

## sommario

### editoriale 2

La riforma delle professioni

### primo piano 3/7

Nuove regole IVA  
per i beni lavorati all'estero

di Benedetto Santacroce  
Matteo Mantovani

La dogana 2011 si veste di nuovo

di Alessandro Fruscione

### attualità 9/12

Customs brokers  
professione unica  
orizzonti diversi

di Danilo Desiderio

### speciale europa 17/20

Dichiarazioni doganali  
annullamento

di Danilo Desiderio

UE dogane e frontiere esterne

Esportazione temporanea merci

a cura di Mauro Giffoni

### dogane 23/26

Base imponibile  
valore pattizio o normale

di Francesco Campanile

### economia 27/30

Merceologia doganale nelle  
facoltà di economia

di Enrico Perticone

### scenari 31

Di chi è la colpa?

di Giorgio Rottigni

### filo diretto 37

A proposito di dogane competenti

di Andrea Toscano

### osservatorio 38-39-40

Giurisprudenza comunitaria  
e nazionale

di Alessandro Fruscione

## A volte siamo... ...a volte non siamo!

Si sostiene sempre più spesso che lo spedizioniere doganale, libero professionista, rappresentando il proprietario delle merci, non solo nel momento iniziale della presentazione della dichiarazione doganale, ma anche nelle fasi successive, fino al momento in cui la dichiarazione diviene "bolletta", atto pubblico, nell'esercizio delle sue funzioni è, egli stesso, un pubblico ufficiale.

di Gianni Gargano

Vincenzo Guastella

pagg. 13/16

## Igiene e sicurezza alimenti e nutrizione

Il controllo ufficiale sui materiali ed oggetti destinati ad entrare in contatto con i prodotti alimentari (MOCA) è disciplinato da norme comunitarie e nazionali e rientra nel campo di applicazione del Regolamento (CE) 882/2004. Come è noto tale controllo è eseguito dalle competenti Autorità sanitarie sul territorio e all'importazione dagli Uffici di Sanità Marittima Aerea e di Frontiera (USMAF) del Ministero della salute.

pagg. 33/35

## Il Doganalista

### Rivista giuridico-economica di commercio internazionale

Autorizzazione Tribunale Roma n. 199 del 05/04/1985 - ANNO XXIV - n. 5 - Settembre-Ottobre 2011

**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

Associato all'Unione Stampa Periodica Italiana



# La riforma delle professioni

**N**egli ultimi anni sono stati presentati in Parlamento una serie di provvedimenti tendenti a modificare il nostro sistema ordinistico. In verità questi provvedimenti, seguendo di volta in volta la linea politica vigente, finivano con l'essere contraddittori generando così spesso disinformazione e confusione.

Tuttavia va detto che le professioni vanno inserite nel contesto economico del momento e gli Ordini devono liberarsi di tutti quegli orpelli che possono ostacolare la crescita e lo sviluppo e, soprattutto, ostacolano e/o ritardano l'accesso dei giovani al mondo del lavoro. Fatta una riflessione e un po' di autocritica non è però ammissibile una liberalizzazione selvaggia in un mondo in cui vengono esaltati i valori culturali, deontologici e del sapere come presupposti per un corretto esercizio dell'attività professionale.

Dopo alterne vicende, finalmente nell'ultima manovra finanziaria sono stati fatti salvi i valori prevalenti delle professioni e sono stati individuati i principi generali cui ispirare la riforma del sistema ordinistico in Italia. La riforma prevede l'esercizio della professione sia in forma autonoma che subordinata, purché sia assicurata autonomia tecnica e di giudizio. L'iscrizione all'Ordine professionale non è pertanto subordinata alla forma di esercizio dell'attività. L'esigenza di un quadro normativo ben definito è fortemente avvertita da tutte le organizzazioni professionali ed è percepita dagli iscritti quale valido strumento per la tutela dei cittadini e per garantire la qualità del servizio prestato.

L'Ordine rappresenta inoltre una garanzia dell'indirizzo delle attività che deve coinvolgere e responsabilizzare sia il professionista che il cliente, nel rispetto delle norme deontologiche tipiche di ciascuna professione.

Infatti i destinatari delle prestazioni sono sempre più esigenti ed attenti al rispetto delle regole ed alla qualità del servizio.

Tracciato, sia pur sommariamente, il quadro

generale, è opportuno tener presente che gli spedizionieri doganali, autonomamente con proprie delibere e con varie modifiche apportate al codice deontologico e al regolamento formazione continua, hanno anticipato le misure inserite ora nel provvedimento di adeguamento.

Tra l'altro già all'inizio di quest'anno, a seguito delle organizzazioni sul territorio degli uffici doganali, il CNSD aveva istituito in via sperimentale gli organi di disciplina territoriali.

*Fonte: "Il Sole 24 Ore" del 5/10/2011*

## **Cosa prevede la manovra che il Ministero della Giustizia dovrà elaborare entro Agosto 2012**

### **01/Le tariffe**

La manovra (DL 138/2011 convertito dalla legge 148/2011) prevede compensi pattuiti prendendo come riferimento le tariffe professionali, anche in deroga a queste ultime. Tranne i commercialisti - che non prevedono "restrizioni" - molti codici professionali, pur adeguandosi, hanno mantenuto il riferimento all'art. 2233 del Codice civile che lega il compenso all'importanza e al decoro della prestazione.

### **02/Formazione**

Con il decreto legge la formazione continua diventa obbligatoria.

### **03/Pubblicità**

La pubblicità informativa con ogni mezzo sui propri titoli professionali e le caratteristiche dei servizi offerti è libera purché veritiera, non comparativa o ingannevole.

### **04/Restrizioni**

Fatti salvi gli esami di Stato, non sono ammesse limitazioni all'esercizio professionale, se non in caso di ragioni di interesse pubblico (salvi notai e farmacisti),

### **05/Tirocinanti**

La manovra prevede che sia corrisposto in equo compenso ai praticanti. In nessuno dei codici deontologici il compenso è obbligatorio, ma è sempre opportuno. Possibilità di integrare un periodo di pratica al corso di studi universitari.

### **06/Disciplinare**

Esternalizzata, nel procedimento disciplinare, a un organo territoriale diverso da quello amministrativo la funzione inquirente.

Pronte le regole per l'applicazione dell'Iva sui beni sottoposti a lavorazioni all'estero. Le Dogane, con una nota del 7 settembre scorso, hanno definito le specifiche modalità di compilazione del documento d'importazione (DAU) e i codici tributo da utilizzare per la tassazione di queste operazioni.

## Nuove regole IVA per i beni lavorati all'estero

*Diventa operativa la procedura formalizzata dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 37/E del 29 Luglio 2011*

Questa prassi affronta e risolve la questione dell'assoggettamento ad Iva dei beni comunitari inviati fuori UE per lavorazioni e reimportati al termine della prestazione. Si tratta del particolare regime del perfezionamento attivo, che prevede l'applicazione della fiscalità di confine (dazi ed Iva) solo sul valore aggiunto generato dalla lavorazione. Fino a tutto il 2009 l'Iva sulla lavorazione veniva assolta direttamente in dogana. A seguito della riforma recata dal D.Lgs. 18/2010, a partire dal 1° gennaio 2010, le lavorazioni, in quanto prestazioni "generiche" (art. 7-ter del DPR 633/72), sono diventate territorialmente rilevanti in Italia quando il committente è nazionale e la relativa imposta va assolta secondo la regola del reverse charge. Sicché, considerato che a questa modifica non ha fatto seguito l'aggiornamento della modalità di applicazione dell'Iva all'importazione né delle fattispecie di non imponibilità, si era profilato il rischio di una doppia imposizione, con tassazione sia all'atto dell'autofatturazione

della prestazione che alla reimportazione dei beni lavorati.

La situazione era nota a livello comunitario e – come è stato annunciato nel corso della direttiva MAP del 14 aprile 2011 – era già stata risolta a livello interno dalle Dogane, sentite le Entrate, secondo lo schema poi formalizzato nella circolare 37/E ed inizialmente confermato con la risposta scritta al quesito di un operatore doganale.

Le novità – Nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E/11 è previsto che l'Iva va regolata in autofattura, provvedendo poi a stornare l'imposta assolta con questo meccanismo da quella applicata in dogana all'atto dell'importazione. Se, invece, l'assolvimento dell'imposta in reverse charge non può essere dimostrata, si segue la regola generale di liquidazione e assolvimento in dogana. In questo caso l'autofattura per il servizio va comunque emessa ma senza esposizione dell'Iva, rinviando al documento doganale con cui si è assolta l'imposta.

In aderenza a questo indirizzo,

l'Agenzia delle Dogane, con la nota del 7 settembre, ha dettato le seguenti modalità operative:

(i) all'atto della reimportazione dei beni la liquidazione dell'Iva deve avvenire nei modi ordinari, (art. 69 del DPR 633/72) ed il relativo ammontare va indicato nella casella 47 del DAU, utilizzando il codice 405 (imposta sul valore aggiunto relativa alle importazioni);

(ii) per evitare la doppia imposizione, attesa l'avvenuta autofatturazione del servizio, dall'ammontare a debito così determinato deve essere stornato l'ammontare dell'Iva relativa alla prestazione di lavorazione assolta in reverse charge, utilizzando a tal fine il codice tributo 407 (aggiornato alla nuova fattispecie) da indicare sempre nella casella 47 del DAU. Attraverso la preventiva imputazione dell'intera Iva e il successivo scomputo dell'imposta già assolta, in bolletta rimane quantificato solo l'importo dell'Iva afferente i dazi (se dovuti). Questa procedura risulta applicabile anche ai casi di merce acquistata fuori UE, ivi sottoposta

a lavorazione e successivamente importata nella Comunità, così come all'esportazione definitiva di merci senza trasferimento della proprietà e successiva reimportazione, sulla scorta di una lista valorizzata.

Resta fermo che la modalità in esame richiede la dimostrazione dell'avvenuta estinzione dell'Iva. Difatti, l'Agenzia delle Dogane ha previsto che alla casella 44 del DAU siano indicati gli estremi del documento presentato in dogana (autofattura o fattura estera integrata dal committente nazionale) attestante l'assolvimento dell'Iva sulla lavorazione in reverse charge.

Benedetto Santacroce  
Matteo Mantovani

Così si evita la doppia imposizione

- la liquidazione dell'Iva all'importazione deve avvenire in dogana, secondo le regole ordinarie (art. 69 del DPR 633/72);
- l'ammontare dell'Iva deve essere indicato nella casella 47 del DAU, utilizzando il codice 405 (imposta sul valore aggiunto relativa alle importazioni);
- dall'ammontare a debito così determinato deve essere stornato l'ammontare dell'Iva relativa alla prestazione di lavorazione già assolta dal committente in reverse charge, utilizzando il codice tributo 407 (aggiornato dalle Dogane alla nuova casistica) da indicare nella casella 47 del DAU;
- nella casella 44 del DAU devono essere indicati gli estremi del documento presentato in dogana (autofattura ovvero fattura estera appositamente integrata dal committente nazionale) che attesta l'avvenuto assolvimento dell'Iva sulla prestazione di lavorazione;
- se, invece, l'Iva sulla lavorazione è assolta in dogana, l'autofattura relativa alla prestazione va comunque emessa, ma in luogo dell'imposta va indicata la menzione "Iva assolta in dogana con documento doganale XY".



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

Società unipersonale  
Capitale sociale interamente versato X 52.000,00

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

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

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

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

# La dogana 2011 si veste di nuovo

*Relativamente all'articolo "Il doganalista si veste di nuovo" (Il Doganalista n. 1/2011, pagg. 3-4) pubblichiamo un approfondimento dello stesso autore.*



Nel-  
l'articolo "La dogana 2011 si veste di nuovo" ("Il Doganalista", n. 1/2011, pagg. 3-4) è stato succintamente trattato un ampio quadro di novità che

sono contenute nel regolamento (CE) 1063/2010: Tra queste merita di essere rimarcata quella per cui dal 1° gennaio 2017 il certificato FORM A che viene attualmente rilasciato dalle competenti autorità nell'ambito del Sistema delle Preferenze Generalizzate lascerà il campo ad un nuovo sistema di autocertificazione degli esportatori registrati: questi saranno registrati presso le competenti autorità dei paesi beneficiari e potranno direttamente fornire le dichiarazioni di origine ai lo-

ro clienti: ciascun Paese beneficiario dovrà costituire un database di esportatori registrati e comunicare i relativi dati alla Commissione Europea, che istituirà una banca dati centrale degli esportatori al fine di consentire agli operatori europei di verificare se il fornitore è un esportatore registrato. Analogamente, gli operatori dell'Unione europea che effettuano esportazioni, ai fini del cumulo bilaterale dell'origine, dovranno essere registrati presso le autorità competenti degli Stati membri.

*Per facilità di consultazione si riporta di seguito l'articolo relativo.*

**D**al 1° gennaio scorso gli operatori economici comunitari hanno incominciato ad interfacciarsi con una serie di novità introdotte nella normativa doganale dai regolamenti (CE) nn. 1875/2006, 312/2009 e 1063/2010, che intervengono rispettivamente sulla dichiarazione sommaria di entrata nell'ambito del progetto Import Control System (i primi due) e sulle modalità di concessione dell'origine preferenziale nell'ambito del sistema delle preferenze generalizzate (il terzo).

## **Entry Summary Declaration**

Come è noto, dall'inizio dell'anno le merci destinate ad essere introdotte nel territorio doganale comunitario devono necessariamente essere precedute (e poi accompagnate all'atto dell'ingresso) da una ENS (Entry Summary declaration), una dichiarazione sommaria di entrata che deve contenere alcuni dati essenziali per identificare le caratteristiche della spedizione ed accelerare le operazioni di analisi dei rischi in dogana.

In Italia, l'Agenzia delle Dogane

ha - molto opportunamente - individuato nel Manifesto Merci in Arrivo lo strumento per comunicare i dati suddetti, in considerazione della familiarità che gli operatori doganali hanno con esso.

Grazie al nuovo sistema, che rappresenta un ulteriore rilevante passo nell'utilizzo dell'informatica in dogana, l'operatore commerciale può disporre in un lasso di tempo estremamente più circoscritto rispetto al passato delle merci che ha presentato per l'importazione, con evi-



denti benefici in termini di fluidità dei traffici. Tuttavia, sarà fondamentale la modalità con cui le autorità doganali dei diversi Paesi membri gestiranno questa fase di start up: è infatti possibile che, inizialmente, i mezzi di trasporto delle merci giungano ai punti d'ingresso nel territorio doganale comunitario senza che nel sistema informatico delle amministrazioni doganali siano già stati immessi i dati contenuti nella dichiarazione sommaria di entrata oppure che essa risulti incompleta o riporti dati inesatti.

In queste ipotesi – anche in considerazione del fatto che per ogni spedizione riportata nella dichiarazione di entrata occorre fornire gli appositi dati – c'è il rischio che si verifichi un rallenta-

mento delle operazioni di appuramento o una loro paralisi, senza neppure la possibilità di liberare il mezzo di trasporto perché potrebbe accadere che alcune partite relative alla dichiarazione non possano essere appurate per mancanza o insufficienza dei dati conferiti.

Per queste eventualità, sempre possibili allorquando ci si deve confrontare con delle novità, sarebbe opportuno che l'Agenzia delle Dogane si facesse parte diligente presso la Commissione Europea per consentire l'individuazione di soluzioni condivise a livello comunitario, magari d'intesa con i Paesi che, per numero di operazioni, sono maggiormente esposti al rischio di ritardi: ciò anche per evitare interpretazioni

non omogenee o, peggio, "creative" nell'ambito dell'unitario territorio dell'Unione.

Dal canto loro, gli operatori economici possono dare un contributo fondamentale per agevolare il lavoro degli Uffici, sensibilizzando i loro fornitori a comunicare tempestivamente i dati essenziali per la corretta compilazione della dichiarazione sommaria di entrata o eventualmente concordando con il vettore l'acquisizione di tali dati al fine della presentazione della dichiarazione da parte di questi. Al momento della stesura di questo articolo, non si hanno indicazioni sufficienti per stabilire le conseguenze delle nuove disposizioni, l'auspicio è che i timori si rivelino infondati.



