

## Libertà di circolazione delle merci e aspetti doganali

### Due punti centrali per esaminare il “punto franco”

Alessandro Torello  
(Cultore della materia in Diritto industriale  
nell'Università di Macerata, Italia)

**Abstract** This article deals with two essential features pertaining to the development of free ports and free zones: the freedom of movement of goods and customs-related operations. Freedom of transit is one of the fundamental international trade principles which was incorporated in the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) immediately after World War II. Regarding the European Union context, the EU internal market is based on the freedom of movement of goods. In line with Article 26 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU), the internal market «shall comprise an area without internal frontiers in which the free movement of goods, persons, services and capital is ensured in accordance with the provisions of the Treaties». For the importance of examining EU customs legislation, to better understand the role of free ports and free zones, especially in terms of fiscal and customs benefits (e.g. duties are partially reduced or temporary suspended), attention is focused on: Union Customs Code in force (Regulation 952/2013); the concept of customs valuation; some critical issues arising when non-EU goods are imported into the EU, considering both the phase of release for free circulation and that of release for consumption.

**Sommario** 1. Introduzione. – 2. Aree di libero scambio e unioni doganali. – 3. Mercato interno e libera circolazione delle merci. – 4. Territorio politico e territorio doganale dell'Unione Europea. – 5. L'unione doganale negli artt. 28 e 30 TFUE. – 6. La riforma della disciplina doganale dell'UE: il Reg. n. 952/2013. – 7. L'importazione definitiva di merci nell'UE: un meccanismo bifase. – 8. Alcuni aspetti critici dell'importazione definitiva. – 9. Il valore delle merci in dogana. – 10. Alcune considerazioni finali. – 11. Bibliografia.

**Keywords** Customs legislation. Imports. Entrepôt. Customs. Duties.

## 1 Introduzione

La libertà di circolazione delle merci ha sempre avuto un ruolo centrale all'interno della legislazione comunitaria (prima nella Comunità Economica Europea e poi nell'Unione Europea), in quanto ha rappresentato, e rappresenta oggi più che mai, una delle quattro libertà alla base del mer-

cato unico (attualmente indicato come mercato interno)<sup>1</sup>. La realizzazione di un'unione doganale, conseguita alla fine degli anni sessanta<sup>2</sup>, è stata possibile solo attraverso una graduale eliminazione di barriere di tipo tariffario ed extra-tariffario, nel quadro di un sistema legislativo di matrice sovranazionale e orientato a garantire la libertà dei flussi commerciali e del movimento delle merci.

A partire dal Trattato di Roma del 1957 è stato avviato un processo mediante il quale si è giunti oggi ad uno spazio economico privo di barriere interne e ad una disciplina doganale uniforme in 28 Stati (27 in seguito all'esito del referendum del 23 giugno 2016 relativo all'uscita dall'UE del Regno Unito), per quanto esistano ancora dei limiti e delle lacune soprattutto sul fronte dell'armonizzazione fiscale.

Premesso quanto sopra, in questo elaborato si cercherà di mettere in relazione il concetto di libertà di circolazione delle merci con i meccanismi che sono alla base del diritto doganale dell'Unione Europea per poter meglio comprendere gli elementi alla base del "punto franco", da intendersi come area in cui è possibile tenere in sospensione sia i dazi doganali che gli aspetti fiscali, quali l'IVA e/o le accise. Verranno pertanto analizzate alcune delle principali questioni e problematiche che possono emergere nel momento in cui venga effettuata nella Unione Europea un'importazione di beni da Paesi extra-UE.

1 Sul mercato interno e sulle quattro libertà di circolazione, si vedano: ADAM, TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2014, p. 453 ss.; BARNARD, *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*, Oxford, 2016; BARNARD, PEERS, *European Union Law*, Oxford, 2017, p. 310 ss.; DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, Milano, 2016, p. 13; DAVIES, *Understanding European Union Law*, Abingdon, 2016, p. 117 ss.; DUBOUT, MAITROT DE LA MOTTE, *L'Unité des libertés de circulation*, Bruxelles, 2013, p. 21 ss.; GORMLEY, *EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union*, Oxford, 2009; MOENS, Trone, *Commercial Law of the European Union*, New York, 2010, p. 39 ss.; SNELL, *European Union Law Goods and Services in EC Law: A Study of the Relationship between the Freedoms*, Oxford, 2002; WATSON, WOODS, *EU Law*, Oxford, 2014, p. 327 ss.; WOODS, *Free Movement of Goods and Services within the European Community*, Farnham, 2004.

