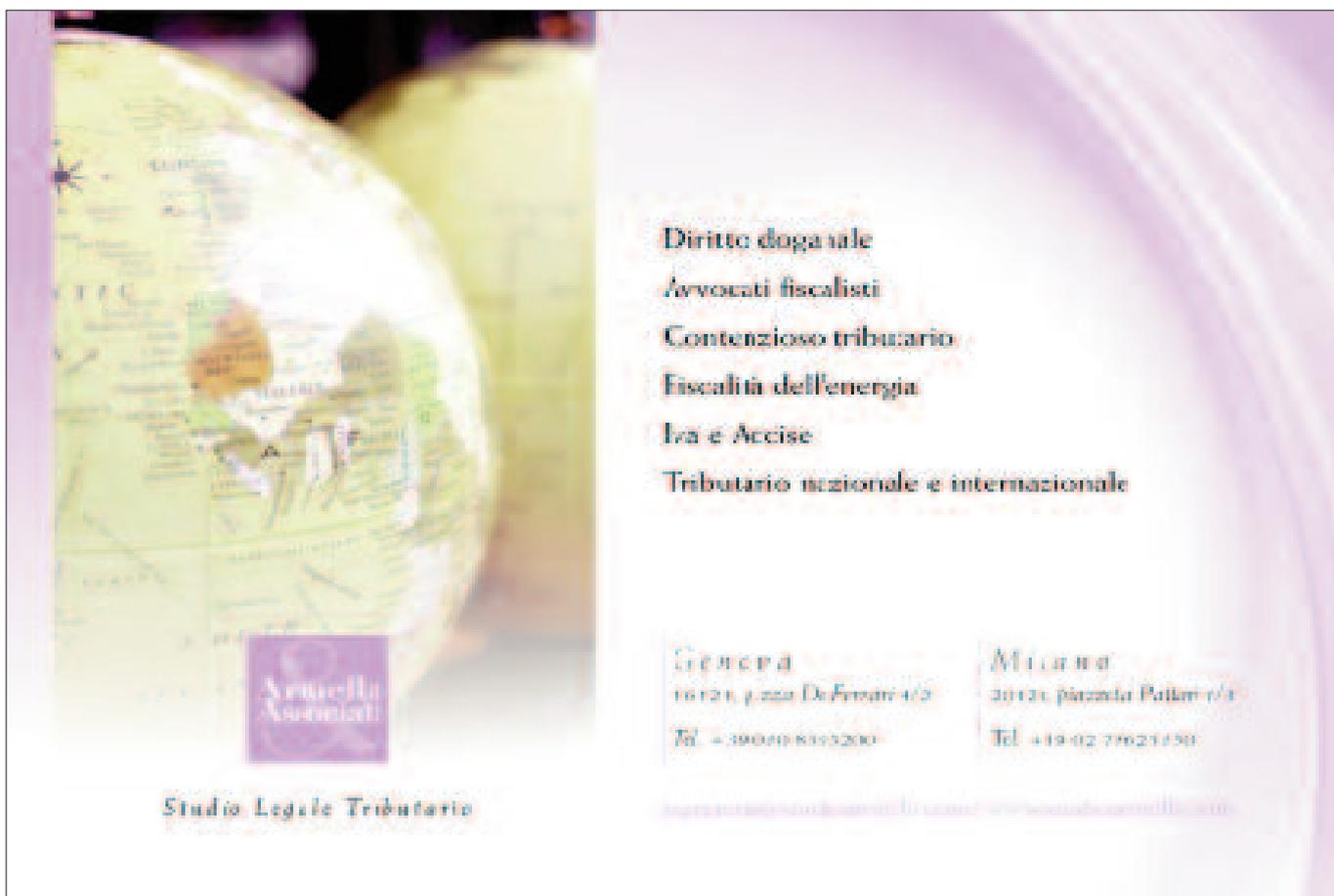
b) l'ingresso fisico nel deposito doganale Iva del mezzo che trasporta le merci, senza che le merci vengano necessariamente scaricate dallo stesso mezzo;

c) che la merce raggiunga gli spazi limitrofi al deposito Iva, senza la preventiva introduzione fisi-

ca in quest'ultimo, ove possono essere materialmente effettuate le prestazioni di servizi esenti da Iva, previste dal comma quarto, lett. h), del predetto articolo 50-bis, decreto legge 331 del 1993;

d) ai fini della validità del contratto di deposito (...) non è richiesto che sia determinato un tempo minimo di giacenza delle merci nel deposito, poiché trattasi di negozio giuridico di attuazione, in cui la manifestazione di volontà è tacita, in quanto viene ad esistenza per mezzo di fatti concludenti".