41012 CARPI (Mo)  
Via Ferrara, 19 - Tel. (059) 683805  
C.F. MST FNC 44701 E522Y  
P.IVA 01902420361  
Patente N. 4805 rilasciata da:  
Ministero delle Finanze  
Dir. Gen. le delle Dogane  
Iscritto Albo Professionale  
Spedizionieri doganali di  
Bologna al N. 497

*Dott. Franco Mestieri*  
*Spedizioniere Doganale*

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

**Consulenze in :**

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

### **Nuove regole per i FORM A**

Dal 1° gennaio sono entrate in vigore anche le norme del codice doganale comunitario che disciplinano le nuove modalità di concessione dell'origine preferenziale nell'ambito del Sistema delle Preferenze Generalizzate: con il regolamento (UE) n. 1063/2010 del 18 novembre scorso (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L 307 del 23 novembre), la Commissione Europea ha infatti apportato rilevanti modifiche ad un apparato normativo ritenuto eccessivamente complesso, restrittivo ed inidoneo a garantire da possibili frodi gli importatori comunitari.

Il sistema delle preferenze tariffarie generalizzate (SPG) è stato istituito a livello comunitario al fine di consentire ai Paesi in via di sviluppo di beneficiare di agevolazioni daziarie sulle merci di essi originarie, in modo da favorire le esportazioni verso l'Unione Europea delle produzioni di aree economicamente più deboli. Onde comprovare il carattere originario dei prodotti, i fornitori degli importatori comunitari, finora, provvedevano a farsi rilasciare dalle competenti autorità del Paese di produzione un apposito certificato (Modulo A), che poteva essere oggetto di verifica sulla sua attendibilità per sondaggio o in caso di dubbi da parte delle autorità doganali dello Stato membro di importazione, ovvero tramite un'indagine dell'Ufficio Europeo per la Lotta Antifrode.

Il significativo numero di illeciti verificatisi nel quadro dell'applicazione del sistema, la complessi-

tà della normativa (che ha spesso indotto in errore gli esportatori e le autorità dei Paesi terzi) e l'esistenza di restrizioni che hanno in molti casi pregiudicato l'accesso al trattamento preferenziale hanno indotto la Commissione Europea a modificare i pertinenti articoli del regolamento (CE) n. 2454/93, recante le disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario.

Il quadro delle novità è molto ampio e vi sono differenti periodi di entrata in vigore.

Un primo ambito di interventi ha riguardato i criteri per attribuire l'origine preferenziale ad un determinato prodotto realizzato in un Paese che beneficia del Sistema delle preferenze generalizzate: è stata elevata significativamente la percentuale di materiali non originari del Paese beneficiario ammessa affinché la fabbricazione possa essere considerata come lavorazione o trasformazione sufficiente a conferire al prodotto il carattere originario, al fine di agevolare le lavorazioni o trasformazioni nei Paesi in via di sviluppo.

È stato inoltre rivisto l'elenco delle operazioni di lavorazione o trasformazione insufficienti in ogni caso a conferire l'origine preferenziale, con una particolare attenzione al mercato dello zucchero: al fine di prevenire la deviazione dei flussi commerciali ed eventuali distorsioni, è stato introdotto un apposito divieto di miscelazione dello zucchero con qualsiasi altra sostanza.

Ulteriori novità riguardano i settori nei quali non si applica il cri-

terio del valore aggiunto, per i quali il nuovo articolo 79 innalza dal 10 al 15% del prezzo franco fabbrica (o, a seconda dei casi, del peso) la proporzione di materiali non originari autorizzata nella fabbricazione del prodotto originario, mentre è completamente innovata la disciplina del rilascio del certificato Modulo A.

Gli articoli 90 e seguenti (che però entreranno in vigore solo dal 1° gennaio 2017, a differenza degli altri, per i quali l'operatività è dal 1° gennaio scorso) prevedono infatti la registrazione obbligatoria degli esportatori presso le autorità competenti dei Paesi beneficiari al fine di agevolare lo svolgimento dei controlli mirati successivi all'esportazione: è stato pertanto introdotto un elenco elettronico degli esportatori registrati, il cui contenuto deve essere comunicato alla Commissione dall'autorità pubblica competente del Paese beneficiario.

Sulla base di tale elenco, la Commissione costituirà una banca dati centrale degli esportatori, cui potranno accedere le autorità doganali comunitarie e gli operatori economici che potranno in questo modo verificare se il loro fornitore è un soggetto affidabile e controllabile, legittimato ad ottenere un certificato di origine. Ciò consentirà di agevolare i controlli (obbligatori) dei Paesi terzi e della Commissione Europea sui produttori, con un evidente impatto su comportamenti illeciti le cui conseguenze, finora, sono state fatte ricadere sugli importatori comunitari.

Alessandro Fruscione

# Polizza assicurativa responsabilità civile

*Il centro Studi e Servizi del Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali ha studiato  
tramite banchemo costa insurance broker spa due convenzioni assicurative*

## 1) Polizza assicurativa della responsabilità per lo spedizioniere doganale

Polizza assicurativa RC per coprire tutte le responsabilità del doganalista quando opera in rappresentanza diretta, indiretta e nel caso in cui asseveri.

Ma la novità più importante della nostra convenzione riguarda la copertura dei danni patrimoniali involontariamente e/o incolpevolmente cagionati a terzi, compreso l'Erario, nell'esercizio dell'attività di spedizioniere doganale iscritto nel relativo albo anche quando lo stesso è chiamato in causa per la responsabilità solidale.

Per cui l'operatore doganale che opera in rappresentanza diretta e/o indiretta potrà assicurare multe, ammende o sanzioni pecuniarie irrogate al proprietario delle merci, o all'Assicurato stesso quale responsabile in solido. Inoltre la polizza può coprire facoltativamente altre attività svolte dal doganalista: spedizioniere/ vettore, operatore in logistica, NVOCC.

## 2) Garanzie fidejussorie a favore delle dogane

*banchemo costa insurance broker spa ha una struttura dedicata nel settore delle cauzioni doganali ed ha la possibilità di proporre tassi altamente concorrenziali.*

Siamo in grado di offrire agli spedizionieri doganali iscritti all'albo tutte le garanzie fidejussorie richieste dall'amministrazione doganale:

- Pagamento periodico e/o differito dei diritti doganali.
- Traffico di perfezionamento attivo e passivo (ex temporanea importazione ed esportazione).
- Vincolo al regime del deposito doganale
- Daziati sospesi.
- Trasferimento da una dogana italiana all'altra (c.m.e.).
- Transito comunitario: garanzie globali e forfettarie.
- Ogni altra garanzia richiesta dall'Autorità doganale.

Per chiarimenti e assistenza rivolgersi a:

banchemo costa insurance broker s.p.a. - Via Pammatone, 2 - 16121 GENOVA  
tel. 010.5631.700 - 765 - 773 - 731 - 771 fax 010.566.407 e-mail: cargo@bancostains.it  
Giampaolo MAZZINI 010/5631.765 - 3351917417  
Giovanni ZAMPICHELLI 010/5631.731



# Customs brokers professione unica, orizzonti diversi

Il progetto in questione, denominato *"broker revision project"* è stato annunciato ad aprile 2011 e fa parte di un pacchetto di iniziative volte a ridurre le inefficienze dal punto di vista doganale, sia in termini di procedure amministrative che di pratiche commerciali, e a realizzare, contemporaneamente, un monitoraggio più accurato dei flussi di merci provenienti o destinate verso l'estero.

Alcune fonti stimano infatti l'incidenza di tali inefficienze, in termini di aumenti di costi a carico delle imprese importatrici od esportatrici, in una misura variabile dal 5 al 15%.

Tra le iniziative in questione possiamo citare *"l'air cargo security"*, programma di rafforzamento della sicurezza aerea basato su una ulteriore anticipazione delle informazioni relative alle merci trasportate via aerea (in alcuni casi fino a 30-70 ore prima dell'arrivo del veicolo nel territorio americano); *"l'intellectual property rights enforcement"*, sistema rafforzato di tutela dei diritti di proprietà intellettuale basato su una stretta cooperazione e condivisione di informazioni tra agenzie governative coinvolte nel commercio estero e la comunità commerciale; il migliora-

## Usa-UE Usa-UE

*Mentre in Europa si tende a fare tutto un fascio degli intermediari doganali - qualificandoli tutti, indistintamente, come "rappresentanti doganali" - le dogane americane annunciano un'iniziativa di riforma della professione di customs broker (spedizioniere doganale) nel Paese, che dovrebbe ridisegnare completamente il ruolo di tale intermediario, elevandone standard qualitativi e separandone funzioni e responsabilità da quelle degli spedizionieri (forwarding agents)*

mento del sistema di analisi e gestione dei rischi in dogana; la strategia nazionale per la sicurezza delle catene logistiche; il potenziamento del sistema telematico doganale *"ACE"* e l'estensione del single window americano *"l'International Trade Data System"* anche alle operazioni di esportazione, in modo da abbattere i costi di uscita delle merci americane dal territorio USA e renderle più competitive sui mercati esteri.

Il *"Broker revision project"*, in particolare, si basa su un principio assai semplice: il customs broker, essendo un intermediario fra impresa e dogana, può essere utilizzato come vera e propria estensione di quest'ultima per lo svolgimento di una serie di compiti burocratici ad alto impiego di personale che sarebbe improduttivo o sconveniente lasciare ancora radicati nella competenza delle dogane.

Un primo esempio è costituito dai controlli di legittimità sulle operazioni che l'impresa intende porre in essere. Essendo lo spedizioniere doganale il soggetto che si occupa della raccolta e della trasmissione (non solo alle dogane) di tutti i dati e le informazioni che documentano le stesse, nessuno meglio di

lui è in grado di eseguire un primo controllo volto a saggiarne la regolarità.

Per le dogane, il fatto che l'impresa si sia rivolta ad uno specialista per l'esecuzione delle formalità amministrative relative alla movimentazione delle proprie merci, costituirà una garanzia della correttezza dell'operazione in oggetto, che a sua volta contribuirà ad abbattere i profili di rischio della stessa. Naturalmente, nella costruzione di tale profilo inciderà anche la situazione storica dello spedizioniere doganale, in quanto più corretto e trasparente sarà stato l'operato di quest'ultimo in passato e più basso sarà il profilo di rischio di cui beneficerà il suo cliente. Si tratta in sostanza di un sistema premiale che incentiva l'intermediario doganale ad operare secondo

parametri di particolare serietà, professionalità e qualità, per non rischiare che un suo comportamento errato, scorretto o poco consono agli standard che la professione impone, determini una penalizzazione dei clienti sotto il profilo dei controlli, il quale a sua volta spingerebbe questi ultimi a rivolgersi per il futuro ad altri suoi colleghi che operano più professionalmente.

Un meccanismo del genere, sia pure previsto dai sistemi di analisi dei rischi di altri Paesi (compreso quello italiano, che tiene conto dei precedenti dello spedizioniere doganale ai fini della costruzione del profilo di rischio associato alle operazioni), prevede tuttavia nuove ipotesi sanzionatorie in caso di errori, omissioni o irregolarità dichiarative imputabili allo spedizioniere doganale, e

quindi responsabilità ulteriori che scatteranno a fronte del suo eccipibile operato. A ciò verrà affiancata una procedura più selettiva per il rilascio della licenza abilitativa all'esercizio della professione di customs broker, con un esame più rigoroso di quello attuale, in modo da scartare a monte soggetti non adeguatamente preparati dall'accesso alle attività di intermediazione doganale, riservate negli Stati Uniti ai soli spedizionieri doganali. L'esame in questione potrà essere tuttavia svolto anche on-line, al fine di agevolare quanto più possibile l'accesso a tale professione, ritenuta critica per lo sviluppo ed il corretto svolgimento dei traffici.

Anche in materia di procura doganale (customs power of attorney), prima dell'accettazione dell'incarico, lo spedizioniere do-

**Piazza della Vittoria, 12/32 - - 16121 GENOVA**  
*Casella postale 989 - c.c.p. n. 500165*  
[euoinformatica@euroitalia-editrice.it](mailto:euoinformatica@euroitalia-editrice.it)      [www.euroitalia-editrice.it](http://www.euroitalia-editrice.it)

**DA ULTIME 45 ANNI AL SERVIZIO DEGLI OPERATORI OCCIDENTALI**

**● Attività editoriale - pubblicazioni tecnico-doganali**



Codice Dogane Comunitarie  
di Giuseppe Geronzi



Diritto doganale  
di Felice Biondi



IVA Comunitaria  
di Giuseppe Geronzi



Dogane doganali  
di Giuseppe Geronzi



Rapporto doganale per la  
vendita all'estero delle merci  
di Giuseppe Geronzi



Dogane doganali  
di Giuseppe Geronzi



Dogane doganali  
di Giuseppe Geronzi

- Per consentire un facile **AGGIORNAMENTO**, i volumi sono confezionati a fogli mobili raccolti in robuste copertine cartonate ricoperte di telecron o a richiesta i raccoglitori ad anelli.
- Le opere sono inviate **AGGIORNATE** al momento dell'ordine.
- L' **ABBONAMENTO ANNUALE** ai fascicoli di aggiornamento assicura la costante operatività dei testi.

**● Consulenza doganale online e telefonica:**  
**uno staff di esperti a disposizione dei CLIENTI/ABBONATI**

GRATIS

[www.euroitalia-editrice.it](http://www.euroitalia-editrice.it)

- La nostra **NUOVA TARIFFA DOGANALE** è consultabile on-line.
- Anche le **NOTE ESPLICATIVE** sono consultabili on-line sul nostro sito.
- Stiamo provvedendo a rendere disponibili sul nostro sito tutte le nostre opere.

**CONTATTATECI**  
per quanto concerne la nostra attività, i prezzi, gli abbonamenti, le spedizioni, ecc.

**Tel. 010.566648 - 010.593519      Fax 010.542320**  
[informazioni@euroitalia-editrice.it](mailto:informazioni@euroitalia-editrice.it)

ganale dovrà eseguire verifiche più rigorose, oltre che sulla conformità dell'operazione alle normative e regolamentazioni americane, sull'identità del soggetto che gli ha conferito l'incarico e dell'impresa per conto della quale agisce. Inoltre è prevista una più precisa suddivisione di ruoli e responsabilità tra gli attuali 12.359 spedizionieri doganali registrati nel Paese e le case di spedizione. Al momento l'iniziativa in oggetto è ancora in una fase concettuale, per cui i dettagli non sono ancora noti.

Altra novità rilevante è la proposta di trasformare gli spedizionieri doganali in vere e proprie leve in grado di ampliare l'accesso a programmi di partenariato con le dogane quali l'"Importer Self-Assessment" (un programma di compliance doganale concepito esclusivamente per le imprese importatrici americane, che attribuisce una serie di facilitazioni commerciali a coloro che adottano un sistema di monitoraggio e controllo interno conforme a specifiche direttive impartite dalle dogane) od altre iniziative simili. Tale soluzione è stata concepita soprattutto per favorire quelle piccole imprese che desiderano realizzare operazioni di commercio estero pur non avendo la capacità di gestire in proprio delle operazioni doganali.

Sarà infatti possibile soddisfare alcuni dei requisiti richiesti ai fini dell'accesso ai programmi in questione tramite uno spedizioniere doganale, così da poter godere di tutti i benefici connessi (es. controlli ridotti e minori richieste documentali), senza necessariamente dover assumere personale specializzato o

strutturarsi diversamente in materia di sistemi contabili e di rendicontazione interni.

*“ Resta tuttavia il problema per lo spedizioniere doganale di strutturare la propria contabilità interna in maniera adeguata, in modo che l'amministrazione possa eseguire controlli contabili affidabili e soprattutto completi sui clienti e sulle operazioni da questi posti in essere. Un aspetto non semplice, che ha già provocato in passato il fallimento dell'iniziativa "broker self-assessment", basata proprio sul trasferimento dei controlli contabili dall'operatore allo spedizioniere doganale che lo rappresenta, ma che altri Paesi già da tempo praticano con successo (è il caso ad esempio dell'Argentina, con il sistema del "depositario fiel") ”*

È sorprendente come in un periodo di forti convergenze verso univoche iniziative in ambito doganale (es. single window,

sportello unico doganale, sistemi comuni di analisi dei rischi), merito soprattutto dei vari strumenti di armonizzazione promossi dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane (Convenzione riveduta di Kyoto, Framework of Standards to Secure and Facilitate the Global Trade), si registrino scelte così diverse tra Unione europea e Stati Uniti in materia di attribuzione delle funzioni di intermediazione doganale.