2 L'unione doganale venne realizzata nel 1968 quando l'allora CEE era composta dai sei Paesi fondatori: Benelux, Francia, Germania Occidentale e Italia. Il primo allargamento della CEE risale al 1973, grazie al quale divennero Paesi membri la Danimarca, l'Irlanda e il Regno Unito. Cfr.: DANIELE, *op. cit.*, p. 20 ss.; LIMBACH, *Uniformity of Customs Administration in the European Union*, Portland, 2015, p. 13 ss. Sul processo di integrazione europea, si vedano: Bretherton, Vogler, *The European Union as a Global Actor*, Londra, 1999, p. 46 ss.; CACACE, MAMMARELLA, *Storia e politica dell'Unione Europea*, Roma-Bari, 2005, p. 138 ss.; GILBERT, *Surpassing Realism: The Politics of European Integration since 1945*, Lanham, 2003, p. 85 ss.; LOTH, *Building Europe: A History of European Unification*, Berlino, 2015.

## 2 Aree di libero scambio e unioni doganali

Per poter meglio inquadrare ed esaminare la libera circolazione di merci, può risultare utile evidenziare le differenze tra due tipologie di accordo economico-commerciale, ossia fare un confronto tra il concetto di area di libero scambio e quello di unione doganale, sulla base delle indicazioni fornite dall'articolo XXIV del *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT) del 1947 e successive modifiche<sup>3</sup>.

Per area di libero scambio si intende un accordo commerciale internazionale tra Stati con il fine di abbattere le barriere doganali e ridurre le tariffe daziarie tra gli Stati parte dell'accordo. Tuttavia, rimane la facoltà dei singoli Stati di scegliere quale politica commerciale e doganale adottare nei confronti dei Paesi terzi, ovvero verso gli Stati che non sono parte dell'accordo. Difatti, non esistendo un processo di armonizzazione nella definizione di una politica commerciale da parte degli Stati firmatari dell'accordo di libero scambio, ciascun Paese è libero sia di adottare strategie commerciali e doganali incentrate su misure restrittive o limitative verso i Paesi terzi (embarghi, contingentamenti o applicazione di dazi *antidumping*), sia di stipulare accordi di natura preferenziale con qualunque Paese terzo, senza dover negoziare tali accordi con i Paesi membri dell'area di libero scambio. In particolare, la questione degli accordi preferenziali è un tema particolarmente delicato, in quanto permette ad un singolo Stato di poter usufruire di misure daziarie agevolate all'atto dell'importazione di una merce proveniente da un Paese terzo con cui è stato definito l'accordo. In Europa e America del Nord due sono le aree di libero scambio: EFTA (*European Free Trade Association*) e NAFTA (*North American Free Trade Agreement*).

L'unione doganale<sup>4</sup> si caratterizza, a differenza dell'area di libero scambio, per la definizione di una politica economico-commerciale e doganale

3 È utile precisare che il GATT 1947 è parte dell'Allegato 1.A dell'Accordo di Marrakech del 15 aprile 1994 con cui è stata istituita a partire dal primo gennaio 1995 l'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO: World Trade Organization), al termine dell'Uruguay Round. Sul tema si vedano: DE BURCA, *The EU and the WTO: Legal and Constitutional Issues*, Oxford, 2001; GALGANO, MARRELLA, *Diritto del commercio internazionale*, Padova, 2011, p. 226 ss.; GERMANÒ, ROOK BASILE, *Il diritto dei mercati dei prodotti agricoli nell'ordinamento internazionale*, Torino, 2010, p. 37 ss.; Nugent, *The Government and the Politics of the European Union*, Durham, 2006, p. 483 ss.; REUVID, SHERLOCK, *International Trade*, Londra, 2011, p. 367 ss.; TREBLCOCK, *Advanced Introduction to International Trade Law*, Cheltenham, 2015, p. 61 ss.; VAN DEN BOSSCHE, ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, Cambridge, 2013, p. 40 ss.