Al riguardo, sia il tenore letterale della disposizione integrativa di cui all'art. 8, comma 21-bis, decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 - la quale espressamente esclude l'obbligo di scarico delle merci dal mezzo di trasporto - sia la ci-



**Diritto doganale**  
**Avvocati fiscalisti**  
**Contenzioso tributario**  
**Fiscalità dell'energia**  
**Iva e Accise**  
**Tributario nazionale e internazionale**

**Genova**  
16126, piazza De Ferrari 4/2  
Tel. +39 010 8333200

**Milano**  
20121, piazza Paffoni 1/1  
Tel. +39 02 76021150

**Studio Legale Tributario**

[www.studiolegaletributario.it](http://www.studiolegaletributario.it) [www.studiolegaletributario.com](http://www.studiolegaletributario.com)

tata relazione illustrativa della Commissione Finanze chiariscono che, per l'applicazione del regime di sospensione, non è necessario né l'ingresso effettivo nella struttura, né lo scarico dei beni dal mezzo di trasporto, né un tempo minimo di custodia.

Con la recente nota 31 maggio 2012, n. R.U. 62488, l'Agenzia delle dogane ha recepito tale significativo intervento legislativo, affermando espressamente che *"Il comma 21-bis inserito nell'art. 8 del decreto-legge apporta una modifica integrativa alla disposizione di cui all'art. 16 del comma 5-bis, del D.L. n. 185/2008, completando il contenuto della norma di interpretazione autentica in materia di prestazione di servizi relative a beni consegnati al depositario. In particolare, viene codificato il principio, già operante nella prassi applicativa sia dell'Agenzia delle Entrate che di questa Agenzia, secondo cui per introduzioni nel deposito Iva non sono richiesti né tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto"*.

Tale interpretazione risulta in sintonia con l'intento del legislatore, il quale ha evidentemente voluto ripristinare un utilizzo del deposito Iva coerente con le sue originarie finalità di semplificazione dei traffici commerciali all'interno del mercato unico europeo e scevro dai formalismi.

Da ultimo, una significativa previsione legislativa in materia di depositi Iva è intervenuta in sede di conversione del c.d. *"decreto crescita bis"* (d.l. 179 del 2012, convertito dalla legge 19 dicembre 2012, n. 222), il quale con l'art.

34, comma 44, ha apportato un ulteriore emendamento alla norma di interpretazione autentica, di cui all'art. 16, comma 5-bis, l. 2 del 2009, aggiungendo il seguente periodo: *"l'introduzione s'intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito Iva, senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito. Si devono ritenere assolte le funzioni di stoccaggio e di custodia, e la condizione apposta agli articoli 1766 e seguenti del codice civile che disciplinano il contratto di deposito"*.

Tale importante intervento sembra aver definitivamente chiarito che, per il legislatore italiano, ai fini dell'applicazione del regime di sospensione, è sufficiente il solo passaggio delle merci negli spazi limitrofi al magazzino, non risultando necessario l'effettivo ingresso della merce nella struttura e lo scarico della stessa dal mezzo di trasporto, né tanto meno un tempo minimo di custodia.

#### **E sotto il profilo giurisprudenziale**

L'irrelevanza dell'effettiva introduzione fisica dei beni nel magazzino, ai fini dell'applicabilità del regime di sospensione Iva, è stata recentemente confermata anche dalla giurisprudenza, la quale in più occasioni ha integralmente annullato gli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane e fondati sulla contestazione della irregolare introduzione delle merci nei depositi Iva.

La giurisprudenza, in particolare, ha applicato la norma di interpretazione autentica, di cui all'art. 16, comma 5-bis, legge 27 gennaio 2009, n. 2 e successive in-

tegrazioni, affermando che il regime di sospensione del pagamento dell'imposta, previsto per le merci destinate ai depositi Iva, si estende anche *"a quei prodotti materialmente non inseriti nella struttura, ma comunque oggetto di verifica, riscontro e presa in carico del gestore del deposito negli spazi limitrofi, quali le imbarcazioni ormeggiate nella zona di mare limitrofa al deposito e non introdotte nel magazzino per ragioni logistiche"* (Comm. trib. reg. Genova, sez. XIII, 6 giugno 2013, n. 53; Comm. trib. reg. Genova, sez. XIII, 13 giugno 2013, n. 64).

In analoghe fattispecie, i giudici hanno espressamente affermato che *"la materiale introduzione dei beni nel deposito Iva (...) non è prevista espressamente da alcuna disposizione normativa. Non la prevede l'art. 50 bis, comma 4, lett. b), d.l. 331 del 1993 (...) il cui riferimento normativo è rivolto alla destinazione della merce al deposito e non alla sua materiale introduzione della stessa. Non la prevede l'art. 4 del d.m. 419/1997 per il quale l'introduzione dei beni nel deposito Iva e la loro estrazione avvengono sulla scorta di un documento. Non la prevede nemmeno l'art. 16, comma 5 bis"* (Comm. trib. reg. Milano, sez. XIX, 16 maggio 2012, nn. 53-54/19/12; nello stesso senso, ex pluribus, Comm. trib. reg. Napoli, sez. XVIII, 15 maggio 2013, n. 181/18/13; Comm. trib. reg. Torino, sez. XII, 22 giugno 2012, nn. 40-43; Comm. trib. reg. Milano, VII, 20 maggio 2011, 66/7/11).