Il nuovo Codice doganale modernizzato (Regolamento CE n. 450/2008, peraltro, in fase di modifica per adattarlo alle novità del Trattato di Lisbona), istituisce la categoria del "rappresentante doganale", nella quale andrà a confluire tutta la variegata gamma di intermediari doganali che operano nei 27 Paesi dell'Unione Europea, spedizionieri doganali compresi.

Ciascuno Stato membro viene lasciato sostanzialmente libero di regolamentare al proprio interno le modalità di accesso e di esercizio delle attività in questione, ma quando si tratterà di accettare che gli intermediari di altri Stati membri vengano ad operare in qualità di rappresentanti doganali al proprio interno, questi non potranno fare altro che ammetterli, pur non avendo preliminarmente verificato il loro grado di competenza e preparazione. Infatti basterà che i soggetti in questione siano in possesso di certificazione AEO (del tipo "C" o "F") oppure di un'abilitazione ad hoc rilasciata dalle dogane del Paese dove sono stabiliti il cui rilascio è subordinato stranamente al sod-

disfacimento degli stessi criteri previsti per l'AEO.

A parte la curiosità di tale soluzione e la confusione che sembra ancora regnare tra AEO e rappresentante doganale - figure che spesso si sovrappongono nella suddetta regolamentazione - non si può fare a meno di notare una situazione a dir poco paradossale: se sull'altra sponda dell'Atlantico si fa di tutto per responsabilizzare maggiormente gli intermediari doganali, affiancandoli alle dogane nella lotta alle situazioni irregolari o illecite, da noi si cerca di deresponsabilizzarli, liberalizzando le funzioni di intermediazione in dogana, considerate come un mero costo aggiuntivo per le imprese a causa del compenso che tali soggetti percepirebbero nel curare per conto altrui, le formalità dichiarative in dogana.

Meglio dunque se le imprese iniziano a gestirle in proprio, facendo a meno di tali intermediari, per quanto possibile.

In tale approccio si trascura però che il ruolo dello spedizioniere non è semplicemente quello di un "trasmettitore di informazioni" alle dogane.

Alla base della compilazione di una bolletta doganale v'è infatti una vera e propria cultura, che richiede la conoscenza di regole assai complesse e soggette a continui cambiamenti.

Ma quello che è ancora più preoccupante è il fatto che questa eccessiva flessibilità nell'accesso ed esercizio delle funzioni di intermediazione doganale ri-

schia di produrre conseguenze pregiudizievoli, anche al di fuori dell'Unione Europea.

Se è vero infatti che la sicurezza della catena logistica è pari a quella del suo anello più debole, diventano a rischio anche quelle catene logistiche che hanno termine al di fuori del territorio dell'Unione Europea.

D'altro canto, per poter gestire in proprio le formalità doganali, le imprese europee dovranno strutturarsi adeguatamente, internalizzando queste competenze ed assumendo personale specializzato.

Non si vede come questa situazione possa generare risparmi di costi, tanto più se si tiene conto che recenti studi, alcuni dei quali condotti anche in Europa, dimostrano come negli ultimi anni le imprese stiano esternalizzando sempre più le attività di tipo doganale e logistico in genere, data l'alta incidenza dei costi connessi a tali funzioni.

Fenomeno questo accentuato dalla crisi economica globale degli ultimi due anni. Il dato in questione trova conferma nel mondo della ricerca accademica.

Elmuti, Kathawala e Maonipallil ("*Outsourcing to gain a Competitive advantage*"), nel 1998 avevano stimato in circa il 9% il risparmio ottenibile dall'outsourcing delle attività logistiche da parte delle imprese (funzioni doganali incluse).

Riteniamo che oggi tale percentuale sia ancora più elevata, a causa della natura più complessa e frammentaria delle ca-

tene logistiche, nonché dei nuovi requisiti di trasmissione (anticipata) dei dati, i quali, come noto, impongono investimenti in sistemi informatici a carico degli intermediari che, in ultimo, vengono scaricati sui clienti (un esempio è costituito dalla aggiuntiva praticata all'inizio di quest'anno dalle agenzie marittime e case di spedizione internazionali a copertura degli oneri derivanti dall'obbligo di pre-notifica dei dati di sicurezza alle dogane dell'Unione Europea entrati in vigore dal 2011).

Concludiamo allora questo articolo con un interrogativo, nella speranza che stimoli un'adeguata riflessione nelle opportune sedi.

Considerata la natura altamente tecnica delle regole che presiedono alla corretta compilazione di una "semplice" bolletta doganale e vista la delicatezza della funzioni di intermediazione doganale (in quanto, avendo a che fare con la liquidazione dei dazi e degli altri diritti gravanti sulle merci, tali funzioni vanno evidentemente ad impattare sui bilanci nazionale e comunitario), è opportuno che le stesse vengano riconosciute anche a soggetti di non accertata competenza o che siano riservate, piuttosto, a figure professionali oggetto di una valutazione preventiva ad opera dell'amministrazione, dato che è con essa che alla fine dei conti tali soggetti andranno ad interloquire?





## A volte siamo... ...a volte non siamo!

**S**i sostiene sempre più spesso che lo spedizioniere doganale, libero professionista, rappresentando il proprietario delle merci, non solo nel momento iniziale della presentazione della dichiarazione doganale, ma anche nelle fasi successive, fino al momento in cui la dichiarazione diviene "bolletta", atto pubblico, nell'esercizio delle sue funzioni è, egli stesso, un pubblico ufficiale.

Con gravi ricadute sul livello di responsabilità a suo carico.

Sebbene si concordi con la considerazione che allo spedizioniere doganale, in quanto libero professionista, è richiesta la diligenza qualificata, propria dei

professionisti, e non quella del buon padre di famiglia, tuttavia non basta questa considerazione, né quella che la bolletta doganale è un atto pubblico, per fargli assumere la veste e le responsabilità del pubblico ufficiale.

Tale veste l'assumono, invece e certamente, i funzionari delle dogane, nell'esercizio delle funzioni ad essi demandate.

Egli, pertanto, dovrà valutare la documentazione ricevuta con la professionalità di cui dispone e dovrà presentarla in dogana attestando la conformità dei documenti presentati a corredo della dichiarazione proprio con quelli ricevuti e valutati.

Il codice penale in vigore, agli articoli 357-358 distingue tra pubblico ufficiale e incaricato di un pubblico servizio.

L'articolo 357 definisce pubblici ufficiali i titolari di una funzione pubblica amministrativa, disciplinata da norme di diritto pubblico e da atti autoritativi, caratterizzata dalla formazione e dalla volontà della Pubblica Amministrazione o dal suo svolgersi per mezzo di poteri autoritativi o certificativi.

È tale il pubblico funzionario, delegato ed autorizzato a svolgere una pubblica funzione amministrativa.

L'articolo 358 definisce, invece, gli incaricati di un pubblico



servizio. In questa categoria sono da iscriversi i professionisti che abbiano superato l' "esame di stato", che li abilita a svolgere un pubblico servizio, inteso come attività disciplinata nelle stesse forme della pubblica funzione, ma caratterizzata dalla mancanza dei poteri tipici di quest'ultima.

Ed è perciò il funzionario di dogana, pubblico ufficiale, che rende atto pubblico (bolletta) la dichiarazione presentata dallo spedizioniere doganale.

Lo fa nei tempi ed alle condizioni indicate nell' articolo 9 del D. Lgs. 374/90.

In ordine alla responsabilità solidale dello spedizioniere doganale derivante dall'obbligo di

presentare documentazione autentica, si rappresenta:

a) innanzitutto, che lo spedizioniere doganale non può attestare l'autenticità dei documenti ricevuti dal suo cliente, essendo preclusa ogni attività d'indagine, ma deve riconoscerla come autentica sulla base della sua esperienza professionale e come tale presentarla in dogana, dovendo, in caso contrario, rifiutare il mandato;

b) che la Suprema Corte con la sentenza n. 3623 del 11/01/2006 ha affermato " l'art. 201.3 del Reg. CEE 2913/92 (codice doganale comunitario)... esclude che possa essere chiamato a rispondere dell'adempimento dell'obbligazione doganale

chi, come lo spedizioniere italiano (rectius spedizioniere doganale), abbia agito in nome e per conto del proprietario della merce transitata in dogana;...";

c) che neppure l'asseverazione può conferire allo spedizioniere doganale la veste di pubblico ufficiale. "Per asseverazione si intende la verifica della corrispondenza dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate con i documenti sui quali le stesse si basano. Relativamente alle dichiarazioni doganali, l'asseverazione comprende anche l'attestazione che l'operazione doganale richiesta è regolare, completa dei documenti necessari e risponde a tutti i requisiti richiesti dalla normativa vigente per poter essere



# BETA-TRANS S.p.A.

## C.A.D. BIANCULLI

Centro di Assistenza Doganale s.r.l.



I clienti Beta-Trans hanno ora a disposizione nell'area di Milano, per una completa attività di handling, più di 40.000 mq. di magazzino e 10.000 mq. di uffici, assistiti per la relativa attività doganale dal "C.A.D. Bianculli" per la gestione delle procedure domiciliate di terzi e per tutta l'ulteriore attività tipicamente concessa al centro di assistenza doganale.

- MAGAZZINI DOGANALI DI TEMPORANEA CUSTODIA E DEPOSITO DOGANALE PER MERCI ESTERE
- DEPOSITO IVA
- CENTRO ELABORAZIONE DATI INTRASTAT
- SDOGANAMENTI IMPORT / EXPORT

Head Office: Via Londra 7/9 – 20090 Segrate (Mi)  
Tel. 02.2169571 – Fax. 02.26920454

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

effettuata.” (comma 5 dell’art. 2 della legge 213/2000);

d) che lo spedizioniere doganale ha l’obbligo di esercitare il suo ufficio (art. 3 della legge n. 1612 del 1960) e che il controllo che deve eseguire riguarda esclusivamente la corrispondenza tra la sua dichiarazione e la situazione obiettiva della merce risultante dalla documentazione a lui fornita e che se minacciato, al fine di esercitare in maniera non conforme il suo ufficio, è tutelato anche da norme criminali particolari (es. resistenza ex art. 337 c.p.). Sebbene non possa negarsi la posizione ormai pubblicistica dello spedizioniere doganale, a suo carico non potrà che configurarsi un concorso con il reato di falsità ideologica solo qualora sia consapevole che la dichiarazione documentale non è conforme quella reale.

Sarà il privato che ha fornito dichiarazioni false allo spedizioniere doganale inconsapevole a rispondere del reato di falsità ideologica in atto pubblico (tale essendo la bolletta doganale).

Lo spedizioniere doganale, iscritto nell’albo professionale istituito con legge 22 dicembre 1960 n. 1612, e che ha sottoscritto la dichiarazione doganale in regime di rappresentanza diretta è tenuto, per giurisprudenza consolidata, a controllare solo la corrispondenza tra la dichiarazione fatta alla dogana e la situazione oggettiva della merce risultante dalla documentazione fornita dal suo mandante, a meno che dalla mera lettura della sola documentazione emergano mani-

feste incongruenze.

L’art. 201.3 del CDC esclude che possa essere chiamato a rispondere dell’adempimento dell’obbligazione doganale chi abbia agito in nome e per conto del proprietario della merce transitata in dogana, presentando documentazione vera ed autentica.

L’obbligo di fornire documentazione autentica va interpretato nel senso che il dovere di fornire genuine informazioni all’autorità doganale non va confuso con una sorta di vincolo per uno specifico accertamento della bontà della informazione acquisita: l’obbligo di fornire documenti genuini si deve necessariamente intendere nel senso che è un preciso dovere del professionista produrre gli stessi documenti che sono stati a lui prodotti, i quali, a seguito di un loro esame, appaiono essere corretti, agendo lo spedizioniere doganale, né più, né meno, di come si comporterebbe un notaio.

Tale principio è fatto proprio da alcune recenti pronunzie del Supremo Collegio.

Tra le tante, Cass. V, 20.2.2006 n. 3623 Min. Finanze – Dell’Orco: “... Né la responsabilità dello spedizioniere doganale può trovare fondamento nel rischio professionale, per avere egli fatto affidamento sulla bontà della dichiarazione rilasciata dall’importatore ed aver omesso di accertarne la veridicità, in quanto il controllo che egli può effettuare riguarda solo la corrispondenza tra la dichiarazione che egli fa alla dogana e la situazione oggettiva della

merce risultante dalla documentazione fornita dall’imprenditore, e non si estende quindi alla verifica dell’esistenza di un “plafond” disponibile, che presupporrebbe un’ispezione della contabilità della ditta importatrice”.

Sempre in ordine alla responsabilità dello spedizioniere doganale si segnala la sentenza della Commissione Tributaria di I Grado di Trento, Sez. 1<sup>a</sup> n. 15/1/10, pronunciata il 07/12/2009, ove è affermato:

“Ma la responsabilità del ..... va esclusa anche volendo prescindere da questa carenza motivazionale, perché la responsabilità fiscale dello spedizioniere (rectius spedizioniere doganale) innocente (in quanto pacificamente estraneo al reato) in solido con l’importatore penalmente condannato, si traduce sempre, comunque la si voglia girare, in una ipotesi di responsabilità oggettiva, ritenuta inammissibile sia dalla giurisprudenza che dalla normativa comunitaria, anche perché il reato dell’importatore interrompe il nesso causale di responsabilità dell’operatore doganale.

Responsabilità oggettiva che non può essere giustificata, o fatta rivivere, nemmeno dalla procedura di domiciliazione e dall’istituto della rappresentanza indiretta, che la Dogana di ..... ha preso applicare”.

Nella citata sentenza è stata esclusa la responsabilità anche del rappresentante indiretto, cioè del soggetto che agisce a nome proprio ma per conto altrui, quindi a maggior ragione deve esse-

re esclusa la responsabilità dello scrivente che, si ripete, ha agito in regime di rappresentanza diretta, cioè in nome e per conto dell'importatore.

In ordine, poi, al dovere di diligenza è opportuno richiamare la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Genova, Sez. 12<sup>a</sup> n. 246/12/08, pronunciata l'11/07/2008, ove è affermato:

"A prescindere dalla natura formalistica o meno della mancata prestazione della cauzione non si può fare a meno di rilevare che se il contribuente è obbligato a prestare la cauzione l'Ufficio è altrettanto obbligato ad esigerla positivamente, dovendo l'Ufficio mettersi sempre nelle condi-

zioni di tutelare gli interessi dell'Amministrazione nazionale ed europea non delegando all'iniziativa del contribuente la possibilità o meno di prestare la cauzione e/o indurre quest'ultimo a non prestarla in mancanza di richiesta esplicita.

L'Ufficio, invece, avrebbe dovuto intervenire immediatamente e pretendere dall'operatore il rispetto delle norme.

Ne consegue che l'Ufficio ha la medesima responsabilità del contribuente condividendola con esso per cui, se deve essere censurato il comportamento del contribuente per essersi sottratto ad un onere legittimamente previsto e dovuto, a mag-

gior ragione emerge la responsabilità di omissione dell'A.F. che tale onere non ha imposto come invece avrebbe dovuto".

Dalla lettura dell'esposta sentenza risulta confermato che lo spedizioniere doganale non dispone né dei poteri né dei mezzi per effettuare i controlli posti, per incarico istituzionale alla Dogana. Non compete allo spedizioniere doganale la figura del pubblico ufficiale che compete, invece, ai funzionari doganali posti a salvaguardia di un interesse pubblico.

Gianni Gargano  
Vincenzo Guastella




**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)



Con sentenza della Prima Sezione del 15 settembre 2011 (causa C 138/10, DP grup EOOD c/ Direktor na Agentsia "Mitnitsi"), la Corte di Giustizia UE illustra il funzionamento dell'istituto dell'invalidazione delle dichiarazioni doganali, sancendo il principio secondo cui una volta accettata dall'autorità doganale, la dichiarazione doganale non può più essere annullata in sede giurisdizionale.