4 In merito all'origine delle unioni doganali (intese in senso moderno), l'Unione doganale dell'Africa del Sud (SACU, acronimo di *Southern African Customs Union*) può essere considerata l'unione doganale più antica del mondo. Le sue origini risalgono infatti al 1910, quando venne costituita la CUA (*Customs Union Agreement*). Oggi si compone di cinque Stati: Botswana, Lesotho, Namibia, Sud Africa e Swaziland. Cfr.: MATHIS, *The Southern African Custom*

unica da parte dei Paesi membri verso i Paesi terzi: *de facto* viene definita una tariffa doganale unica e integrata nei confronti dei Paesi terzi. Non viene concessa a nessuno Stato membro dell'unione doganale la possibilità di applicare misure daziarie diverse da quelle pattuite in sede di accordo e neppure di stipulare accordi preferenziali in maniera autonoma. Il commercio e il transito delle merci all'interno dell'unione doganale è libero ed esente da imposizioni daziarie, quindi i singoli mercati nazionali sono fusi in un mercato unico delle merci e in molti casi anche dei servizi (nel caso dell'Unione europea, la libertà di circolazione riguarda persone, capitali, merci e servizi).

### 3 Mercato interno e libera circolazione delle merci

La centralità rivestita dal mercato interno viene evidenziata sia nell'art. 3.3 del TUE (Trattato sull'Unione Europea), in base al quale «l'Unione instaura un mercato interno», sia nelle disposizioni TFUE (Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea). L'art. 3 TFUE puntualizza che l'Unione Europea ha competenza esclusiva per ciò che concerne l'unione doganale e la definizione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno<sup>5</sup>. L'articolo 4 TFUE precisa che l'UE ha competenza concorrente con gli Stati membri in merito al mercato interno.

All'interno TFUE l'espressione mercato interno si ritrova inoltre nella Parte Terza: Titolo I (artt. 26 e 27) e Titolo VII (artt. 101 e 102). In particolare, l'art. 26 TFUE mette in evidenza due aspetti centrali: 1) l'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione o al funzionamento del mercato interno; 2) il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati<sup>6</sup>. La libertà di circolazione delle merci nell'Unione Europea pertanto costituisce una delle quattro libertà fondamentali. Gli articoli relativi alla libera circolazione delle merci sono presenti nel Titolo II della Parte Terza (artt.

*Union (SACU): Regional Cooperation Framework on Competition Policy and Unfair Trade Practices*, UNCTAD, New York e Ginevra, 2005.

<sup>5</sup> Merita essere citato il Protocollo 27, allegato sia al TUE che al TFUE e relativo al mercato interno e alla concorrenza, nel quale si sottolinea che: «le Parti contraenti, considerando che il mercato interno ai sensi dell'art. 3 del TUE comprende un sistema che assicura che la concorrenza non sia falsata, hanno convenuto che a tal fine l'Unione adotta, se necessario, misure in base alle disposizioni dei trattati, ivi compreso l'articolo 352 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea».

<sup>6</sup> L'art. 26.2 TFUE statuisce infatti che «il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati».

da 28 a 37) TFUE.

Per ciò che concerne la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella sentenza C-265/95 del 9 Dicembre 1997 (Commissione c. Francia) e C-115/02 del 23 ottobre 2003 (Rioglass e Transremar) è stato espressamente confermato che la libera circolazione delle merci costituisce uno dei principi fondamentali del Trattato<sup>7</sup>. In particolare al punto 18 della causa 115/02, la Corte precisa che «[...] l'unione doganale istituita dal Trattato CE implica necessariamente che venga garantita la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri. Questa libertà non potrebbe, a sua volta, essere completa se gli Stati membri avessero la facoltà di ostacolare o di intralciare, in qualsiasi modo, la circolazione delle merci in transito».

#### 4 Territorio politico e territorio doganale dell'Unione Europea

Il territorio doganale dell'Unione Europea diverge sia dal territorio politico sia da quello fiscale. Alcune aree della UE sono parte del territorio UE da un punto di vista politico e geografico, ma non lo sono dal lato doganale, oppure possono prevedere dei regimi fiscali privilegiati. Il perimetro doganale pertanto non necessariamente si sovrappone e coincide con i confini politici degli Stati membri<sup>8</sup>. L'art. 4 del Reg. n. 952/2013 (Codice doganale dell'Unione Europea) indica dettagliatamente quali siano i territori che compongono il territorio doganale della UE.