Nello stesso senso, è stato affermato che la disciplina del deposito Iva *"è tale da fare ritenere am-*

missibile la sua applicazione anche quando le merci non siano materialmente immesse nel deposito fiscale (operazione questa sovente estremamente difficoltosa per le caratteristiche dei beni oggetto di importazione), ma depositate nell'area antistante lo stesso, in quanto anche in questo modo il depositario può prendere giuridico possesso delle merci ed effettuare tutti i controlli sulla stessa volti a verificare la corrispondenza con la descrizione contenuta nei documenti di accompagnamento" (Comm. trib. reg. Genova, sez. XIII, 28 marzo 2012, nn. 28 - 29 - 30).

### **Sulla duplicazione della pretesa impositiva e sul principio comunitario e nazionale del divieto di doppia imposizione**

L'istituto del deposito Iva costituisce oggetto di accesi contrasti

anche sotto il profilo della rilevanza del meccanismo del *reverse charge* (art. 17, d.p.r. 633 del 1972) ai fini dell'assolvimento dell'Iva.

Nel regime del deposito Iva, come noto, gli importatori, all'atto dell'estrazione della merce dal magazzino, emettono autofattura e annotano la stessa nel registro Iva delle vendite, procedendo così al regolare assolvimento dell'imposta.

Parte della giurisprudenza, tuttavia, disconosce che il sistema del *reverse charge* costituisca una legittima modalità di assolvimento dell'Iva, pretendendo, conseguentemente, al momento dell'estrazione dei beni dal deposito Iva, un nuovo versamento dell'imposta.

Tale interpretazione si fonda sul presupposto che l'Iva all'importa-

zione (dovuta in Dogana) e l'Iva interna (assolta attraverso il meccanismo dell'autofatturazione) costituiscano due tributi differenti.

In senso contrario, si è espressa la giurisprudenza, sia nazionale che comunitaria, evidenziando come, in ossequio al principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, Iva all'importazione e Iva interna costituiscano la medesima imposta, di cui semplicemente la riscossione viene demandata ad Agenzie fiscali diverse: Dogana per le importazioni ed Entrate per le operazioni interne e intracomunitarie.

La Corte di Giustizia, in particolare, ha precisato che la base imponibile dell'Iva dovuta negli scambi intracomunitari e all'importazione è del tutto identica a quella relativa alla cessione di



*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

beni nel territorio dello Stato, come riferisce lo stesso art. 83 della Direttiva 2006/112 (Corte di Giustizia, 16 luglio 2011, C - 106/10, Lidl & Companhia, in Eurlex; nello stesso senso, Corte di Giustizia, 25 febbraio 1982, C - 16/81, Gaston Schul, in eur-lex.europa.eu; Corte di Giustizia, 25 febbraio 1988, C - 299/86, Rainer Drexler, in Foro it., 1988, 377).

Nel medesimo senso, si è pronunciata la Corte di Cassazione, la quale, in materia di contrabbando doganale realizzato mediante omesso pagamento dell'Iva all'importazione, ha ribadito che l'Iva all'importazione "costituisce un tributo interno, che, secondo i principi del Trattato CE, è dovuto allo Stato al momento dell'ingresso delle merci, al pari della normale Iva sugli scambi nazionali, e non un diritto di confine" (Cass. pen., sez. III, 4 maggio 2010, n. 16860, in Bancadati Fisconline).

I giudici di legittimità hanno successivamente ribadito tale principio, affermando che "L'Iva all'importazione non può farsi rientrare tra i diritti di confine, infatti il rinvio alle disposizioni delle leggi doganali, relative ai diritti di confine di cui all'art. 70, primo comma, d.p.r. 633 del 1972, avviene soltanto quoad poenam, mentre l'imposta sul valore aggiunto ha natura di tributo interno ed è comunque dovuta anche nell'ipotesi di abolizione dei dazi doganali" (Cass. pen., sez. III, 12 luglio 2012, n. 34256, in Bancadati Fisconline).

Tale importante pronuncia ha definitivamente escluso l'esistenza di un'ipotetica differenziazione tra l'Iva interna, assolta secondo

le ordinarie procedure, e l'Iva all'importazione, versata presso gli Uffici doganali.

Ancora recentemente, la Suprema Corte ha confermato che l'Iva assolta in Dogana integra un tributo interno e non un dazio; se diversa è la modalità di liquidazione e di assolvimento del tributo, determinata da ragioni organizzative, identici sono il presupposto impositivo, il soggetto passivo e l'aliquota (Cass. pen., sez. III, 9 gennaio 2013, n. 1172; nello stesso senso, Cass. pen., sez. III, 15 gennaio 2013, n. 1863, in Bancadati Fisconline).