## Dichiarazioni doganali annullamento

La vicenda in esame analizza il caso di una società bulgara che aveva importato dal Brasile alcuni prodotti alimentari per immerterli in libera pratica all'interno dell'Unione europea. La ditta in questione aveva presentato all'autorità doganale una dichiarazione con una errata classificazione tariffaria delle merci. A seguito di controllo documentale della dichiarazione, l'ufficio doganale concedeva lo svincolo dei beni, disponendo un prelievo di campioni per esami di laboratorio più approfonditi.

Ultimata la perizia del Laboratorio Chimico Centrale, veniva contestata all'importatore l'errata classificazione doganale dei prodotti importati, per la quale l'amministrazione richiedeva all'importatore il versamento di dazi doganali, IVA ed interessi di mora aggiuntivi sulle somme già liquidate all'atto dello svincolo della merce.

Contro tale contestazione l'importatore proponeva ricorso innanzi al giudice amministrativo, chiedendo l'annullamento in sede giurisdizionale della dichiarazione in dogana. L'argomentazione del ricorrente si basava sulla constatazione che, essendo intervenuto sulla dichiarazione doganale un controllo da parte

dell'amministrazione doganale, successivamente culminato nell'accettazione della stessa, l'ufficio doganale aveva in un certo senso contribuito all'errore del dichiarante, non avvedendosi dell'inesattezza delle informazioni da egli fornite nella dichiarazione. Tale intervento inoltre determinava, sempre ad avviso del ricorrente, l'acquisizione da parte della dichiarazione doganale della natura di "atto amministrativo". In quanto tale, la dichiarazione doganale doveva pertanto ritenersi impugnabile davanti al giudice amministrativo. La tesi in questione, respinta dal giudice di prima istanza con ordinanza di irricevibilità del ricorso, veniva accolta dalla Corte Suprema Amministrativa bulgara, alla quale l'importatore aveva fatto appello. Nel confermare la natura di atto amministrativo della dichiarazione doganale, tale organo rinviava dunque la causa al giudice amministrativo di prima istanza affinché si proseguisse il procedimento. Quest'ultimo tuttavia sospendeva la causa, sottoponendo alla Corte di Giustizia UE una serie di questioni pregiudiziali volte ad ottenere un chiarimento in merito all'esatto inquadramento della vicenda.

Il ragionamento della Corte di

Giustizia è lineare. Muovendo dall'interpretazione dell'art. 4, punto 17, del Codice doganale (Reg. 2913/1992), che evidenzia la natura unilaterale della dichiarazione doganale, che come tale esclude la sua configurabilità come "decisione" ai sensi dell'art. 4, punto 5 del codice e di conseguenza la sua impugnabilità davanti all'autorità giudiziaria, viene precisato che, se da un lato le dogane hanno facoltà (e non l'obbligo) di verificare le informazioni fornite dal dichiarante all'interno della dichiarazione stessa (art. 68 CDC), dall'altro, il fatto che l'amministrazione non si avvalga di tale facoltà (non eseguendo alcuna verifica sulle merci), non comporta alcuna privazione o rinuncia da parte della stessa alla possibilità di effettuare verifiche successive allo svincolo delle merci al fine di verificare l'esattezza delle informazioni trasmesse dagli operatori (in specie, controlli a posteriori). Il sistema in questione è disciplinato in questo modo onde evitare che le dogane sottopongano a verifica sistematica tutte le spedizioni, situazione questa che evidentemente provocherebbe la completa paralisi dei traffici.

Perché tale dispositivo funzioni è però fondamentale che l'au-

torità doganale possa contare sulla fornitura di informazioni esatte e complete da parte degli operatori e loro rappresentanti doganali. Da ciò scaturisce l'obbligo, da parte di questi soggetti, di garantire l'esattezza delle stesse, obbligo che ricomprende, secondo la Corte di Giustizia, anche quello della indicazione in dichiarazione della corretta sotto-voce tariffaria nella quale è inquadrabile la merce. Tale lettura troverebbe conferma nel fatto che agli operatori (e loro rappresentanti doganali) la legislazione comunitaria offre un meccanismo specifico il cui scopo è proprio quello di evitare eventuali errori di classificazione della merce, interpellando preventivamente l'amministrazione ogni volta sussista una situazione di dubbio. Il riferimento è ovviamente all'informazione tariffaria vincolante (ITV), disciplinata dall'art. 12 del Codice doganale. L'art. 199, n. 1, primo trattino, delle DAC (Reg. 2454/1993), precisa inoltre che la presentazione in un ufficio doganale di una dichiarazione firmata dal dichiarante o dal suo rappresentante comporta una precisa assunzione di responsabilità da parte di questi soggetti, conformemente alle disposizioni vigenti, i quali diventano così garanti dell'esattezza delle indicazioni e dei dati riportati nella dichiarazione.

Quanto alla natura della dichiarazione doganale, una volta

accettata dal competente ufficio doganale, essa diviene atto irrevocabile da parte del dichiarante, salvo i casi di deroga tassativamente disciplinati dall'art. 251 DAC (es. viene accertato che le merci sono state erroneamente dichiarate per un regime doganale piuttosto che un altro, a condizione che l'errato regime comporti il pagamento di dazi e sempre che l'autorità doganale abbia ricevuto la richiesta di annullamento entro tre mesi dalla data di accettazione della dichiarazione). In quanto irrevocabile, la dichiarazione non può più essere annullata, nemmeno dall'autorità giudiziaria. Il Codice doganale, all'art. 66, par. 1, primo comma, disciplina inoltre l'istituto dell'invalidamento della dichiarazione in dogana, il quale consente al dichiarante di richiedere all'autorità doganale che una dichiarazione già accettata da quest'ultima venga considerata invalida, anche dopo che ne è avvenuta l'accettazione, purchè non sia già stato concesso lo svincolo delle merci. Sia pure in limitatissime ipotesi è tuttavia possibile, come accennato più sopra (art. 251 DAC), che l'invalidamento venga concesso addirittura dopo che le merci sono state rimesse nella disponibilità dell'operatore, sempre che il dichiarante abbia fornito la prova che la merce è stata dichiarata erroneamente per il regime doganale indicato in di-

chiarazione o che, in seguito a circostanze particolari, non è più giustificato il vincolo della merce al regime doganale per il quale essa è stata dichiarata.

La conclusione che si può trarre da questa importante sentenza della Corte di Giustizia è che qualora il dichiarante intenda chiedere di propria iniziativa l'invalidazione di una dichiarazione doganale precedentemente presentata, la sua domanda andrà indirizzata sempre all'autorità doganale e non a quella giudiziaria. Quest'ultima infatti non ha il potere di annullare una dichiarazione che sia stata accettata dall'amministrazione. Una volta intervenuto tale atto da parte dell'autorità doganale, al dichiarante non rimarrà altro che richiedere, sempre all'autorità doganale, l'invalidamento della dichiarazione stessa, possibilità che gli sarà riconosciuta fino a che non avviene lo svincolo delle merci, salvo che nei limitati casi di cui all'art. 251 delle DAC, dove viene ammessa una presentazione "tardiva" della richiesta di invalidamento. Solo all'esito di questa procedura, e dunque qualora la decisione adottata dalle dogane sia il rigetto della richiesta di invalidamento, sarà poi possibile ricorrere in via giurisdizionale.

Daniilo Desiderio

**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**



Su mandato della direzione generale delle politiche interne del Parlamento europeo, il Sig. Peter Hobbing, ha effettuato uno studio su "La cooperazione doganale nello spazio di libertà, di sicurezza e di giustizia: Il ruolo delle dogane nella gestione delle frontiere esterne dell'UE".

Questo studio intende analizzare il ruolo attuale delle dogane alle frontiere esterne. Attraverso tale studio vengono proposte alcune raccomandazioni alla Commissione Libertà civili, giustizia e affari interni del Parlamento europeo che permetteranno di prendere posizione sul ruolo delle dogane nel quadro della gestione delle frontiere dell'UE, previsto dal programma di Stoccolma e definire la futura strategia dell'UE sulla cooperazione doganale.

Il regolamento (CE) n. 2007/2004 ha istituito "Frontex" al fine di migliorare la gestione integrata delle frontiere esterne degli Stati membri dell'UE. I principali compiti di questa agenzia sono:

- coordinare la cooperazione operativa tra gli Stati membri in materia di gestione delle frontiere esterne;
- mettere a punto un modello di valutazione comune e integrato dei rischi e preparare analisi generali e specifiche dei rischi;
- assistere gli Stati membri in materia di formazione del corpo delle guardie di confine elaborando norme comuni in materia di formazione, offrendo una formazione a livello europeo per istruttori di tale corpo organizzando seminari e offrendo formazione complementare agli agenti delle amministrazioni competenti;
- seguire l'evoluzione delle ri-

## UE dogane e frontiere esterne

cerche in materia di controllo e sorveglianza delle frontiere esterne;

- aiutare gli Stati membri ad affrontare situazioni che richiedono un'assistenza tecnica e operativa rafforzata alle frontiere esterne;

- fornire agli Stati membri il sostegno necessario per organizzare operazioni di rimpatrio congiunte. L'agenzia può utilizzare le risorse finanziarie dell'Unione disponibili per tale scopo, redigendo un inventario delle migliori pratiche per il trasferimento dei cittadini di paesi terzi che risiedono illegalmente negli Stati membri;

- impiegare squadre di intervento rapido alle frontiere negli Stati membri che subiscono una pressione urgente ed eccezionale dovuta, ad esempio, all'afflusso massiccio di immigrati clandestini.

Premesso questo, vediamo quali sono le quattro raccomandazioni presentate in questo studio. La prima raccomandazione è che il Parlamento europeo dovrebbe assicurarsi che il concetto di gestione integrata delle frontiere (GIF) in seno all'UE non si concentri unicamente sul controllo delle persone effettuato dalla polizia, ma volto a garantire anche la sicurezza relativa al trasporto controllato dalle dogane. Ad oggi, il concetto di GIF

non è compatibile con le norme internazionali e non assicura la protezione e la gestione delle frontiere esterne.

La seconda raccomandazione è che il Parlamento europeo dovrebbe chiedere alla Commissione europea e al Consiglio come pensano di integrare la partecipazione delle autorità doganali nel concetto di GIF. Infatti le minacce terroristiche possono essere dovute all'entrata di terroristi ma anche con dispositivi terroristici non accompagnati, nascosti nelle merci.

La terza raccomandazione è che il Parlamento europeo dovrebbe approfittare dell'attuale ristrutturazione di Frontex e della procedura di emendamento in corso del regolamento (CE) n. 2007/2004 per sostenere la volontà espressa da Frontex di trovare un partner competente dal lato delle dogane.

La quarta ed ultima raccomandazione è che il Parlamento europeo dovrebbe sostenere l'istituzione di un organismo appropriato che assicuri un equivalente a Frontex dal lato delle dogane, quindi un'agenzia europea autonoma - l'Agenzia europea delle dogane - oppure, se non è possibile per ragioni economiche, come impresa comune con l'ufficio europeo di lotta antifrode (OLAF).

Il regolamento (CEE) n. 2913/92 (Codice Doganale dell'Unione Europea) ed il regolamento (CEE) n. 2454/93 (disposizioni di applicazione del codice doganale dell'Unione Europea) prevedono solo due casi di esportazione temporanea delle merci: l'esportazione temporanea nel quadro del perfezionamento passivo e l'esportazione temporanea con carnet ATA. Quindi, la legislazione doganale dell'Unione Europea (UE) non considera l'esportazione temporanea delle merci come un regime doganale o una destinazione doganale.

La legislazione dell'Unione regola unicamente il caso in cui le merci sono esportate temporaneamente con un Carnet ATA. Ricordiamo che il Carnet ATA (Admission temporaire / Temporary admission) è un titolo utilizzato per l'ammissione temporanea di merci. Questo carnet è stato previsto dalla Convenzione doganale sul carnet ATA per l'ammissione temporanea delle merci, stabilita a Bruxelles il 6 dicembre 1961. Tuttavia, la temporanea esportazione utilizzando il carnet ATA non può coprire tutte le esportazioni comunitarie. Infatti, per poter utilizzare il carnet ATA, dobbiamo esportare temporaneamente la merce in un paese che accetta questo carnet.

Cosa prevede la legislazione doganale dell'UE se esportiamo temporaneamente una merce in un paese che non ha aderito alla Convenzione ATA? In questo caso possiamo solo utilizzare il regime dell'esportazione definitiva al momento dell'esportazione della merce e poi al momento della sua reimportazione dobbiamo utilizzare la destinazione delle "merci in reintroduzione". Ciò permetterà di reintrodurre le

---

---

# Esportazione temporanea merci

---

---

merci nel territorio doganale dell'UE, beneficiando di un trattamento tariffario particolare se le merci sono reimportate entro tre anni dalla loro esportazione. Tuttavia, non tutte le merci possono beneficiare di questo vantaggio.

Quindi la legislazione dell'UE non copre tutti i casi che si possono presentare ad un operatore economico che intende esportare temporaneamente le sue merci. Inoltre, i due casi sopra descritti (carnet ATA ed esportazione definitiva seguita da "merci in reintroduzione") sono procedure abbastanza complesse da mettere in atto e che non sempre facilitano gli scambi commerciali.

Proprio per questo motivo, alcuni Stati membri dell'UE prevedono norme nazionali che permettono di esportare temporaneamente le merci.

In Francia, per esempio, è stato previsto che la procedura del carnet ATA può essere utilizzata come procedura di esportazione temporanea verso tutti i paesi, anche quelli che non hanno firmato la Convenzione ATA. Tuttavia le merci possono rimanere fuori dal territorio doganale dell'UE solo per tre anni, salvo proroga del carnet.

L'Italia prevede invece, nella sezione terza del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale, delle "agevolazioni

per il traffico internazionale". In particolare l'articolo 214 prevede i casi di "traffico internazionale in regime di temporanea importazione ed esportazione" per i veicoli, i contenitori, i recipienti, gli strumenti, gli apparecchi, gli attrezzi, le macchine, i prodotti, i materiali di ogni genere ed il bestiame che saranno utilizzati per l'esecuzione di lavori ovvero per la produzione di beni o di servizi. Tuttavia questa normativa non sembra essere del tutto in linea con le norme previste nel quadro della Convenzione ATA.

Il regolamento (CE) n. 450/2008 (Codice doganale aggiornato), con l'articolo 182, introduce la possibilità di esportare temporaneamente le merci comunitarie e di beneficiare di un'esenzione dei dazi all'esportazione, subordinata alla reimportazione. Tuttavia, quest'articolo prevede l'esenzione dai dazi per le merci che sono esportate con l'intenzione di essere reimportate, ma non parla dei dazi che dovrebbero essere applicati alle merci che saranno reimportate. Inoltre, bisogna aspettare l'approvazione delle disposizioni di applicazione del codice doganale aggiornato per capire se le disposizioni relative all'esportazione temporanea delle merci cambieranno oppure no.

M. G.

# Le nostre pubblicazioni

Il Centro Studi e Servizi srl ha pubblicato una serie di volumi destinati agli spedizionieri doganali ed agli operatori del settore doganale e del commercio internazionale. Tale iniziativa ha lo scopo di offrire un valido supporto per la conoscenza e l'approfondimento degli argomenti più significativi che dominano un settore in continua evoluzione, soggetto a profondi cambiamenti. Nell'ambito delle proprie competenze, l'attività editoriale intrapresa dal Centro Studi e Servizi srl ha prodotto una collana di opere redatte da esperti del settore, per un'analisi delle problematiche dal punto di vista tecnico, fiscale e legale.

In considerazione dei risultati raggiunti, il Centro Studi e Servizi srl ha il piacere di presentare i volumi pubblicati in tre anni di attività, importanti guide che, oltre a soddisfare la necessità di acquisire sempre più informazioni in un settore così vasto come quello doganale, arricchiscono la cultura professionale di tutti coloro che operano nel settore. Con l'occasione, si ricordano gli altri servizi offerti dalla Società: ab-

bonamento Sportello Internazionale (aggiornamento in tempo reale sulla normativa comunitaria e consulenza diretta per la soluzione dei problemi operativi nell'ambito delle dogane comunitarie); pro-

su uno specifico argomento); materiale didattico per la preparazione agli esami per il conseguimento della patente di spedizioniere doganale (7 dvd relativi alle materie oggetto dell'esame + 2 manuali utili per le prove scritte ed orali). Si richiama l'attenzione anche sull'ultima opera promossa dal Centro Studi e Servizi srl: "Incoterms 2010" (versione bilingue italiano-inglese), pubblicazione della Camera di Commercio Internazionale, personalizzata con il logo del Consiglio nazionale degli Spedizionieri doganali, membro del gruppo di lavoro che ha partecipato alla redazione del volume.