Per ciò che concerne il territorio italiano, alcune eccezioni sono individuabili nello *status* speciale attribuito al Comune di Campione d'Italia, alle aree in acque italiane del lago di Lugano (Ponte Tresa e Porto Ceresio) e al Comune di Livigno. Campione d'Italia è una piccola enclave italiana in territorio svizzero: dal punto di vista politico fa parte del territorio della Repubblica italiana, ma dal punto di vista doganale è un territorio extra-UE, poiché inserito nello spazio doganale svizzero<sup>9</sup>. Il Comune di Livigno gode dello *status* di zona extra-doganale dal 1910<sup>10</sup>. Per agevolare

<sup>7</sup> Stessa posizione era già stata assunta dalla Corte nelle sentenze SIOT (causa 266/81) e nella sentenza Richardt (causa 367/89).

<sup>8</sup> Per ciò che riguarda il territorio doganale della UE, si vedano: ARMELLA, *Diritto doganale*, Milano, 2015, p. 128; DESIDERIO, GIFFONI, *Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale*, Torino, 2009, p. 36 ss.; FABIO, *Customs Law of the European Union*, Alphen aan den Rijn, 2010; HORSPOOL, HUMPHREYS, *EU Law*, Oxford, 2012, p. 270; WALSH, *European Union Customs Code*, Alphen aan den Rijn, 2015, p. 99 ss.

<sup>9</sup> Campione d'Italia ha anche la particolarità di utilizzare il franco svizzero come valuta di riferimento, pertanto si può considerare escluso anche dalla euro-zona.

<sup>10</sup> Lo *status* di zona extradoganale di Livigno venne istituito nel Regno d'Italia mediante la l. n. 516 del 17 luglio 1910; in particolare l'art. 3 prevedeva che venisse delimitato un territorio

il turismo esistono delle franchigie (in termini di valore e quantità) per gli acquisti effettuati in qualità di turista o frontaliere, mentre per le transazioni commerciali e per le operazioni di compravendita si fa riferimento ai principi doganali di importazione o esportazione da e verso Paesi extra-UE, poiché si deve considerare Livigno come un'area esterna al perimetro doganale dell'Unione Europea.

Riguardo ad altri Paesi Membri della UE, non fanno parte del territorio doganale UE le isole Færøer<sup>11</sup> e la Groenlandia (nonostante tali aree siano legate politicamente alla Danimarca), l'isola di Heligoland e il territorio di Büsingen<sup>12</sup> in Germania.

Dal punto di vista fiscale, i Dipartimenti e Regioni d'oltremare francesi (DROM) e le isole Canarie rappresentano due esempi di aree appartenenti alla UE ma che godono di regimi fiscali privilegiati<sup>13</sup>. I DROM (Guadalupa, Guyana francese, Martinica e Reunion) sono parte del territorio politico francese, come suddivisione amministrativa e territoriale d'oltremare<sup>14</sup>, e appartengono sia al territorio doganale UE che alla euro-zona, ma hanno un sistema fiscale autonomo, non regolato dalla disciplina fiscale della UE. Godono infatti di privilegi e alleggerimenti in materia di IVA, oltre che di agevolazioni di natura tributaria sulle importazioni<sup>15</sup>. Le Canarie sono una delle 17 comunità autonome della Spagna e dal punto di vista doganale sono incluse nel perimetro doganale della UE, ma hanno un regime fiscale autonomo, non inquadrabile nelle disposizioni comunitarie in materia di IVA<sup>16</sup>. Al contrario, possono essere parte del territorio doganale UE anche

extra-doganale nel comune di Livigno.

**11** Le isole Færøer, benché siano parte del territorio di un Paese membro, cioè del Regno di Danimarca, non sono parte della UE in termini politici; godono infatti di uno speciale statuto di autonomia. Curiosamente, le Færøer non avendo aderito al Trattato di Schengen non dovrebbero permettere la libera circolazione dei cittadini UE, per cui dovrebbero esistere dei controlli alla frontiera, ma ciò *de facto* non accade. Tale problema è stato ovviato mediante la partecipazione delle Færøer all'“Unione nordica dei passaporti” (accordo collegato al Trattato di Schengen).

**12** Cfr.: Trattato del 23 novembre 1964 tra Germania Ovest e Svizzera.

**13** L'art. 6 della Direttiva 2006/112/CE (c.d. Direttiva IVA) precisa che la stessa direttiva non si applica ai seguenti territori, i quali tuttavia fanno parte del territorio doganale della UE: a) Monte Athos; b) isole Canarie; c) dipartimenti francesi d'oltremare; d) isole Åland; e) isole Anglo-Normanne.