In forza di tali principi, anche la giurisprudenza di merito ha, in diverse occasioni, riconosciuto come il sistema del reverse charge rappresenti il mezzo idoneo per nazionalizzare i beni comunitari, giacché l'imposta viene corrisposta nella misura pari a quella che sarebbe stata dovuta al momento dell'importazione.

Al riguardo, in particolare, i giudici hanno affermato che "la possibilità di assolvere agli adempimenti dell'Iva all'importazione mediante versamento in Dogana e successiva detrazione in sede di liquidazione periodica o mediante il reverse charge è ammessa dagli artt. 19 ss. d.p.r. 633 del 1971 e 50 bis, d.l. 331 del 1993. Infatti, pur sussistendo nell'ordinamento differenze tra i sistemi di accertamento e di riscossione dell'Iva dovuta sulle importazioni e quella dovuta sulle operazioni interne, non sussistono diversità tra le due tipologie d'imposta circa il carattere di neutralità, in quanto l'Iva pagata all'importazione è neutra esattamente come quella deri-

vante dall'emissione di autofattura. Il pagamento deriva dallo stesso presupposto d'imposta e, nel caso di specie, non vi è stato alcun danno per l'Erario (...)

È pacifico e ormai consolidato giurisprudenzialmente che l'Iva all'importazione, assimilata ai diritti di confine solo per quanto riguarda le modalità di pagamento, è neutra esattamente come l'autofattura (...)

È indifferente per l'operatore pagare l'Iva all'atto dell'importazione o all'atto dell'estrazione della merce dal magazzino fiscale, in quanto in entrambi i casi si pone in essere un'operazione neutra rispetto all'imposta" (Comm. trib. reg. Milano, sez. XIX, 16 maggio 2012, nn. 53-54/19/12; nello stesso senso, Comm. trib. reg. Genova, 28 marzo 2012, 28-30; Comm. trib. reg. Milano, sez. VII, 20 maggio 2011, 66/7/11, in Bancadati Fisconline).

In analoghe fattispecie, aventi specificamente a oggetto operazioni doganali effettuate tramite l'utilizzo di un deposito Iva, la giurisprudenza ha riconosciuto l'illegittimità della pretesa impositiva, affermando che il recupero dell'Iva effettuato dall'Agenzia delle dogane si configura come una "doppia imposizione, dato che il tributo era già stato assolto all'atto di estrazione dal deposito, attraverso il meccanismo del reverse charge" (Comm. trib. reg. Napoli, 14 maggio 2013, n. 181/18/13; nello stesso senso, Comm. trib. reg. Genova, 13 giugno 2013, n. 64, in Bancadati Fisconline).

Sara Armella  
Flavia Di Luciano

# Giurisprudenza com

**Corte di Giustizia, Sez. II<sup>a</sup>, sentenza 20/6/2013, causa C 568/11 - Pres. Silva de Lapuerta, Rel. Arestis - Agroferm A/S c/ Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri**

**Classificazione doganale - Nomenclatura combinata - Prodotto a base di zucchero, composto per il 65% di solfato di lisina e per il 35% di impurezze risultanti dal processo di fabbricazione - Voce 2309 della NC**

*Un prodotto composto di solfato di lisina nonché di impurezze risultanti dal processo di fabbricazione deve essere classificato nella voce 2309 della Nomenclatura Combinata in quanto preparazione dei tipi utilizzati per l'alimentazione degli animali.*

È stato chiesto alla Corte di Giustizia di chiarire se un prodotto composto di solfato di lisina oltre che di impurezze risultanti dal processo di fabbricazione, rientri nelle voci 2309, 2922 o 3824 della NC.

La Corte, nel rispondere al quesito, ha preliminarmente ricordato che, secondo costante giurisprudenza, al fine di garantire la certezza del diritto e facilitare i controlli, il criterio decisivo per la classificazione doganale delle merci deve essere ricercato, in generale, nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, quali definite nel testo della voce della NC e delle note delle sezioni o dei capitoli, nonché nelle note esplicative del SA, che costituiscono strumenti importanti al fine di garantire un'applicazione uniforme della tariffa doganale comune e, come tali, forniscono elementi validi per l'interpretazione della stessa.

Quanto alla concreta classificazione, per quanto riguarda la voce 2922 della NC, la nota 1, lettera a), del capitolo 29 della NC stabilisce che le voci di tale capi-