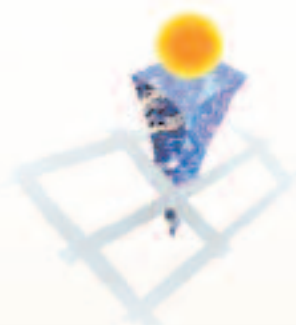
Si fa presente che, per motivi di spazio redazionale, le prefazioni dei libri possono essere consultate nel sito web del Consiglio nazionale degli Spedizionieri doganali ([www.cnsd.it](http://www.cnsd.it)).

Per qualsiasi informazione e/o prenotazione si prega rivolgersi alla segreteria del Centro Studi e Servizi srl (e-mail: [info@cnsd.it](mailto:info@cnsd.it))

gramma formazione professionale (iniziato nel 2007, registrazione su dvd di video lezioni relative agli argomenti più attuali interessanti la categoria); programma formazione a distanza (attivo dal 2009, si propone in una serie di quesiti a risposta multipla interamente online, per la verifica del livello professionale dell'iscritto a seguito della visione di una video lezione







# ***GMG Sistemi S.r.l.***

## **Soluzioni e Servizi Informatici**

***Gulliver: il Software modulare in ambiente Windows per la gestione integrata della Casa di Spedizione e del Doganalista***



Gestione Dichiarazioni Doganali, Transiti e documentazione complementare con Automatismi e Controlli su Differito Doganale Procedure Domiciliate/Semplificate e CAD (Stampa Registri)

Gestione Temporanee Esportazioni ed Importazioni per il calcolo degli scarichi, Intrastat (Beni e Servizi) con acquisizione dati da **AVALON**

Manifesto Doganale Mare/Aereo (M.M.P. / M.M.A. e Rettifiche)

Dichiarazioni Sommarie ENS/EXS

Predisposizione al servizio di accesso diretto EDI, AIDA / CARGO  
Invio Flussi EDI via FTP

Gestione Pratiche per l'informatizzazione di tutte le Spedizioni (Terra, Mare, Aereo e Ferrovia), Ritiri e produzione di tutta la documentazione accessoria. Acquisizione dati da file esterni. Costi e Ricavi per una marginalità di Pratica

Fatturazione (mediante Profili) con invio telematico del PDF e contabilizzazione verso **AVALON** (Contabilità Generale, Analitica)

Gestione Mare (LCL ed FCL) e Aereo (Stampa AWB) per Spedizioni dirette e consolidate, Tariffe ed Offerte SPOT

Anticipi e Documenti Fornitore per il Controllo Fatture Passive

Tracking su Web delle Spedizioni



Deposito Doganale/IVA, T.C., Magazzino C.10 Terzi a Partite integrato o indipendente (con BarCode). Acquisizione dati da host Aziendali

Gestione Sedi multiple online (in Sessione) o separate con contabilità centralizzata e modulo per il trasferimento (Dichiarazioni, Pratiche e Fatture)

**Archiviazione Documenti** integrata sulle strutture di memorizzazione ad es. per una maggior reperibilità dei dati della Spedizione.

**G-Accise** per la Telematizzazione delle Accise (Prodotti Energetici ed Alcoli) e del DAA Telematico (Speditore/Destinatario)

Gestione dati **Black List** - Conto Terzi

***Contattateci: Tel 041.5703131 - Fax 041.5703006***

***www.gmg sistemi.it - info@gmg sistemi.it***

*GMG Sistemi S.r.l. via Belluno, 43 - 45*

*30035 Mirano (VE)*

Per il diritto comunitario la base imponibile, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi, fatti salvi casi eccezionali, è costituita dal corrispettivo effettivamente versato ai sensi della Direttiva 2006/112/CE, e successive modificazioni e integrazioni. Al fisco l'onere della prova contraria.

## Base imponibile valore pattizio o normale

È un caposaldo consolidato che il valore di transazione è quello fissato dalle parti in fattura e la verifica è illegittima quando viene effettuata in base al criterio del valore normale.

L'ancoraggio fiscale al valore normale può essere adottato da uno Stato membro solo se, ai sensi dell'art. 27 della VI Direttiva Comunitaria, n. 77/388/CEE del Consiglio Europeo del 14 maggio 1977, è stata chiesta ed ottenuta l'autorizzazione dal Consiglio stesso di derogare al principio generale sancito dall'art. 11, parte A, n. 1 della menzionata Direttiva, che così definiva il valore pattizio: *“ la base imponibile, per le forniture di beni e le prestazioni di servizi, è costituita dal corrispettivo versato o da versare al fornitore o prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo”*.

Una recente sentenza della Corte di Giustizia Europea del 9 giugno 2011, a conclusione del procedimento C-285/2010, ha infatti affermato che la base imponibile delle operazioni a titolo oneroso è data dal corrispettivo, effettivamente stabilito dalle

parti, anche se concordate ad un prezzo manifestamente inferiore al prezzo di mercato.

“Una regola per la determinazione della base imponibile diversa dalla regola generale prevista dall'art. 11, n. 1, lett. a) della Direttiva, allora, poteva avvenire solo previa autorizzazione del Consiglio Europeo, ai sensi del menzionato art. 27 della stessa direttiva, in deroga al principio generale.

La Corte ha basato il suo assunto per la vigenza, all'epoca dei fatti, della VI Direttiva CEE, che prevedeva la deroga al principio generale di libertà del contrarre tra le parti, che fissavano i loro accordi con l'indicazione del prezzo in fattura, solo se autorizzata dal Consiglio Europeo. Nella fattispecie, nella causa tra una società, residente nel Regno di Spagna, e l'Amministrazione dello Stato spagnolo, l'Ispettorato dei Tributi, che aveva effettuato una verifica fiscale per l'anno 1993 ai fini IVA, conclusasi con l'aumento della base imponibile di molte operazioni in quanto il prezzo praticato era manifestamente inferiore al prezzo normale, anche perchè

avvenuto tra soggetti collegati, aveva avuto come conseguenza una fortissima evasione del tributo.

L'accertamento effettuato dalle Autorità fiscali spagnole era, quindi, illegittimo perché al tempo, anno d'imposta 1993 e verifica effettuata nell'anno 1998, le stesse non si erano preoccupate di chiedere l'autorizzazione al Consiglio, essendo vigente ancora la VI Direttiva.

Sostanzialmente, il Tribunale Supremo spagnolo ha sottoposto alla Corte una questione giudiziale chiedendo se la VI Direttiva CEE debba essere interpretata nel senso che non osta a che uno Stato membro applichi alle operazioni tra soggetti collegati che abbiano concordato un prezzo manifestamente inferiore al prezzo normale di mercato, una regola diversa da quella stabilita dall'art. 11 della VI Direttiva, anche senza la preventiva autorizzazione del Consiglio europeo.

La valenza dell'assunto del corrispettivo versato o pagato ha caratterizzato e generalizzato l'imposta sul valore aggiunto, sin dalla genesi introduttiva nel



corpus normativo tributario comunitario, banalizzando gli accertamenti fiscali che prendessero in considerazione eventuali aumenti di valore, anche, all'importazione.

Nel diritto nazionale spagnolo, vigente nel periodo sottoposto a verifica, la legge 37/1992 dell'Iva spagnola prevedeva all'art. 78 che "la base imponibile dell'imposta è costituita dall'importo totale del corrispettivo versato dal destinatario o da terzi per le operazioni soggette a tale imposta" e all'art. 79 stabiliva che, nell'ipotesi che sussistesse un collegamento tra i soggetti partecipanti all'operazione, la base imponibile non poteva essere inferiore al prezzo normale; ma, comunque, andava richiesta alla

comunità la deroga al principio sancito dalla VI Direttiva CEE.

Con l'evoluzione dei tempi il contrasto alle frodi comunitarie ha avuto un forte impulso a tal punto che le Autorità comunitarie, per far fronte al flagello evasivo, che ha portato alla indefinibilità della cifra oscura che ha attanagliato nell'ultimo quarto di secolo le risorse proprie della comunità, hanno puntato il dito su oscenità di cui si sono rese protagoniste.

In occasione del varo della normativa sul regime dei beni usati, sacrosanta nelle intenzioni, le Autorità si sono dimostrate molto tenere e fortemente sensibili alla dignità degli operatori di essere cittadini europei, non opponendo alcun paletto per

quella che si è rilevata la tomba del tributo.

Un default senza precedenti che ha portato alla definizione delle novelle frodi comunitarie, quali le frodi carosello, le nasciture società cartiere, i missing trader in uno spazio economico diventato adulto, globale, dove sono diventate globali anche le frodi.

Nel nuovo scenario le Autorità comunitarie hanno portato una serie di interventi giuridici implementando e permeando il diritto comunitario di direttive che sono andate ad incidere notevolmente sul tributo, al fine di contrastare il dilagare delle frodi diffusi a macchia d'olio. Talune misure sono state introdotte con la Direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006

## Centro Spedizionieri Doganali

Dal 1987, un pool di professionisti e esperti di commercio estero al servizio delle imprese "globali"



### Servizi :

- DIFFERIZIONE LOGORAMA E INCISIONE E IN HOLOGRAMMA
- INTERMEDI
- ASSICURAZIONE
- INCASSI E INCASSI
- DEPOSITO IVA
- DEPOSITO LOGISTICO
- TRANSITI COMUNITARI
- RAPPRESENTANZA FISCALE
- ASSISTENZA FISCALE IN CASO DI CONTROVERSIE DOGANALE E TRIBUTARIA
- CONSULENZA E ASSISTENZA LOGORAMA E IN HOLOGRAMMA, IN ITALIA E IN CINA
- CONSULENZA IN MATERIA DI COMMERCIO ESTERO, AVANTI E INDI

### Consulenza OnLine :



Con il servizio di Consulenza onLine, mettiamo a tua disposizione la nostra decennale esperienza nel settore del commercio internazionale ed in tutti quegli aspetti ad esso correlati:

- Classificazione Doganale dei Prodotti;
- Impugnazione Doganale;
- Autorizzazioni Ministeriali e Licenze d'Importazione;
- Assistenza nel Contenzioso Doganale, Industriale e Commerciale;
- Approfondimenti sugli aspetti normativi Doganali e Fiscali Internazionali;
- Problematique nella Contrattazione Internazionale;
- Studi su Origine della Mera e Individuazione Trattamenti Preferenziali (preferenzi di base);
- Schede Paese;

[E' INVOCA LAURE SPESSE!](#)

### Contatti :

**In Italia :**  
 Tel. 0700 80101 - Fax. 0700 801027  
 Sito Web : [www.centrospedizionieri.com](http://www.centrospedizionieri.com)  
 eMail : [info@centrospedizionieri.com](mailto:info@centrospedizionieri.com)

**In Cina :**  
 Tel/Fax : 011-21310011-1100110011  
 eMail : [china@centrospedizionieri.com](mailto:china@centrospedizionieri.com)

Visita il sito ed iscriviti alla nostra Newsletter Gratuita!

Sarai sempre aggiornato sulle Novità relative al Commercio Estero!

[www.commercio-internazionale.com](http://www.commercio-internazionale.com)

via Lamberghini, 3 - 62012 Civitanova Marche (MC) - P. IVA 01549080438

del Consiglio, che ha modificato l'art. 11, parte A, della Direttiva 77/388/CEE, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire realmente a contrastare la frode e l'evasione.

La modifica all'art. 11, parte A, è stata apportata aumentando i poteri delle Autorità degli Stati membri che possono adottare misure idonee affinché la base imponibile per una cessione di beni o una prestazione di servizi sia considerata pari al valore normale dell'operazione, qualora il corrispettivo sia inferiore o superiore a tale valore e nell'ipotesi in cui ci siano legami tra coloro che partecipano all'operazione.

Resta comunque meraviglia, ad onor del vero, che il Tribunale Economico-Amministrativo Centrale spagnolo abbia confermato l'avviso di liquidazione dell'ispettorato dei Tributi ignorando la forza sovrastante del diritto comunitario e la sua impotenza a sindacare l'art. 27 della Direttiva 77/388/CEE facendo incorrere nello stesso errore il Tribunal Supremo che ha posto la domanda pregiudiziale alla Corte.

Il contrasto alle frodi ha indotto l'Unione Europea a dare forte incisività agli Stati membri per il varo di misure idonee quali la già menzionata Direttiva 2006/69/CE e la Direttiva 2006/112/CE, l'intero cd. Vat Package che ha inciso profondamente sulla territorialità dell'Iva nonché la 2010/45/UE del 13 luglio 2010, di modifica alla 2006/112/CE, che introdurrà il principio di cassa dell'esigibilità dell'Iva sulle operazioni attive solo quando l'Iva è stata pagata al

fornitore; è come dire, prima paghi l'Iva al fornitore e poi la applichi sulle fatture emesse per esigerla. Andrà in vigore dal 1° gennaio 2013.

Per ultimo, il Consiglio è intervenuto con il Regolamento 212/2011 del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, pubblicato il 23 marzo 2011 sulla G.U.U.E.. Si applicherà a decorrere dal 1° luglio 2011.

Il Consiglio dell'Unione Europea ha adottato il nuovo regolamento al fine di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'Iva in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili.

Come se non bastasse a riguardo, proprio perché la UE, vuole chiudere definitivamente il discorso sull'armonizzazione del tributo ha fatto un'indagine a trecentosessanta gradi nel perimetro comunitario con una consultazione pubblica, conclusasi il 31 maggio 2011, denominata GREEN PAPER.

Si tratta di un questionario, composto di 33 domande riguardanti i principi di tassazione del tributo sulle transazioni comunitarie ed altre questioni che richiedono una particolare attenzione.

Può considerarsi senza dubbio come una revisione generale delle regole UE che porrà, forse, fine alla telenovela dell'Iva dal momento della sua nascita, 1972, in quanto risorsa così appetibile che gli architetti delle truffe, sorti come funghi, non

hanno soste, anzi, sfacciatamente si danno da fare grazie ad una normativa permissiva.

Ciononostante, per l'Unione Europea la libertà di contrarre e dar luogo a scambi intracomunitari deve essere senza limiti, perché gli imprenditori ed i cittadini devono godere pienamente della libera circolazione dei beni, in virtù del principio di libera concorrenza per uno sviluppo notevole e sostenibile.

Non va sottaciuto che il principio generale del valore pattizio scaturisce dalla numerosa produzione UE che nella Direttiva 2006/112/CE, in forte metamorfosi negli ultimi tempi, all'art. 73 così enuncia: "per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.....".

In una economia globale come la nostra, per lo sviluppo notevole e sostenibile, è necessario che gli scambi non siano frenati da regole che non tengono conto delle circostanze di mercato in quel preciso istante.

Per inficiare una regola di libera concorrenza, pertanto, bisognerà dimostrare che quel patto tra le parti è falso perché lontano da un prezzo teorico considerato valore normale.

L'individuazione di affari che possono sembrare antieconomici, perché avvengono ad un prezzo manifestamente inferiore a quello definibile normale, è pura esercitazione teorica; oggi, anzi da più anni a questa parte,

a seguito della competizione sempre più accesa le transazioni possono avvenire e sembrano sottofatturate a prezzi ridotti.

L'art. 80 della citata Direttiva, riguarda l'applicazione del valore normale solo nel caso sussistano legami familiari, vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici, come definiti dallo Stato membro. Inoltre la Direttiva prevede che, se vengono accertate le condizioni suddette ed il corrispettivo è inferiore al prezzo normale, l'acquirente dei beni o il destinatario non ha il diritto di detrarre l'Iva afferente l'operazione.

Ciò significa che, se vengono accertate le condizioni suddette, il Fisco è legittimato ad indagare se tali circostanze abbiano influenzato la transazione, non partendo dalla falsità della stessa, ma contestandola dopo l'accertamento di quei legami inscindibili di convivenza personale e commerciale che hanno permesso di effettuare una transazione ad un prezzo inferiore al definibile valore normale.