**14** Si vedano gli artt. 72, 73 e 74 della Costituzione francese, riformati nel 2003.

**15** Sul punto, si veda: GROSCLAUDE, MARCHESOU, *Diritto tributario francese. Le imposte, le procedure*, Milano, 2006, p. 300. Generalmente il regime fiscale che viene applicato nei DROM è un'imposta indiretta dell'8,5%, a fronte di una aliquota IVA del 20% (TVA normale) applicata nella Francia continentale. Fonte: Dogana francese.

**16** Nelle Canarie non si applica l'IVA in vigore nel territorio continentale spagnolo (21%), bensì l'IGIC (*Impuesto General Indirecto Canario*), cioè un'imposta indiretta del 7% (IGIC

Stati non membri dell'Unione Europea sulla base di specifici accordi<sup>17</sup>, come nel caso del Principato di Monaco<sup>18</sup>, del Principato di Andorra<sup>19</sup> e di San Marino<sup>20</sup>.

Inoltre, particolarmente importante sia da un punto di vista politico-diplomatico che commerciale è l'unione doganale istituita tra l'UE e la Turchia<sup>21</sup> nel 1996 mediante Decisione 1/95 del Consiglio di associazione CE-Turchia<sup>22</sup>. L'articolo 4 della Decisione 1/95 statuisce che «i dazi doganali all'importazione o all'esportazione e gli oneri di effetto equivalente sono totalmente aboliti fra la Comunità e la Turchia alla data di entrata in vigore della presente decisione. La Comunità e la Turchia si astengono, a decorrere da tale data, dall'introdurre nuovi dazi doganali all'importazione e all'esportazione oppure oneri di effetto equivalente. Tali disposizioni si applicano anche ai dazi doganali di natura fiscale». Gli artt. 5 e 6 della Decisione 1/95 prevedono inoltre che vengano vietate le restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione, e tutte le misure di effetto equivalente.

general) o del 3% (IGIC reducido) introdotta con l. n. 20/1991. Fonte: Agencia Tributaria Canaria e Gobierno de Canarias.

**17** In particolare si veda la COM/2012/680: Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni sulle relazioni dell'Unione Europea con il Principato di Andorra, il Principato di Monaco e la Repubblica di San Marino.

**18** Cfr.: Convenzione doganale conclusa tra il Principato di Monaco e la Repubblica francese a Parigi il 18 maggio 1963.

**19** Accordo in forma di scambio di lettere tra la CEE e il Principato di Andorra del 28 giugno 1990. L'accordo è entrato in vigore sei mesi più tardi, nel mese di gennaio del 1991.

**20** Circa la creazione di un'unione doganale tra UE e San Marino sono stati firmati un accordo nel 1991 (c.d. Accordo di Cooperazione e Unione Doganale) e una serie di protocolli (1997, 2005, 2007, 2013) in relazione al processo di allargamento della UE. L'Accordo di Cooperazione e Unione Doganale del 1991 è entrato in vigore nella sua forma completa, cioè in termini di unione doganale e cooperazione, solo nel 2002. Inoltre, l'Accordo del 1991 è stato integrato a marzo 2010 dalla Decisione 1/2010 (*Omnibus*) del comitato di cooperazione UE-San Marino. A tutto ciò fa da corollario la Convenzione di amicizia e buon vicinato stipulata a Roma il 31 marzo 1939 fra l'Italia e la Repubblica di San Marino (l. n. 1320/1939).

**21** Sull'unione doganale tra Turchia e UE, si vedano: AKÇAY, YILMAZ, *Turkey's Accession to the European Union: Political and Economic Challenges*, Lanham, 2013, p. 127 ss.; ARIKAN, *Turkey and the EU: An Awkward Candidate for EU Membership?*, Aldershot, 2006, p. 49 ss.; KRAMER, *The EU-Turkey Customs Union: Economic Integration Amidst Political Turmoil, in Mediterranean Politics*, 1(1), 1996, p. 60 ss.; PRIM, *The EU-Turkey Customs Union: From a Transitional to a Definitive Framework?*, in *Legal Issues of Economic Integration*, 42(1), 2015, p. 31 ss.; VOIGT, *The Customs Union between Turkey and the EU: How Did It Affect Turkey?*, Amburgo, 2008, p. 2 ss.

**22** Decisione n. 1/95 del Consiglio di associazione CE-Turchia, del 22 dicembre 1995, relativa all'attuazione della fase finale dell'unione doganale.