tolo comprendono soltanto composti organici di costituzione chimica definita presentati isolatamente, anche contenenti impurezze. Il prodotto a base di solfato di lisina oggetto del procedimento principale era un composto organico di costituzione chimica definita, contenente all'incirca per il 65% solfato di lisina e per il 35% massa cellulare risultante dal processo di fabbricazione per fermentazione utilizzato. Inoltre, secondo gli atti di causa, tale massa cellulare, che conteneva alcune sostanze nutritive di elevato valore biologico, era stata deliberatamente lasciata dentro il prodotto al fine di aumentarne l'idoneità all'impiego come additivo negli alimenti per animali e di impedire al solfato di lisina di assorbire l'umidità. La Corte si è posta pertanto la questione se tale massa cellulare possa essere considerata come rientrante fra le impurezze la cui presenza, ai sensi della nota 1, lettera a), del capitolo 29 della NC, non rimette in questione la classificazione tra le voci di tale capitolo. A tale riguardo, la Corte ha osservato che, benché la suddetta nota 1 del capitolo 29 della NC consenta la presenza di impurezze, queste ultime hanno necessariamente un carattere residuale, in modo da non incidere sulla presentazione «isolata» del composto organico in questione. Infatti, la ratio di tale tolleranza è legata al fatto che, di norma, un grado di purezza del 100% non può essere raggiunto da un punto di vista tecnico. Inoltre, dalla nota 1, lettere f) e g), del capitolo 29 della NC risulta che le voci di detto capitolo possono includere in particolare i prodotti indicati nella lettera a) della medesima nota, con aggiunta di varie sostanze indispensabili alla loro conservazione o al loro trasporto, o idonee a facilitar-

ne l'identificazione o, ancora, per motivi di sicurezza, purché queste aggiunte non rendano il prodotto atto a impieghi particolari anziché al suo impiego generale.

Dato che, secondo la nota 1, lettere f) e g), di tale capitolo 29, l'aggiunta di altre sostanze nei prodotti classificabili nel suddetto capitolo deve rispondere a talune esigenze precise, segnatamente relative a ragioni di sicurezza o di identificazione, al contempo conservando l'impiego generale del prodotto interessato. Ad avviso della Corte a maggior ragione ciò vale anche per le impurezze menzionate nella nota 1, lettera a), del medesimo capitolo.

Infatti, quando un prodotto contiene impurezze risultanti dal processo di fabbricazione, e che rendono quest'ultimo idoneo a impieghi particolari diversi dal suo impiego generale, non può essere considerato come «presentato isolatamente» ai sensi della nota 1, lettera a), del capitolo 29 della NC, dato che tali impurità sono essenziali per il suo utilizzo. Del resto, tale valutazione si evince anche dalla nota esplicativa del SA riguardante il capitolo 29 di quest'ultimo, come ricordata al punto 4 della presente sentenza. Nella fattispecie, la Corte ha osservato che dagli atti di causa risultava che le impurezze erano lasciate nel prodotto oggetto del procedimento principale dopo la fermentazione al fine di renderlo idoneo, piuttosto che al suo impiego generale, ad un impiego particolare, come additivo negli alimenti completi per animali contenenti varie sostanze nutritive di elevato valore biologico: un prodotto a base di solfato di lisina come quello oggetto del procedimento principale non poteva dunque essere classificato nella voce 2922 della NC.

# unitaria e nazionale

Passando a considerare la voce 2309 della NC, essa riguarda le «preparazioni dei tipi utilizzati per l'alimentazione degli animali». Ai sensi della nota 1 al capitolo 23 della NC, la suddetta voce comprende i prodotti dei tipi utilizzati per l'alimentazione degli animali, non nominati né compresi altrove, ottenuti dal trattamento di materie vegetali o animali e che, per tal motivo, hanno perso le caratteristiche essenziali della materia d'origine, diversamente dai cascami vegetali, residui e sottoprodotti vegetali derivati da questo trattamento.

Inoltre, dalle note esplicative del SA riguardanti la voce 2309 di quest'ultimo, risulta che tale voce comprende in particolare gli additivi, la cui natura e le cui proporzioni sono fissate in previsione di una determinata produzione zootecnica, fra i quali si annoverano gli amminoacidi. Orbene, evidenzia la Corte che dalla decisione di rinvio risulta che il prodotto a base di solfato di lisina oggetto del procedimento principale era destinato, quale additivo, a essere utilizzato nella fabbricazione di alimenti per animali. Esso era composto di vari elementi, inclusi amminoacidi, che presentano per gli animali vantaggi sul piano nutrizionale.

Pertanto, le caratteristiche oggettive di un prodotto siffatto e, in particolare, gli elementi della massa cellulare risultante dal processo di fabbricazione deliberatamente lasciati dentro di esso destinavano quest'ultimo a essere utilizzato come additivo nella fabbricazione di alimenti per animali. Ne consegue che tale prodotto soddisfaceva le condizioni necessarie per essere classificato nella voce 2309 della NC. Per quanto riguarda la voce 3824 della NC, afferma la Corte che si tratta di una voce residuale

applicata solo quando il prodotto in questione non può essere classificato in alcun'altra voce: pertanto, essa non trova applicazione in questo caso.