Se la transazione effettuata è supportata dal corrispettivo pagato o versato con una contabilità perfetta, il fisco la potrà contestare solo se prova che sono stati legami e vincoli a far comprimere la base imponibile dell'operazione ma non potrà mettere in discussione che l'operazione sia avvenuta correttamente e a quelle condizioni di mercato. Gli articoli menzionati dalla Direttiva esaminano i rapporti definiti dallo Stato membro che chiariscono ed identificano questi legami con una normativa

adeguata. Solo a queste condizioni si potrà ricorrere al valore normale, altrimenti, il Fisco sarà sempre vulnerabile anche ponendo nel corso del contenzioso le condizioni per sollevare una domanda pregiudiziale alla Corte di Giustizia europea.

A dar man forte all'assunto della Direttiva è intervenuto il Regolamento n. 282/2011 che nel secondo "considerando" pone in evidenza come alcune norme in materia di IVA si prestano ad interpretazioni difformi da parte degli Stati membri e, pertanto, è necessario, per il perfetto funzionamento del mercato interno, dare uniformità al sistema attraverso disposizioni di esecuzione della Direttiva.

Il Regolamento 212/2011, di attuazione della Direttiva, con decorrenza dal 1° luglio 2011, rende direttamente applicabili le relative disposizioni.

In sede di contenzioso se non ci sono casi particolari di fratellanza consanguinea o commerciale tra gli operatori, sarà molto difficile per il Fisco provare che l'operazione è sottofatturata, quando ci sono le prove che è avvenuta correttamente la transazione. In altre parole, se c'è la prova che il corrispettivo è stato pagato, che il trasferimento della merce è avvenuta, che l'operazione è stata correttamente registrata ed i relativi valori sono confermati nella dichiarazione fiscale nonché esposti in bilancio, l'accertamento è illegittimo e se avviato, il contribuente giustifica l'operazione ed il Fisco non essendo in grado di fornire ulteriori elementi di prova e di riscontro, è destinata a soccombere. In tal

caso potrebbe ravvisarsi nell'operato del Fisco violazione di legge comunitaria.

L'applicazione del prezzo normale non potrà, quindi, essere automatica ma dovrà essere contestata dal contribuente in sede di contenzioso per quanto sopra esposto.

La Cassazione, con la sentenza n. 3923 del 17 febbraio 2011 ha ritenuto non legittimo l'accertamento fondato esclusivamente sullo scostamento tra ricavi dichiarati e quelli scaturiti dall'applicazione degli studi di settore, se il contribuente, in sede contenziosa, giustifica la divergenza e l'Ufficio, invece, non fornisce riscontro.

Sostanzialmente, l'onere probatorio è bipartisan, non a carico solo del contribuente ma ripartito tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, l'uno giustifica, l'altra riscontra, altrimenti la pretesa del Fisco è illegittima.

Poi, in tema di accertamento della capacità contributiva del contribuente, la Suprema Corte, con la sentenza n. 3326 dell'11 febbraio 2011, ha ritenuto onere dell'Amministrazione Finanziaria dimostrare la maggiore capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica, ponendo alla sua pretesa la dimostrazione dei presupposti di diritto e di fatto sui quali si fonda.

La partita è sempre aperta ed il contenzioso ha dimostrato che quando il Fisco è a caccia di ricchezza presunta e non dimostra con dati di fatto la sua arroganza, è quasi sempre perdente.

Francesco Campanile





## Merceologia Doganale nelle Facoltà di Economia

Sul n. 3 (maggio-giugno) del *Doganalista* è stato pubblicato un contributo molto interessante dal titolo "la Merceologia Doganale nelle Facoltà di Economia" a firma di Antonella Jacoboni. Il tema affrontato è di estrema rilevanza culturale e pone importanti interrogativi sul contributo che le Facoltà di Economia possono dare alla formazione delle classi medie e dirigenti del nostro paese mettendo inoltre in risalto il ruolo che in questo processo formativo hanno discipline di carattere specialistico, quali ad esempio la Merceologia Doganale. Essendo la materia particolarmente stimolante, mi permetto di effettuare alcune ulteriori considerazioni sull'argomento.

L'esperienza degli ultimi venti anni ci obbliga a fare i conti con un nuovo contesto internazionale, contraddistinto da relazioni di interdipendenza molto complesse, straordinariamente dinamico e assai poco prevedibile nei suoi sviluppi. Questo elevato grado di imprevedibilità è ampiamente testimoniato dagli imbarazzanti insuccessi cui sono andati incontro molti tra quelli che hanno provato a pronosticare le linee evolutive della finanza e dell'economia mondiale o a disegnarne nuovi schemi di sviluppo.

I moderni modelli econometrici non sono stati in grado di anticipare con sufficiente approssimazione crisi finanziarie, bolle speculative, ascese inarrestabili di economie emergenti; men

che meno questo è accaduto in ambito politico e sociale: lo stesso Francis Fukuyama che alla fine degli anni ottanta con il suo saggio "The end of History" ha aperto un rilevante dibattito culturale attorno alla unidirezionalità della storia, ha dovuto rivedere criticamente le proprie teorie alla luce di quanto accaduto l'11 settembre 2001.

Ancora oggi accade che ci si accosti con una familiarità spesso superficiale al concetto di globalizzazione, dandone per scontati i meccanismi di funzionamento che in realtà ci sono in massima parte oscuri; della globalizzazione continuiamo ad avere una conoscenza quasi esclusivamen-

te ex post ed a commentarne gli effetti dopo che questi si sono prodotti, effetti che invece raramente riusciamo ad anticipare con sufficiente approssimazione, in termini di velocità, intensità e dimensioni assolute.

Ancora nel 2006, con un dibattito internazionale intorno ai paesi BRIC's già indubbiamente vivacissimo, il Fondo Monetario Internazionale<sup>(1)</sup> stimava che la Cina avrebbe raggiunto il primo posto tra le economie mondiali entro il 2050; oggi a distanza di soli cinque anni, tale valutazione è in grado di suscitare poco più di un amaro sorriso.

Dato il quadro internazionale di riferimento, con il quale sare-

mo costretti a fare i conti per i prossimi anni, il compito delle Facoltà di Economia diventa proprio quello di fornire agli studenti strumenti formativi che siano in grado di assicurare il necessario salto di livello culturale che li sollevi da una visione e da una lettura localistiche e qualche volta provinciali, dei fenomeni economici e soprattutto commerciali.

In questo processo di apprendimento anche la Merceologia Doganale gioca un ruolo di non secondaria importanza; la circolazione internazionale delle merci risponde a regole estremamente complesse, la cui comprensione impone una analisi critica delle implicazioni di carattere merceolo-

1) Cfr. IMF, World Economic Outlook 2006.



## 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**



logico ed economico-giuridico che la poderosa dimensione dell'interscambio mondiale di beni comporta.

Nel 2010 l'Italia ha sviluppato un volume di esportazioni (riferito alle sole merci) pari a 337,810 mld di euro a fronte di un volume di importazioni pari a 367,122 mld, con un saldo negativo quindi di 29,312 mld<sup>2)</sup>. Il disavanzo di bilancia commerciale è ovviamente condizionato dal fattore energetico: l'import - export di prodotti relativi al solo capitolo 27 del Sistema armonizzato (sostanzialmente combustibili minerali e prodotti della loro distillazione) ha provocato nel 2010 un disavanzo per 53,048 mld; pertanto, al netto degli scambi di tali prodotti, il saldo commerciale 2010 sarebbe positivo per 23,736 mld di euro. Le importazioni di merci comprese nel capitolo 27, nel 2010, costituiscono in valore il 18,94% delle importazioni complessive (con riferimento a tutte le importazioni, comprese quelle da paesi UE) ed addirittura il 37,05% delle importazioni dai soli paesi extra UE.

Oltre che fornire una immagine confermata della nostra dipendenza energetica, i dati testimoniano che, nonostante la crisi drammatica di alcuni settori strategici del settore manifatturiero, le tensioni e le turbolenze sui mercati internazionali, l'export

italiano continua ad essere miracolosamente dinamico<sup>3)</sup> ed in grado di contribuire significativamente alla composizione della ricchezza nazionale (nel 2010 l'export di merci sul PIL è pari al 21,81%); il confronto tra il primo semestre 2011 e lo stesso periodo dell'anno precedente conferma peraltro un andamento ancora crescente (più 15,78% per le esportazioni di merci).

Al dinamismo ed alla imprevedibilità dei mercati internazionali è necessario rispondere con altrettanta vivacità anche a livello formativo e, segnatamente, universitario; in quest'ottica diventa realmente importante che gli studenti di Economia comprendano a quali leggi obbediscono gli scambi internazionali, non solo da un punto di vista strettamente economico e aziendalistico, ma anche sotto il profilo tecnico, normativo e regolamentare. È utile a questo proposito proporre alcuni spunti di riflessione ad esclusivo titolo di esempio.

Il W.T.O. (World Trade Organization) costituisce il forum negoziale multilaterale che sovrintende allo sviluppo del commercio internazionale ed è pertanto l'organo che governa le dinamiche di medio-lungo periodo dei dazi doganali; è importante conoscerne i meccanismi di funzionamento interno,

verificare come operano i singoli negoziati e comprendere quali siano le ragioni che ne rallentano, ed a volte paralizzano, i processi decisionali.

Analogamente è di grande interesse conoscere il ruolo del W.C.O. (World Customs Organization), organismo intergovernativo indipendente all'interno del quale trova rappresentanza più del 98% del commercio internazionale, che promuove costanti processi di armonizzazione tra le legislazioni doganali in alcune e ben definite aree tematiche di rilievo strategico<sup>4)</sup>, tra le quali posizioni di assoluta rilevanza assumono i capitoli dell'origine e del valore delle merci nonché il Sistema armonizzato<sup>5)</sup>, metodica di classificazione merceologica, aperta e multifunzionale, che nel corso dei suoi quasi venticinque anni di vita ha consentito una importante standardizzazione dei meccanismi di designazione e codificazione delle merci; questo processo di uniformazione del linguaggio merceologico ha prodotto tra le altre cose benefici in termini di maggiore velocità di circolazione delle merci, di sicurezza degli scambi e di una più efficace azione di contrasto alle frodi. Servendosi di una immagine particolarmente indovinata, lo stesso W.C.O. definisce il Sistema armonizzato come *"uno strumento po-*

2) Fonte: Istat.

3) Tutto ciò nonostante nel 2010 l'incremento dell'export italiano non abbia tenuto il passo rispetto alla espansione della domanda mondiale e questo ha generato una contrazione della quota di mercato dell'Italia (l'Italia è passata nel 2010 dal settimo all'ottavo posto tra i maggiori esportatori mondiali di merci, cedendo alla Corea del Sud la piazza precedentemente occupata).

4) I settori strategici fanno riferimento alla lotta contro le frodi, al Sistema armonizzato, al valore in dogana ed alle regole di origine. L'Italia ha peraltro ottenuto un riconoscimento di eccezionale importanza all'interno W.C.O., dal momento che sarà proprio un italiano, Giuseppe Favale, attuale Direttore Relazioni Internazionali dell'Agenzia delle Dogane, a ricoprire dal primo gennaio 2012 il ruolo di Direttore del Tariff and Trade Affairs Directorate, di gran lunga l'area di maggiore interesse strategico in seno al W.C.O..

5) Cfr. la *"Convenzione internazionale sul Sistema armonizzato di designazione e codificazione delle merci"* conclusa a Bruxelles il 14 giugno 1983 ed entrata in vigore il primo gennaio 1988.

*livalente, una sorta di coltellino svizzero, che permette di accerarsi che un prodotto definito me-la in un paese non divenga arancia in un altro*<sup>(6)</sup>. Si tratta peraltro di uno strumento molto articolato e di non facile utilizzo, tecnicamente una classificazione poligerarchica che differenzia le classi di appartenenza delle merci sulla base di almeno cinque criteri discriminanti differenti: la provenienza da uno dei regni della natura, il modo e la destinazione d'uso, l'appartenenza ad una branca industriale, la natura materiale ed il valore<sup>(7)</sup>.

Il Sistema armonizzato costituisce un linguaggio diffuso e comune di fatto a quasi tutti i paesi del mondo<sup>(8)</sup>, si tratta tuttavia di un minimo comune denominatore che ciascun paese è libero di ripartire con livelli di ordine inferiore<sup>(9)</sup>: i criteri in base ai quali vengono ulteriormente suddivise le sottovoci di Sistema armonizzato dicono moltissimo sulla struttura commerciale, produttiva ed industriale di un paese (o di una più vasta area commerciale come nel caso della UE) e costituiscono, a loro volta, interessanti ambiti di indagine.

W.T.O. e W.C.O. rappresentano i "presupposti multilaterali", la cui conoscenza è fondamentale per

comprendere la natura ed i limiti delle politiche commerciali, daziarie e, più in generale, doganali dell'Unione Europea, dalla Politica Agricola Comune (P.A.C.) alla politica antidumping; in definitiva oggi tutto va adeguatamente contestualizzato, per evitare letture limitative e localistiche di qualsiasi fenomeno.

Il complesso normativo e regolamentare che insiste sulle "merci in movimento" è eccezionalmente articolato e combina disposizioni multilaterali, comunitarie e nazionali, non sempre adeguatamente armonizzate tra di loro. All'interno di questa cornice inoltre, la componente definita extra tributaria sta assumendo negli anni un sempre maggiore rilievo, a motivo della accresciuta sensibilità che gli stati mostrano, ad esempio, verso questioni legate alla sicurezza ed alla salubrità dei prodotti, alla tutela dei marchi e del made in, alla disciplina delle esportazioni di prodotti strategici (prodotti dual use)<sup>(10)</sup>. Ne scaturiscono talvolta ulteriori sistematiche di classificazione che si aggiungono al Sistema armonizzato (alla Nomenclatura combinata nella UE) generando non pochi problemi interpretativi. A ben vedere, il futuro dei traffici commerciali internazionali sarà sempre

più condizionato da regolamentazioni legate alle caratteristiche intrinseche delle merci ed alla loro destinazione d'uso, nonché alla individuazione degli utilizzatori finali delle stesse, essendo in progressiva fase di ridimensionamento il classico sbarramento economico-fiscale (dazio doganale), la cui media, a livello internazionale, decresce costantemente.

Gli argomenti fino ad ora enunciati in ordine sparso, finanche eterogenei, hanno evidentemente come matrice comune proprio il punto di vista merceologico, che rappresenta il sottile filo conduttore in grado di congiungere in maniera interdisciplinare tessere di un puzzle molto complesso; esattamente in questi termini la Merceologia doganale è in grado di fornire allo studente un punto di osservazione molto interessante sul commercio internazionale.

Da ultimo, a proposito di interdisciplinarietà ed avendo riguardo al mondo delle professioni, è d'obbligo un accostamento analogico con la figura del Doganalista e con il suo grande patrimonio di competenze plurali, che spaziano in ambiti diversi ma strettamente complementari tra loro.

Enrico Perticone

6) Cfr. [www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org).

7) Queste valutazioni sono state già effettuate da A. Kutzelnigg in "aspetti scientifici e pratici della classificazione delle merci" negli atti del X Congresso nazionale di Merceologia sul tema "Classificazione e caratterizzazione delle merci", Palermo 1982. Sebbene le considerazioni risalgano al 1982, esse restano decisamente attuali, dal momento che la struttura gerarchica del Sistema armonizzato è rimasta in larga parte invariata rispetto al precedente ordinamento effettuato dalla Nomenclatura del Consiglio di cooperazione doganale.

8) Il Sistema armonizzato conta oggi 140 parti contraenti ed è utilizzato da 206 tra paesi, territori ed unioni economiche o doganali.

9) Per quanto riguarda l'Unione Europea cfr. il Reg. (CEE) 2658/87 del Consiglio del 23 luglio 1987 "relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica dell'unione europea".

10) Rende adeguatamente l'idea di quanto sia importante questo fenomeno, il DPCM 4 novembre 2010 nr. 242, relativo alla "definizione dei termini di conclusione dei procedimenti amministrativi che concorrono all'assolvimento delle operazioni doganali di importazione e di esportazione", che individua ben 78 tipi di provvedimenti prodromici alla attività di importazione e di esportazione, provvedimenti in larga parte riconducibili a controlli di natura extra tributaria.