## 5 L'unione doganale negli artt. 28 e 30 TFUE

L'art. 28 TFUE riprende i principi presenti negli artt. 12-17 del Trattato che istituisce la CEE del 1957, ossia statuisce l'esistenza di un'unione doganale tra i Paesi Membri dell'Unione Europea; in particolare l'art. 28 sancisce che l'UE comprende «un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i Paesi terzi»<sup>23</sup>.

A tale proposito è necessario considerare la distinzione tra diritti doganali, diritti di confine e dazi. Nel caso dei diritti doganali si fa riferimento ai diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali, così come indicato dall'art. 34 TULD<sup>24</sup>, pertanto si tratta di un *genus* molto ampio.

È utile anche citare il concetto di diritti di confine, poiché si tratta di una sottocategoria (pur sempre ampia di diritti) del *genus* dei diritti doganali<sup>25</sup>; col termine diritti di confine si fa riferimento tanto ai dazi in import/export quanto alle sovrimposte di confine o di consumo e ad altre possibili forme di imposizione in fase di importazione o esportazione<sup>26</sup>.

Il concetto di dazio va circoscritto all'onere pecuniario che deve essere pagato da un importatore (o un esportatore in caso dazio all'export) per introdurre la merce all'interno di uno Stato sovrano o di una unione doganale.

**23** Il principio di non imposizione dei diritti di confine tra i Paesi membri risale al luglio 1968 quando *de facto* prese corpo l'unione doganale. In merito alla progressiva riduzione dei dazi e al divieto di innalzare dazi o tasse equivalenti per poter giungere ad una effettiva unione doganale sono state fondamentali almeno due pronunce della Corte di Giustizia: la sentenza Van Gend En Loos del 5 Febbraio 1963 (causa 26/62) e la sentenza SACE del 17 dicembre 1970 (causa 33/70). La giurisprudenza della Corte di Giustizia mediante le sentenze *Diamantarbeiders* ha ribadito in maniera categorica il divieto di imposizione dei dazi doganali. Si vedano sul punto: ADAM, TIZZANO, *op. cit.*, p. 459 ss.; ARENA, BESTAGNO, ROSSOLILLO, *Mercato unico e libertà di circolazione nell'Unione Europea*, Torino, 2016, p. 11; HORSPOOL, HUMPHREYS, *op. cit.*, p. 272 ss.; KAUPA, WEISS, *European Union Internal market Law*, Cambridge, 2014, p. 47 ss.; MARTINES, *Il mercato interno dell'Unione Europea: le quattro libertà. Raccolta commentata di giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, Santarcangelo di Romagna, 2014, p. 10 ss.; WATSON, WOODS, *op. cit.*, p. 367 ss.

**24** D.P.R. n. 43/1973: Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale.

**25** I diritti di confine sono quindi inquadrabili all'interno della sfera dei diritti doganali. Su questo punto si veda in particolare: UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, p. 132.

**26** Sempre l'art. 34 TULD precisa infatti che «fra i diritti doganali costituiscono diritti di confine: i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato».



nale (caso dell'UE); conseguentemente si tratta di un'entrata fiscale per l'autorità che lo riscuote.

Il dazio può essere applicato sul valore della merce e in tal caso si parla di dazio *ad valorem* oppure su una unità di prodotto; può anche essere legato ad una unità di misura (ad esempio il peso o i metri lineari). Infine esistono dei dazi misti, cioè calcolati in parte *ad valorem* ed in parte in base alle unità di prodotto o al peso. I dazi possono anche essere ulteriormente distinti in dazi protettivi e dazi fiscali. I primi vengono applicati per tutelare e salvaguardare un determinato mercato, mentre i dazi fiscali gravano su "beni voluttuari e non di prima necessità", in genere merci non prodotte all'interno della UE (ad esempio tè, caffè, cacao)<sup>27</sup>. I dazi quindi possono essere interpretati sia come un'imposta indiretta sugli scambi internazionali, sia come una barriera artificiale al flusso commerciale di beni. Il presupposto del dazio è che il bene attraversi una frontiera nazionale, pertanto è necessario che avvenga uno scambio *cross-border*<sup>28</sup>.

In merito al divieto di imporre diritti di confine tra i Paesi Membri, l'art. 30 TFUE ribadisce che «i dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale»<sup>29</sup>. In base all'art. 31 TFUE sono la Commissione e il Consiglio gli organi responsabili della definizione dei dazi doganali: «i dazi della tariffa doganale comune sono stabiliti dal Consiglio su proposta della Commissione». Commissione e Consiglio attraverso i regimi daziari sono in grado di modificare e dare un determinato indirizzo alla politica commerciale dell'UE.