**T.A.R. Toscana Firenze Sez. I, Sentenza 19/4/2013, n. 653 - Pres. Buonvino, Est. Bellucci - XY c/ Agenzia delle Dogane**

**Procedura di domiciliazione - Concessione a spedizioniere doganale operante in rappresentanza diretta - Diniego - Illegittimità**

*L'ampio tenore dell'art. 253, comma 4, del regolamento CE n. 2454/93, che ammette il rilascio a qualsiasi persona dell'autorizzazione per la procedura di domiciliazione, non consente di circoscrivere l'autorizzazione in argomento ai soli rappresentanti indiretti e ai diretti interessati, potendo il beneficio spettare anche ai doganalisti rappresentanti diretti.*

Il ricorrente svolge la libera professione di spedizioniere doganale. Egli, con istanza del 18.5.2012, ha chiesto all'Ufficio delle dogane territorialmente competente l'autorizzazione ad avvalersi, in veste di rappresentante diretto degli esportatori, della procedura di domiciliazione prevista dagli artt. 76 ss. del codice doganale, ai fini dell'espletamento delle operazioni di esportazione aventi ad oggetto provviste di bordo destinate alle navi in arrivo/partenza dal porto di Livorno, presso la propria sede autorizzata. L'Agenzia delle Dogane, con determinazione datata 10.10.2012, ha respinto l'istanza ritenendo il luogo di presentazione delle merci incompatibile col regime doganale richiesto, evidenziando che l'attuale operatività del richiedente riguarda notevoli quantitativi e ritenendo, quale ul-

teriore causa ostativa, il fatto che la rappresentanza diretta è esclusa dalla procedura di semplificazione alla luce dell'art. 4, punto 18, del regolamento CE n. 2913/92 (secondo cui è dichiarante colui che fa la dichiarazione in nome proprio ovvero la persona in nome della quale è fatta la dichiarazione in dogana). Nell'accogliere il ricorso, il TAR ha osservato che l'art. 253, comma 4, del regolamento CE n. 2454/93 ammette il rilascio a qualsiasi persona dell'autorizzazione per la procedura di domiciliazione.

La predetta norma, nel testo introdotto dall'art. 1, punto 14, del regolamento CE n. 1192/2008 (vigente dal 1.1.2009), stabilisce che qualsiasi persona può chiedere il rilascio dell'autorizzazione per la procedura di domiciliazione, da utilizzare per proprio conto o quale rappresentante.

L'ampio tenore letterale della modifica regolamentare (riferito indistintamente a "qualsiasi persona" ed anche al "rappresentante", con la sola condizione, relativamente a quest'ultimo, che esistano scritture adeguate ad identificare i soggetti rappresentati) non consente di circoscrivere l'autorizzazione in argomento ai soli rappresentanti indiretti e ai diretti interessati.

Né - ad avviso del TAR - può portare ad una conclusione diversa la circolare dell'Agenzia centrale del 18.7.2005, n. 27/D, secondo la quale il combinato disposto dell'art. 4, punto 18, e dell'art. 76, punto 2 lett. c, del regolamento CE n. 2913/92 impone al titolare della procedura di domiciliazione di presentare la dichiarazione doganale in nome proprio: tale circolare, infatti, è superata dalla sopravvenuta modifica del regolamento comunitario.

**Alessandro Fruscione**

*Studio Santacroce-Procida-Fruscione*

## Copertura assicurativa R.C. professionale

DPR 137/2012 - art. 5

*In dirittura di arrivo l'obbligatorietà della polizza assicurativa per gli spedizionieri doganali*

La riforma degli Ordinamenti professionali è stata al centro di un diffuso dibattito che ha coinvolto ampi settori dell'opinione pubblica ed all'interno del quale si sono confrontate, talvolta anche con toni dialettici aspri, le posizioni di quanti vorrebbero *tout court* una radicale abolizione degli Ordini professionali, ritenendoli di fatto un intralcio al mercato ed un maggior onere per il sistema economico, con quelle di chi invece ritiene il mondo delle professioni come un sistema di tutela e garanzia per le imprese. La riforma (contraddistinta da numerosi interventi legislativi<sup>(1)</sup>) ha il pregio di aver uniformato in maniera organica un sistema ordinistico prima molto frammentato ed eterogeneo, rendendo comuni e meno vincolanti le norme di accesso alle professioni<sup>(2)</sup> ed adeguando tale sistema ad un mercato aperto e concorrenziale<sup>(3)</sup>.

L'intervento del Legislatore ha inoltre costituito per gli Spedizionieri doganali una utile opportunità di ristrutturazione a livello organizzativo e procedurale e ciò senza subire (come verosimilmente è accaduto per altri Ordini) un impatto violento con un mercato libero, aperto e concorrenziale al quale invece la categoria aveva

dovuto adeguarsi già da moltissimo tempo, dal momento che la tariffa professionale degli Spedizionieri doganali era stata bocciata con sentenza C-35/96 dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee.