## Di chi è la colpa?

Se la storia è un vostro passatempo, sicuramente vi sarà noto che le varie civiltà che si sono susseguite nei secoli hanno avuto una storia simile e più precisamente sono lentamente progredite fino a toccare il massimo della loro civiltà per poi lentamente regredire fino a scomparire. Anche la mia città/stato, Venezia, ha avuto questo andamento e nel momento di maggior splendore riuscì a varare una nave al giorno, come gli americani nella II° Guerra Mondiale, grazie alla capacità delle sue maestranze tutte concentrate presso il famoso Arsenale. Tanto meraviglia e operosità riuscì ad impressionare anche il sommo poeta Dante Alighieri, il quale magnificò questa tenace capacità e volontà scrivendo nella Divina Commedia: *“Chi fa suo legno novo e chi ristoppa chi ribatte da prova e chi da pop-*

*pa”*. Ma non solo i veneziani sono riusciti ad esercitare la loro influenza sul mare Mediterraneo, prima di loro vi sono stati i romani che chiamarono il Mediterraneo mare “nostrum” e dopo di loro si possono ricordare genovesi, pisani, amalfitani, tanto per citare le popolazioni che hanno saputo ricavare ricchezza e prestigio nel dominare il mare “nostrum”. Dalla storia di questi popoli risulta evidente che il mare Mediterraneo è stato un mare italiano da sempre e nonostante il nostro territorio sembri una piattaforma strutturata per ricevere tutte le merci destinate nel vecchio continente, negli ultimi decenni ha perso competitività, riuscendo in brevissimo tempo a perdere traffici marittimi con una rapidità che non trova giustificazioni. Alla resa dei conti la “piattaforma portuale d’Europa”, così viene chiamata l’Italia, è rimasta

fuori dai traffici.

Il trasporto delle merci, che grazie alla globalizzazione è aumentato in modo esponenziale, si effettua per il 95% a mezzo nave; e mentre le altre nazioni, in particolare quelle del Nord Europa, e non solo, hanno investito nello sviluppo dei porti, al contrario nel nostro Paese sono stati imposti costi più elevati e procedure di controlli doganali non coordinati e perciò spesso dicotomici. Le statistiche, impietosamente,

rivelano che mentre l’Italia perdeva traffico marittimo, la Spagna progrediva del 10% mentre le altre città marittime, come Rotterdam, aumentavano il traffico del 54%, Brema del 61%, Barcellona del 65%, Amburgo del 108%.

Oggi finalmente qualcuno si è accorto di questa anomalia e sembrerebbe ci sia una volontà nel correggere la politica miope attuata in questi ultimi decenni. Ma ci sono voluti sette anni per attuare lo Sportello Unico Doganale, che dovrebbe permettere di coordinare l’attività per lo sdoganamento delle merci; forse non tutti sanno infatti che, per sdoganare le merci di provenienza extra-UE si devono contattare 19 enti nazionali diversi e presentare ben settanta documenti.

È necessario che tutti vadano nella stessa direzione: coloro che remano contro vanno “buttati” fuori dalla “nostra barca”.

Giorgio Rottigni

# 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. Dichiaro di aver provveduto al pagamento a mezzo bonifico bancario.

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

Data \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_



# Igiene e sicurezza degli alimenti e della nutrizione

*Si riporta la nota protocollo 0032249 dell'11/10/2011 del Ministero della Salute - Dipartimento della Sanità pubblica veterinaria, della sicurezza alimentare e degli organi collegiali per la tutela della salute*

## Oggetto

**Dichiarazione di conformità dei materiali ed oggetti destinati ad entrare in contatto con i prodotti alimentari**

## Premesse

Il controllo ufficiale sui materiali ed oggetti destinati ad entrare in contatto con i prodotti alimentari (MOCA) è disciplinato da norme comunitarie e nazionali e rientra nel campo di applicazione del Regolamento (CE) 882/2004.

Come è noto tale controllo è eseguito dalle competenti Autorità sanitarie sul territorio e all'importazione dagli Uffici di Sanità Marittima Aerea e di Frontiera (USMAF) del Ministero della salute attraverso il controllo documentale, di identità e materiale.

La presente nota ha lo scopo di approfondire gli obblighi previsti dalle disposizioni vigenti per quanto riguarda la redazione della dichiarazione di conformità ed il controllo documentale dei MOCA.

Infatti per i MOCA l'esame dei documenti commerciali ed in particolare della dichiarazione di conformità, cioè una dichiarazione scritta che attesti la conformità dei materiali e degli oggetti alle norme applicabili, riveste un'importanza fondamentale nel controllo ufficiale.

## Riferimenti normativi

Il Decreto del Presidente della Repubblica 23 agosto 1982, n. 777, così come modificato dal decreto legislativo 25 gennaio 1992 n. 108, prevede tra l'altro, riprendendo disposizioni già presenti nel DM 21/03/1973, alcune indicazioni sulla dichiarazione di conformità e le eventuali sanzioni.

Successivamente è intervenuto il Regolamento (CE) 1935/2004 sui MOCA che detta la disciplina generale e si applica

anche ai materiali per i quali ancora non sono state stabilite misure specifiche.

Detto Regolamento indica che tutti i materiali ed oggetti devono essere prodotti conformemente alle buone pratiche di fabbricazione affinché, in condizioni d'impiego normali prevedibili, essi non trasferiscano ai prodotti alimentari componenti in quantità tale da:

- costituire un pericolo per la salute umana;
- comportare una modifica inaccettabile della composizione dei prodotti alimentari o
- comportare un deterioramento delle caratteristiche organolettiche.

L'addove esistono misure specifiche comunitarie o nazionali il Regolamento (CE) 1935/2004 prevede una dichiarazione di conformità scritta e una documentazione appropriata per dimostrare



tale conformità. Detta documentazione è resa disponibile alle autorità competenti che ne fanno richiesta. Misure specifiche, a cui conformarsi per la dichiarazione di conformità sono previste dalle seguenti disposizioni:

- dal decreto ministeriale 21 marzo 1973, e successive modifiche, per: gomma, cellulosa rigenerata, carta e cartone, vetro, acciaio inossidabile, per i materiali di cui all'art. 9, comma 4 (rivestimenti superficiali, siliconi...) ed in misura transitoria per le prove di migrazione sulle plastiche per le quali è entrato in vigore il Regolamento (UE) n. 10/2011;
- dal Decreto 18 febbraio 1984 e 13 luglio 1995, n. 405, per la Banda stagnata;
- dal Decreto 1° giugno 1988, n. 243 per la Banda cromata;
- dal Decreto 4 aprile 1985 e 1° febbraio 2007 per la ceramica;
- dal Decreto 18 aprile 2007, n. 76 per l'alluminio;
- dal Reg. (UE) n. 10/2011 per le plastiche;
- dal Reg. (CE) n. 282/2008 per le plastiche riciclate;
- dal Reg. (UE) 284/2011 per gli utensili per cucina di plastica a base di poliammide e di melammina;

- dal Reg. (CE) n. 450/2009 per i materiali attivi ed intelligenti.

**Contenuti della dichiarazione di conformità**

La dichiarazione di conformità serve a trasmettere le informazioni necessarie a garantire il mantenimento della conformità lungo la catena commerciale e comprende pertanto una serie di informazioni utili alle parti interessate e verificabili dalle Autorità deputate al controllo.

La dichiarazione di conformità deve contenere almeno i seguenti elementi:

- un'esplicita dichiarazione di conformità alla normativa di riferimento generale e alla normativa specifica;
- indicazioni sull'identità del produttore e dell'importatore;
- indicazioni sul tipo di materiale utilizzato ed eventuali limitazioni d'uso;
- data e firma del responsabile.

Indicazioni puntuali sui contenuti della dichiarazione di conformità sono state fornite per alcuni dei materiali disciplinati dalle norme specifiche e sono di seguito riportate.

Materiale	Norma specifica comunitaria	Norma specifica nazionale
Plastiche	Reg. (UE) n. 10/2011	
Plastiche riciclate	Reg. (CE) n. 282/2008	
Utensili per cucina in plastica a base di poliammide e di melammina	Reg. (UE) n. 284/2011	
Materiali attivi ed intelligenti	Reg. (CE) n. 450/2009	
Ceramiche	Direttiva 2005/31	DM 1/2/2007
Banda stagnata e cromata		DD.MM. 18/02/1984, n. 405 del 13/07/1995, DM 1/06/88, n. 243. Sono state fornite indicazioni puntuali con la nota n. 12174 del 23/04/2010

Come già riportato il regolamento (CE) 1935/2004 indica che deve essere disponibile una documentazione appropriata a supportare e dimostrare quanto presente nella dichiarazione di conformità (per es. risultati delle prove, calcoli, ...). È opportuno che gli USMAF richiedano tale documentazione di supporto nei casi in cui un approfondimento si renda necessario sulla base dell'analisi del rischio.

#### Responsabile della dichiarazione

Secondo quanto stabilito dall'articolo 4, commi 5 e 6 del decreto legislativo n. 108/92, la dichiarazione di conformità dei MOCA alle norme loro applicabili deve essere rilasciata dal produttore o in caso di assenza della stessa dichiarazione, da un laboratorio pubblico di analisi. L'utilizzatore in sede industriale o commerciale deve essere fornito della dichiarazione del produttore ed accertarsi della conformità alle norme nonché della idoneità tecnologica allo scopo cui l'oggetto è destinato (art. 4, comma 5 bis del DL. vo n. 108/92). Le norme specifiche comunitarie hanno inoltre introdotto, come nel caso delle plastiche e delle ceramiche, il concetto più generale che la dichiarazione di conformità deve essere rilasciata dall'operatore commerciale (anche denominato economico o di settore) legalmente definito come la persona fisica o giuridica responsabile di garantire il rispetto delle disposizioni del regolamento (CE) 1935/2004 nell'impresa posta sotto il suo controllo; intendendo per impresa ogni soggetto pubblico o privato, con o senza fini di lucro, che svolga attività connesse con qualunque fase della lavorazione, della trasformazione e della distribuzione dei materiali ed oggetti (cfr. definizioni di cui all'articolo 2, comma 1, lettere c) e d) del Regolamento (CE) 1935/2004). Nel caso dei prodotti importati pertanto la dichiarazione di conformità

dei MOCA può essere rilasciata anche da una persona diversa dal produttore, quale l'importatore stabilito nell'Unione Europea, responsabile dell'introduzione della partita nel territorio. Ciò in considerazione del fatto che i regolamenti comunitari hanno chiaramente definito la cosiddetta filiera che coinvolge non solo la produzione, la trasformazione, ma anche la distribuzione ove è compresa l'importazione dei materiali ed oggetti in questione. In tale circostanza l'importatore diventa il soggetto responsabile del rispetto delle disposizioni soprarichiamate (normativa di riferimento generale e specifica), e dovrà disporre della documentazione di supporto appropriata, assicurandosi che i materiali e gli oggetti destinati a venire a contatto con gli alimenti rispettino i requisiti previsti. In tal modo non solo le imprese che producono e gli utilizzatori in sede industriale dei materiali ed oggetti destinati a venire a contatto con gli alimenti sono tenuti a rilasciare e/o ad essere forniti della dichiarazione di conformità, come prescritto dal DM 21 marzo 1973 e dal DPR n. 777/82, modificato dal DL n. 108/92, ma tutta la filiera del settore, ivi compresa l'importazione che è responsabile per la propria parte di competenza. Rimane esclusa da tale previsione la vendita al dettaglio. Si invitano codesti Uffici a dare la massima diffusione alla presente nota e a garantire durante il controllo ufficiale che gli ispettori siano a conoscenza dei requisiti delle dichiarazioni di conformità e ne garantiscano la corretta applicazione. Si chiede inoltre alle Associazioni, che leggono per conoscenza, di curare la diffusione della nota stessa alle Associazioni di categoria interessate. Si ringrazia della collaborazione.

Il direttore generale  
Dott. Silvio Borrello

### Informazioni e consulenza per assicurare la competitività delle società sul mercato dell'Unione europea e mondiale !

#### Studio Giffoni

International Trade Consultancy

sprl STUDIO GIFFONI bvba  
rue Fernand Bernier 15  
1060 Bruxelles, Belgio  
www.studiogiffoni.com  
tel. +32.2.543.44.79  
fax +32.2.543.44.44  
info@studiogiffoni.com



- Forniamo consulenze in merito alle problematiche doganali e sulle misure antidumping.
- La nostra sede si trova a Bruxelles, centro di tutte le istituzioni internazionali (Comunità europea, Organizzazione mondiale delle dogane (OMD), ...).
- Navigando sul nostro sito internet [www.studiogiffoni.com](http://www.studiogiffoni.com) sarete aggiornati sulle ultime novità in materia doganale e antidumping.

Abbonandovi al servizio "Sportello internazionalizzazione", riceverete il bollettino @dogana sulle novità doganali e potete consultare la versione consolidata del codice doganale comunitario e le regole di origine contenute nei protocolli e in altri atti comunitari! [per maggiori informazioni potete telefonare al n° 06 42004621, fax 06 42004628 - Roma].



## Seac editoria fiscale



### **Operazioni Intracomunitarie e Modelli Intrastat**

La presente pubblicazione viene proposta quale supporto essenziale per il professionista che desidera disporre di un punto fermo nella variegata e intricata materia degli scambi intracomunitari. Va infatti evidenziato che la materia è stata oggetto di un importante intervento normativo (D.Lgs. n. 18/2010) di adeguamento del DPR n. 633/72 e del DL n. 331/93 alle direttive comunitarie emanate nel corso degli anni. Va altresì precisato che numerosi sono stati i chiarimenti dell' Agenzia delle Entrate e che non mancano nuovi orientamenti giurisprudenziali in materia, oltreché l'emanazione del recente Regolamento del Consiglio dell'Unione europea n. 282/2011. Il testo spazia dal trattamento IVA delle operazioni intracomunitarie agli adempimenti contabili relativi a ciascuna operazione. Sono affrontate le problematiche inerenti gli acquisti intracomunitari di automezzi, le operazioni di tentata vendita in ambito comunitario, il commercio elettronico nonché le modalità di compilazione e presentazione degli elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari (Modelli INTRASTAT). Con particolare riferimento a questi ultimi modelli sono forniti numerosi esempi di compilazione.

### **Operazioni con Paesi Black List il nuovo elenco clienti e fornitori**

L'articolo 1 del D.L. n. 40/2010 è interamente dedicato a nuove disposizioni di contrasto alle frodi fiscali e finanziarie. Nell'ambito di tale previsione i commi 1, 2 e 3 del citato decreto introducono l'obbligo, per tutti i soggetti passivi IVA, di comunicare all' Agenzia delle Entrate, in via telematica

le cessioni ed acquisti di beni, nonché le prestazioni di servizi rese e ricevute nei confronti di operatori residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, ovvero in Paesi inclusi nella cosiddetta "black list". Con il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 30 marzo 2010, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 16 aprile 2010, n. 88 sono state definite le modalità e i termini di effettuazione del nuovo adempimento. Il modello da utilizzare è stato invece approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate con Provvedimento 28 maggio 2010. La nuova comunicazione va presentata a decorrere dalle operazioni effettuate dal 1° luglio 2010, con periodicità mensile o trimestrale a seconda del volume degli scambi. Il testo affronta il nuovo obbligo di comunicazione dei clienti e fornitori black list introdotto dal sopracitato decreto. Oltre all'inquadramento generale della disciplina, verranno forniti anche svariati esempi di compilazione. Una sezione del manuale sarà poi dedicata al correlato adempimento di segnalazione dei costi da paesi black list nel modello unico.