Merita soffermarsi sul concetto di "qualsiasi tassa di effetto equivalente" presente nell'art. 28 TFUE; difatti il legislatore comunitario non ha mai fornito una definizione esatta di tassa di effetto equivalente ai dazi doganali. Solo grazie all'intervento e all'azione della Corte di Giustizia dell'UE è stato possibile definire un quadro analitico e giurisprudenziale chiaro<sup>30</sup>.

27 Sul punto si veda in particolare: VARESE, *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, Torino, 2012, p. 6 ss.

28 Cfr.: ARENA, BESTAGNO, ROSSOLILLO, *op. cit.*, p. 32. Si vedano anche: BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, p. 372 ss.; CABELLO PÉREZ, CABELLO GONZÁLES, *Las aduanas y el comercio internacional*, Madrid, 2014, p. 137 ss.

29 All'interno TFUE, un importante corollario all'art. 30 è rintracciabile nel primo comma dell'art. 110, in base al quale «nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari». Cfr.: MOENS, Trone, *op. cit.*, p. 230 ss.

30 Sul tema si vedano: ALFANO, *Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro*, in *Riv. dir. tribut.*, III, 2005, p. 57 ss.; ATTARDI, *Il ruolo della Corte Europea nel processo tributario*, Milano, 2008; MARESCA, *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1983.

La Corte in più occasioni ha sottolineato la necessità di inibire l'istituzione di tasse di effetto equivalente, e laddove queste fossero presenti, ne ha richiesto la soppressione<sup>31</sup>. In particolare, nella sentenza C-78/76 del 22 marzo 1977 (sentenza Steinike) la Corte ha avuto modo di precisare che il divieto di tasse di effetto equivalente fa riferimento «a qualsiasi tributo riscosso in occasione o in ragione dell'importazione, il quale, colpendo specificamente la merce importata, ad esclusione della merce nazionale similare, ne alteri il costo ed abbia quindi sulla libera circolazione delle merci la stessa influenza restrittiva di un dazio doganale» (punto 28).

A ciò va aggiunto che la disciplina degli artt. 34 e 35 TFUE, in linea con l'art. 28 TFUE, prevede che non devono essere applicate restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione, nonché qualsiasi misura di effetto equivalente, in quanto le restrizioni quantitative sono strumenti che limitano l'accesso di merci di Paesi Terzi all'interno di un mercato nazionale o di una unione doganale, come nel caso della UE<sup>32</sup>. Può inoltre risultare utile valutare come la Corte di Giustizia UE si sia espressa in merito alle restrizioni quantitative. Nelle sentenze C-8/74 dell'11 luglio 1974 (c.d. causa Dassonville), e più recentemente nelle cause C-265/95 del 9 dicembre 1997, C-112/00 del 12 giugno 2003 e C-320/03 del 15 novembre 2005, la Corte di Giustizia ha precisato che devono essere considerate misure di effetto equivalente alle restrizioni quantitative le normative commerciali che sono in grado di «ostacolare direttamente o indirettamente, in atto o in potenza, gli scambi intracomunitari».

## **6 La riforma della disciplina doganale dell'UE: il Reg. n. 952/2013**

Il primo maggio 2016 può essere identificato come uno spartiacque oltre che una data chiave per ciò che riguarda le riforme del codice doganale dell'Unione Europea. A partire da tale data è stata infatti abrogata tutta la disciplina doganale comunitaria antecedente (indicata come Codice doganale comunitario - CDC) ed è stata sostituita da una nuova normativa attraverso il Reg. n. n. 952/2013, definito Codice dell'Unione (CDU)<sup>33</sup>. La

31 Cfr.: MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009, p. 104.

32 L'art. XI del GATT richiede la progressiva eliminazione delle restrizioni quantitative.

33 In realtà, il legislatore comunitario aveva già tentato di riformare e aggiornare la disciplina doganale nel corso del 2008 mediante il Reg. n. 450/2008, indicato come Codice doganale aggiornato (CDA). Tuttavia, molte disposizioni del Reg. n. 450/2008 sono rimaste inapplicate, soprattutto a causa dell'assenza di un regolamento attuativo e applicativo delle disposizioni dello stesso Reg. n. 450/2008. Sul tema, si veda: HARDEN, WOLFFGANG, *The New European Customs Law*, in *World Customs Journal*, 10(1), 2016, p. 1 ss.