Tra gli aspetti di maggiore interesse vi è quello dell'assicurazione professionale; sebbene da un punto di vista strettamente deontologico l'assicurazione professionale costituisca un valore aggiunto di estrema importanza a tutela non solo del cliente ma soprattutto del professionista medesimo, solo il 15 agosto 2013 (salvo ulteriori proroghe) sarà applicativa l'obbligatorietà per tutti i professionisti di una copertura assicurativa per i danni derivanti al cliente dall'esercizio dell'attività professionale. Tale obbligo deriva da quanto disposto dall'art.3 comma 5 lettera e) del D.L. 13 agosto 2011 n.138 e dall'articolo 5 del D.P.R. 7 agosto 2013 n.137; è da notare che il citato art.5 D.P.R. 137/2012 prevede la possibilità che la polizza assicurativa venga stipulata anche per il tramite di convenzioni collettive sottoscritte dagli ordini professionali e, proprio per questo motivo (cfr. art. 5, al comma 3), dispone altresì che l'efficacia dell'obbligo di assicurazione slitti di un anno ri-

spetto alla entrata in vigore del D.P.R. (15 agosto 2012), per consentire cioè ai singoli ordini di stipulare le eventuali convenzioni.

A questo proposito, il CNSD ha stipulato una polizza collettiva con la Società AIG Europe Limited - a seguito di gara con procedura di affidamento negoziata - alla quale possono accedere tutti gli spedizionieri doganali che ne facciano richiesta, ferma restando ovviamente, in alternativa, la possibilità di sottoscrivere in proprio una autonoma polizza individuale. La polizza in argomento prevede una copertura standard di un massimale di euro 200.000: il premio è suddiviso su cinque scaglioni di fatturato e la copertura include tutti i danni provocati nell'esercizio dell'attività professionale, inclusi quelli derivanti dall'attività di rappresentanza diretta e indiretta, a terzi, clienti, consumatori, inclusa l'Amministrazione dello Stato. È prevista inoltre la possibilità di assicurare massimali più elevati (rispettivamente fino a euro 300.000, 400.000 o 500.000) attraverso un incremento del premio.

Di seguito pertanto, si propone una tabella riassuntiva che illustra graficamente le fasce di premi in funzione del fatturato.