### **La territorialità Iva dal 2010**

Nel testo vengono analizzate, con taglio pratico ed operativo, le modifiche in materia di individuazione del luogo di imposizione ai fini IVA delle prestazioni di servizi previste dalle direttive comunitarie entrate in vigore a partire dal 1° gennaio 2010. L'esame delle varie problematiche viene realizzato operando un continuo raffronto tra norma nazionale da un lato e norma comunitaria e sentenze della Corte di giustizia dall'altro in modo da permettere agli operatori economici di comprendere al meglio la normativa introdotta dal legislatore nazionale nonché di risolvere eventuali problemi che dovessero sorgere in relazione all'interpretazione della stessa. L'applicazione concreta delle nuove regole viene, inoltre, chiarita attraverso l'utilizzo di numerosi esempi nonché tabelle, le quali consentono, altresì, di mettere in luce anche i mutamenti che la nuova disciplina ha comportato rispetto a quanto applicato dagli operatori economici sino al 31 dicembre 2009. Vengono, poi, presi in considerazione, riportando esempi pratici di compilazione, tutti gli adempimenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto previsti a seguito dell'entrata in vigore della nuova disciplina in materia di territorialità (fatturazione, registrazione, obblighi dichiarativi, richieste di rimborso ecc.). Alcuni di questi adempimenti coinvolgono anche i soggetti che partecipano ad operazioni di cessioni di beni, alla cui disciplina in materia di individuazione del presupposto territoriale viene dedicata un'apposita sezione. Al fine, inoltre, di consentire al lettore di meglio comprendere le tematiche affrontate nel testo, nella parte introduttiva del volume vengono analizzate alcune fondamentali nozioni in materia di territorialità IVA.



# A proposito di dogane competenti

*Le operazioni doganali devono assolutamente essere emesse sul territorio nazionale a discapito delle altre dogane comunitarie*

A volte l'interpretazione della legislazione comunitaria può portare ad interpretazioni decisamente errate.

È quanto mi è accaduto nell'elaborazione dell'ultimo articolo pubblicato sul n. 3 della nostra prestigiosa rivista.

A proposito della Dogana competente ad effettuare le operazioni doganali di esportazione è necessario richiamare l'attenzione dei lettori sul contenuto dell'art. 791, p.2 del reg. CEE 2454/93. che dispone in merito alle deroghe dell'art. 161.

Come si può notare il paragrafo 2 testualmente recita "Quando nei casi di cui al paragrafo 1 (quindi le deroghe) le formalità di esportazione non sono effettuate nello Stato membro nel quale l'esportatore risiede.....".

Come si evidenzia i riferimenti sono sempre verso gli "uffici dello Stato membro".

Questa è l'interpretazione autentica dell'Agenzia delle Dogane ed è anche la più ovvia in quanto i regolamenti comunitari di riferimento si riferiscono agli Stati membri e non intervengono mai sull'organizzazione interna degli stessi; sinceramente, pensare che un regolamento comunitario possa riferirsi ad una Città in-

vece che a un Paese, cioè Stato membro, significa non avere ben chiaro l'ambito normativo comunitario che è ben diverso dall'ambito di applicazione delle leggi nazionali.

L'onestà professionale mi ha spinto ad ammettere l'errore nella stesura dell'articolo elaborato, azione doverosa nei confronti dei colleghi e della nostra Amministrazione Doganale.

La circolare emessa è stata veramente un beneficio per la categoria perché, finalmente, è stato chiarito che le operazioni doganali devono assolutamente essere emesse sul territorio nazionale a discapito delle altre dogane comunitarie.

I colleghi che per anni si sono battuti per una regola più restrittiva e campanilistica, devono comprendere che non esiste il federalismo doganale.

Infine non va dimenticato che, effettuando le operazioni doganali in altro paese comunitario, si falsificano i dati statistici.

Ora, alla luce di questo doveroso chiarimento, non mi resta che sollecitare tutte le nostre aziende a modificare la resa della vendita delle merci, eliminando tassativamente l'Incoterm EXW (franco luogo di cari-

co posto a terra) sostituendolo con il più idoneo FCA (franco caricato sdoganato) ed affidando tutte, le operazioni doganali a doganalisti di fiducia posti sul territorio nazionale con la sola esclusione delle spedizioni a mezzo courier.

Nella mia attività di consulente suggerisco sistematicamente di modificare la "resa" delle merci trovando però una grande resistenza da parte degli uffici commerciali che ritengono, impropriamente, che si debba disinteressarsi delle spese di trasporto e delle formalità doganali senza pensare alle gravi conseguenze derivanti dal mancato recupero della bolletta doganale.

Sono convinto che, se tutte le aziende modificassero la propria resa nelle vendite all'estero, i nostri doganalisti vedrebbero lievitare considerevolmente il proprio lavoro e conseguentemente il proprio reddito, creando inoltre degli spazi per le nuove generazioni di Spedizionieri Doganali.

Non va infatti dimenticato che nel lungo periodo altri paesi verranno a far parte dell'Unione Europea.

Andrea Toscano  
Studio Toscano

# Giurisprudenza com

**Corte di Giustizia, Sezione VII<sup>a</sup>, sentenza 28/7/2011, Pres. Svaby, Rel. Arestis – Pacific World Ltd e altro c/ The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

**Tariffa doganale comune – Classificazione doganale degli assortimenti di unghie finte preformate in plastica – Validità del Regolamento (CE) n. 1417/2007 – Altri lavori di materie plastiche (voce 3926) – Preparazioni per manicure o pedicure (voce 3304) – Utensili e assortimenti di utensili per manicure o pedicure (voce 8214)**

*Il Regolamento (CE) della Commissione del 28/11/2007, n. 1417, relativo alla classificazione di talune merci nella nomenclatura combinata, è valido nella misura in cui classifica le unghie finte e, pertanto, gli assortimenti di unghie finte, descritti nel suo allegato nella sottovoce 3926 90 97 della nomenclatura combinata, di cui all'allegato I del Regolamento (CEE) del Consiglio 23/7/1987, n. 2658, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune, quale modificata dal Regolamento (CE) della Commissione del 17/10/2006, n. 1549.*

Le ricorrenti hanno importato nell'Unione europea assortimenti (denominati anche "kit") di unghie finte. Questi contengono, generalmente, una confezione di unghie finte di plastica di diverse misure, destinate ad essere fissate sulle unghie naturali della mano o del piede; una soluzione adesiva per fissare le unghie fin-

te sulle unghie naturali ed altri accessori quali un bastoncino per manicure e un utensile per l'applicazione.

Le ricorrenti hanno ottenuto, rispettivamente nel 2005 e nel 2006, informazioni tariffarie vincolanti, emesse dai Commissioners, che classificavano le unghie finte e i prodotti per unghie finte nella sottovoce 3304 30 00 della NC, come "preparazioni per manicure e pedicure".

Tali informazioni tariffarie erano fondate su una decisione adottata nel 2005 dal VAT and Duties Tribunal, divenuto il First-tier Tribunal (Tax Chamber) britannico, che ha ritenuto che le unghie finte e la soluzione adesiva per queste ultime rientrassero nella sottovoce 3304 30 00 della NC e non nella sottovoce 3926 90 90 della NC come "altri lavori di materie plastiche".

Tuttavia, il 4/12/2007, è stato pubblicato nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea il regolamento n. 1417/2007 che ha classificato le unghie finte e gli assortimenti di unghie finte nella sottovoce 3926 90 97 della NC come "altri lavori di materie plastiche" e classifica la soluzione adesiva per le unghie finte, qualora venduta separatamente, nella sottovoce 3506 10 00 come "prodotti di ogni specie da usare come colle o adesivi, condizionati per la vendita al minuto come colle o adesivi, di peso netto non superiore ad 1 kg".

Tenuto conto di tale regolamento, i Commissioners hanno notificato alle ricorrenti l'invalidità delle ITV rilasciate.

Le due società interessate

hanno impugnato tali nuove decisioni dinanzi al VAT and Duties Tribunal, che ha deciso di sospendere il procedimento e di chiedere alla Corte, in via pregiudiziale, se il regolamento n. 1417/2007 fosse valido nella parte in cui classifica le unghie finte preformate in plastica e, quindi, gli assortimenti di tali unghie finte nella sottovoce 3926 90 97 della NC, come altri lavori di materie plastiche, e se fosse possibile l'eventuale classificazione di tali assortimenti nelle sottovoci 3304 30 00 o 8214 20 00, che contemplano rispettivamente le preparazioni per manicure o pedicure e gli utensili e assortimenti di utensili per manicure o pedicure.

Nel rispondere al quesito, la Corte ha constatato che gli assortimenti di unghie finte come quelli in esame, composti da vari articoli, segnatamente da capsule di unghie finte di diverse misure, da colla, da un bastoncino per manicure e da un utensile per l'applicazione, non sono esplicitamente previsti né dal testo delle voci della NC né da quello delle note di sezione o di capitoli di quest'ultima, sicché operano le regole generali della NC pertinenti al fine di effettuare la classificazione di detti assortimenti.

La Corte ha osservato che il punto 3, lett. b), delle regole generali della NC prevede che le merci presentate in assortimenti confezionati per la vendita al minuto siano classificate, quando è possibile operare questa determinazione, secondo l'oggetto che conferisce alle stesse

# unitaria e nazionale

il loro carattere essenziale.

A tal riguardo, la nota esplicativa VIII del SA relativa al punto 3, lett. b), delle regole generali della NC prevede che il fattore che determina il carattere essenziale delle merci, a seconda del tipo di merce, possa essere rappresentato ad esempio dalla natura della materia costitutiva o degli elementi che le compongono, dal loro volume, dalla loro quantità, dal loro peso o dal loro valore, o ancora dall'importanza di una delle materie costitutive, avuto riguardo alla utilizzazione delle merci. Poiché nel caso di specie le unghie finte predominano gli assortimenti, quanto a volume e quantità e che gli altri prodotti, ossia la colla per unghie, il bastoncino per manicure e l'utensile per l'applicazione, sono prodotti accessori che contribuiscono soltanto a realizzare la destinazione della merce. Dunque, ad avviso della Corte sono pertanto le unghie finte che conferiscono a detti assortimenti il loro carattere essenziale.

Per quanto riguarda la classificazione nella NC di unghie finte, il regolamento n. 1417/2007 rinvia alla sottovoce 3926 90 97, corrispondente agli "altri lavori di materie plastiche": la Corte rammenta che la classificazione deve essere effettuata secondo le caratteristiche e proprietà oggettive del prodotto. In tal senso, una capsula di unghie finte è, oggettivamente, un frammento di materia plastica, ritagliato per adattarsi su un'unghia naturale e modificarne la forma. Pertanto, la classificazione di tali merci nella sottovoce 3926 90 97 come

"altri lavori di materie plastiche", per i giudici lussemburghesi, sembra giustificata.

**Corte di Cassazione, Sezione tributaria, sentenza 5/7/2011 n. 14804 – Pres. Pivetti, Rel. Di Iasi – Agenzia delle Dogane c/ Società XY**

**Accertamento – Competenza territoriale degli Uffici dell'Agenzia delle Dogane – È inderogabile**

*In assenza di espresse disposizioni normative di segno diverso, competente territorialmente alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo è la dogana presso la quale è sorta l'obbligazione tributaria, ossia la dogana dove si sono svolte le operazioni di importazione: eventuali deroghe alla competenza territoriale stabilita per legge devono essere disposte dallo stesso legislatore, senza che possano assumere rilievo atti non aventi valore normativo, quali delle circolari dell'amministrazione, posto che l'amministrazione finanziaria ed il contribuente si trovano su di un piano di parità, per cui la cosiddetta "interpretazione ministeriale", contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola i contribuenti né i giudici e non costituisce fonte di diritto.*

La Corte è stata chiamata ad esaminare la controversia concernente l'impugnazione di un avviso di rettifica di accertamento definitivo emesso dall'ufficio delle Dogane di Livorno in relazione ad una importazione effettuata presso la Dogana di

Alessandria, in cui la C.T.R. della Toscana confermava la sentenza di primo grado - che aveva accolto il ricorso introduttivo - affermando l'incompetenza della Dogana di Livorno ad emettere l'avviso impugnato.

L'Agenzia delle Dogane ha chiesto alla Suprema Corte di affermare il principio per cui l'Ufficio doganale che ha accertato il mancato pagamento di diritti doganali può legittimamente procedere alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo inerente ad operazioni di importazione svoltesi presso altre Dogane ove ebbe origine l'obbligazione tributaria.

Il Collegio ha però espresso diverso avviso, evidenziando che tutta la normativa in materia prevede o presuppone, per ogni attività o situazione considerata, una precisa dogana competente per territorio, individuabile in ragione di un criterio di collegamento esplicitamente o implicitamente indicato, per le diverse ipotesi, dalla medesima legislazione, e corrispondente, in linea generale, al luogo in cui si è radicato un rapporto ovvero è sorta un'obbligazione o è accaduto un fatto (tra i numerosi esempi possibili, i luoghi di arrivo delle merci, oppure di uscita, quelli di imbarco ovvero di sbarco, o anche quelli dove è stata commessa una infrazione) con la conseguenza che un'attività espressamente considerata e regolamentata dal legislatore non può essere, salvo espresse previsioni contrarie, compiuta da (o presso) qualunque ufficio doganale competente per ma-

teria dislocato sul territorio nazionale, ostandovi non solo i principi costituzionali di efficienza, buon andamento e ragionevolezza ai quali deve essere improntata l'attività amministrativa, ma anche il sistema delineato dalle disposizioni legislative applicabili, che prevede espressamente la competenza territoriale delle varie Dogane e comunque regola le diverse attività e situazioni anche nel presupposto di una distribuzione della competenza tra i vari uffici territoriali.

Pertanto, ad avviso della Corte, ove per una particolare attività considerata nella legislazione in esame non risulti espressamente indicato il criterio di collegamento territoriale per l'individuazione della dogana competente, non si può per ciò solo - in mancanza di una esplicita previsione in tal senso - affermare che quell'attività, in contrasto con ogni principio di efficienza, trasparenza e ragionevolezza, può essere compiuta da qualunque ufficio competente per materia su tutto il territorio nazionale, posto che, se la "regola" che si ricava dal sistema è quella della competenza per territorio, una simile eccezione dovrebbe essere esplicitata.

Da quanto esposto consegue - secondo la Cassazione - che, mancando espresse disposizioni di segno diverso, competente territorialmente alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo non può che essere la dogana

presso la quale è sorta l'obbligazione tributaria, ossia la dogana dove si sono svolte le operazioni di importazione. Né al contrario risultano significativi i richiami all'art. 78 del Regolamento CE n. 2913 del 1992 (prevedente che "dopo aver concesso lo svincolo delle merci l'Autorità doganale può procedere alla revisione della dichiarazione") ed al D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11 (prevedente che "l'Ufficio doganale può procedere alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo"), posto che la mancanza di un espresso riferimento territoriale non esclude che "l'Autorità doganale" e "l'Ufficio doganale" debbano essere quelli competenti per territorio.

Inoltre, la Corte ha avuto cura di precisare che la competenza territoriale in esame non è configurabile come espressione di una potestà organizzativa rilevante esclusivamente sul piano interno né può ritenersi unilateralmente derogabile da parte dell'Amministrazione. Infatti, quest'ultima può organizzare con valenza meramente interna la propria attività sul territorio solo mediante proprie norme, come tali derogabili dalla medesima Amministrazione con altre norme interne del medesimo livello (ad esempio circolari successive) ovvero anche con singoli atti amministrativi, comportanti eventualmente conseguenze per l'agente sul piano disciplinare, ma non sugli atti compiuti e i re-

lativi effetti.

La distribuzione della competenza tra le varie articolazioni dell'Amministrazione sul territorio disposta invece, come nella specie, attraverso una legge - atto generale ed astratto e, come tale, rivolto anche a soggetti diversi dall'amministrazione - ha, per ciò solo, e prescindendo da altre possibili considerazioni, valenza esterna.

Infine, la Corte ha chiarito che, se anche in particolari ipotesi (ad esempio, nel caso di pluralità di più importazioni da parte di uno stesso operatore presso dogane diverse) può apparire opportuna la concentrazione della competenza per l'emissione di eventuali sanzioni ovvero per la revisione presso l'ufficio che ha accertato l'irregolarità o l'evasione, è tuttavia indubbio che eventuali deroghe alla competenza territoriale stabilita per legge devono essere disposte dallo stesso legislatore, senza che, in mancanza di espresse valutazioni del legislatore in proposito, possano assumere rilievo atti non aventi valore di legge, fossero anche circolari dell'amministrazione, posto che l'amministrazione finanziaria ed il contribuente si trovano su di un piano di parità, per cui la cosiddetta "interpretazione ministeriale", contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola i contribuenti né i giudici e non costituisce fonte di diritto.

**Alessandro Fruscione**  
*Studio legale Santacroce-Procida-Fruscione*