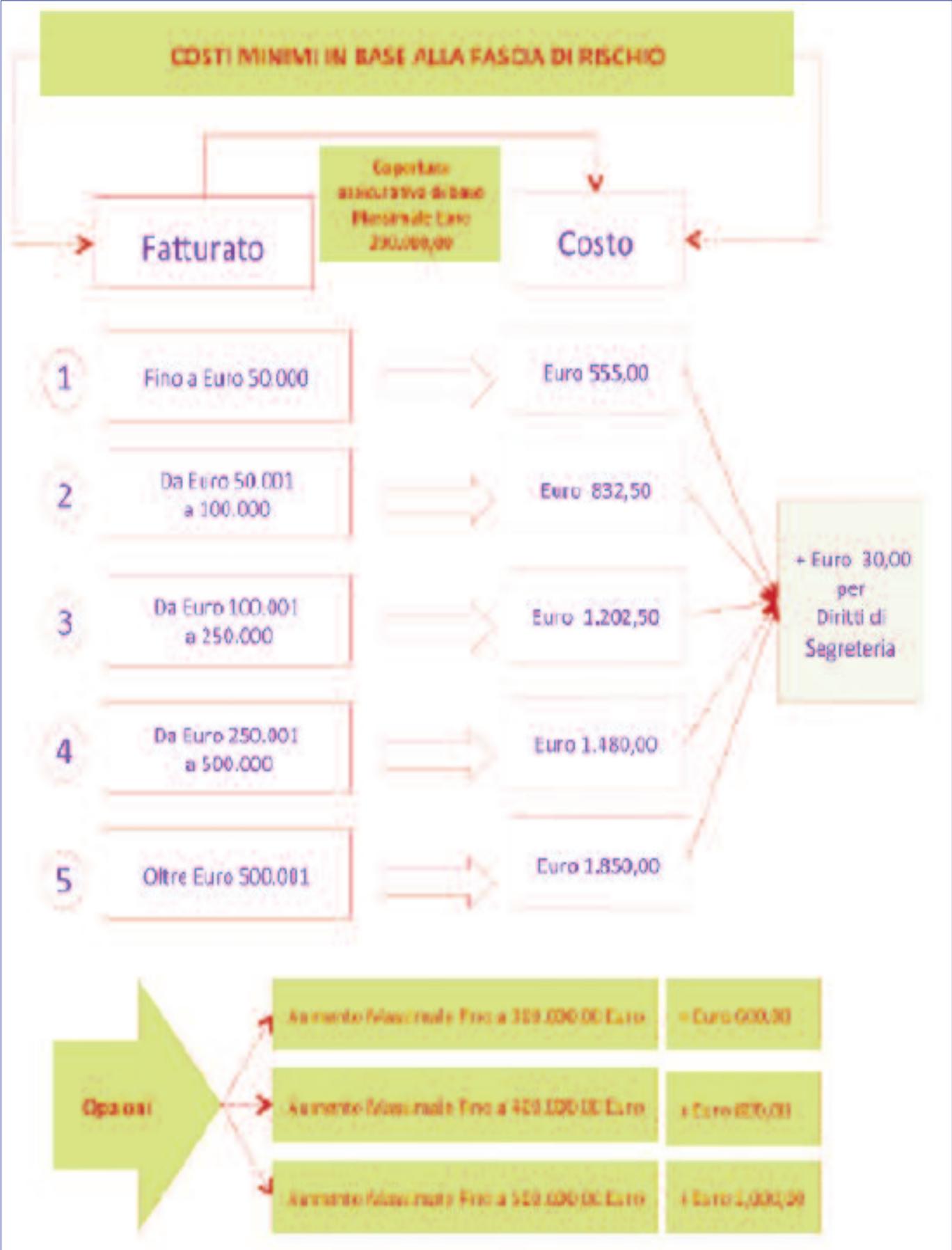
**Enrico Perticone**

1) Il punto di partenza è l'art.3 comma 5 D.L. 13 agosto 2011 n.138 (abrogazione delle indebite restrizioni all'accesso e all'esercizio delle professioni e della attività economiche), più volte emendato e modificato; il punto di arrivo è il D.P.R. 7 agosto 2012 n.137 (Regolamento recante riforma degli ordinamenti professionali).

2) Vedi ad esempio la previsione di regole comuni a tutti gli ordinamenti per il tirocinio professionale e l'abbassamento a 18 mesi del periodo massimo di durata di detto tirocinio.

3) Ad esempio l'abolizione delle tariffe professionali (cfr. art.9 comma 1 D.L. 24 gennaio 2012 n.1 come modificato dalla Legge di conversione 24 marzo 2012 n. 27).

Spedizionieri Doganali



La Turchia con la legge n. 6455 del 28.01.2013, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale 28615 del 11.04.2013 ha emanato nuove disposizioni in materia di Commercio Estero. Le più significative modifiche, al fine di evitare gravose conseguenze derivanti dai controlli doganali, risultano essere:

1 - La Nomenclatura Doganale relativa ai prodotti spediti in Turchia deve obbligatoriamente essere evidenziata in fattura. Sarà poi cura dell'importatore Turco confermare il dato indicato.

2 - La descrizione commerciale della merce su tutti i documenti non deve discostarsi dalla tariffa doganale indicata.

Nel caso in cui il materiale in dogana venga identificato in modo differente da quello INDICATO SUI DOCUMENTI DI ESPORTAZIONE è dovuta una pena pecuniaria pari al doppio del valore del materiale sdoganato, materiale che verrà sequestrato e diventerà di proprietà dello stato Turco in base agli articoli dal 177 al 180. Questa modifica della legge Turca mi spinge a fornire dei suggerimenti alle nostre aziende che cedono le proprie merci in Paesi Comunitari. Sulle fatture di vendita verso paesi comunitari è opportuno indicare, oltre a quan-

to previsto dall'art 21 del Dpr 633-72, gli elementi necessari per la compilazione dei modelli intrastat: Peso netto, nomenclatura combinata, modo di trasporto, resa della merce. Indicando detti elementi, oltre a facilitare la compilazione del modello intrastat vendite, permetterà di agevolare il cliente estero alla compilazione del suo modello relativo agli acquisti. Gli Uffici acquisti delle nostre aziende dovrebbero imporre ai propri fornitori comunitari di indicare gli stessi dati sopra indicati. È appena il caso di evidenziare i problemi che gli uffici Amministrativi devono necessariamente affrontare, per la compilazione del modello intrastat acquisti. Faccio, ad esempio, riferimento ad un acquisto dalla Germania che, generalmente, è scortato da una fattura indicante in lingua tedesca solamente i dati tecnici della merce inviata, obbligando così l'Amministrazione a chiedere

chiarimenti all'Ufficio Acquisti che, in genere, non conosce le specifiche tecniche (nomenclatura combinata) ed altri dati dell'oggetto acquistato e rimanda perciò all'Ufficio tecnico la competenza per i chiarimenti del caso. Quest'ultimo Ufficio, di solito, può essere di scarso aiuto perciò l'Amministrazione si vede costretta a contattare e chiedere chiarimenti al fornitore.

Quanto sopra dimostra, senza ombra di dubbio, che al fine di evitare conseguenze sanzionatorie e per eliminare una inutile perdita di tempo, è necessario che vengano impartite, per l'emissione degli ordini, disposizioni standard coinvolgendo l'ufficio commerciale, l'Amministrazione e l'ufficio acquisti. In caso di verifiche inerenti agli scambi intracomunitari, non è difficile dover riconoscere sanzioni amministrative. A buon intenditore, poche parole!

**Andrea Toscano**

## Turchia modifiche alla legge doganale



Affermata società nel settore delle attività doganali ricerca personale qualificato da inserire nel proprio organico in qualità di:

- doganalista responsabile dei servizi doganali presso la sede operativa della provincia di Milano
- persona esperta nello svolgimento delle formalità doganali di import/export presso la filiale operativa della Provincia di Prato.

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