disciplina doganale del Reg. n. 952/2013 è affiancata e supportata sia da un Regolamento di attuazione (Reg. n. 2446/2015) che da un Regolamento di esecuzione (Reg. n. 2447/2015)<sup>34</sup>. Il CDC, in vigore fino a maggio 2016, corrispondeva al Reg. n. 2913/1992 a cui era affiancato il Reg. n. 2454/1993 in merito alle disposizioni applicative del CDC<sup>35</sup>. Come si può intuire dall'anno dell'entrata in vigore del CDC (1992), l'impatto del Trattato di Maastricht è stato senza dubbio essenziale nel definire e influenzare i contenuti del CDC. Nel 2016, per poter meglio gestire la transizione tra vecchia e nuova disciplina, è stato emanato un regolamento delegato relativo alle norme transitorie per l'applicazione del CDU: il Reg. n. 341/2016.

Le ragioni che hanno spinto la Commissione ad attuare una revisione del codice doganale già dal 2008 sono principalmente da ricercare nei principi della Convenzione di Kyoto del 18 maggio 1973, successivamente emendata nel 1999<sup>36</sup>. Il legislatore comunitario ha provveduto ad accettare gli allegati della Convenzione di Kyoto mediante una serie di Decisioni, quali ad esempio: 78/528/CEE (zone franche e custodia temporanea delle merci), 86/103/CEE (trasformazione di merci destinate ad essere immesse in consumo)<sup>37</sup>, 87/593/CEE (ammissione temporanea). Dai *considerando* di queste decisioni emerge che la *ratio* dell'accettazione degli allegati della Convenzione di Kyoto in merito ai procedimenti di armonizzazione e semplificazione dei regimi doganali è riconducibile alla facilitazione degli scambi commerciali e dei flussi internazionali di merci<sup>38</sup>.

L'Unione Europea ha aderito al Protocollo di emendamento della Convenzione di Kyoto del 1999 attraverso la Decisione 2003/231/CE del 17 marzo 2003. Nel *considerando* 3° della Decisione 2003/231/CE si legge che «l'attuazione dei principi della convenzione riveduta di Kyoto darà risultati significativi e quantificabili consentendo di migliorare l'efficienza

34 Il Reg. n. 989/2017 ha provveduto a modificare il Reg. n. 2447/2015 dopo che erano state rilevate alcune incongruenze ed errori.

35 Il Reg. n. 2454/1993 era anche indicato con l'acronimo DAC: Disposizioni di applicazione del Reg. n. 2913/1992.

36 La Convenzione internazionale sulla semplificazione e armonizzazione dei regimi doganali (c.d. Convenzione di Kyoto) del 1973 è stata emendata il 26 giugno 1999. La versione emendata della Convenzione di Kyoto è entrata in vigore nel 2006.

37 Particolarmente interessante è la Decisione n. 86/103/CEE del 24 Marzo 1986 grazie alla quale è stato accettato l'allegato F2 della Convenzione di Kyoto, relativo alla trasformazione di merci destinate ad essere immesse in consumo.

38 Come indicato nell'art. 2 della Convenzione di Kyoto relativo al campo di applicazione della stessa Convenzione, le Parti contraenti si obbligano ad armonizzare e semplificare le regolamentazioni e i sistemi doganali: «*each Contracting Party undertakes to promote the simplification and harmonization of Customs procedures and, to that end, to conform, in accordance with the provisions of this Convention, to the Standards, Transitional Standards and Recommended Practices in the Annexes to this Convention*».

e l'efficacia delle amministrazioni doganali e, di conseguenza, la competitività economica dei paesi. Promuoverà inoltre gli investimenti e lo sviluppo industriale e potrà incrementare la partecipazione delle piccole e medie imprese al commercio internazionale». Il 5° *considerando* aggiunge ed evidenzia che «*le parti contraenti della convenzione riveduta di Kyoto si impegnano ad applicare procedure doganali chiare, trasparenti e aggiornate, tali da consentire un più rapido sdoganamento delle merci grazie al ricorso a nuove tecnologie dell'informazione e a tecniche nuove di controllo doganale quali la valutazione dei rischi e le revisioni contabili*».

## 7 L'importazione definitiva di merci nell'UE: un meccanismo bifase

La fase dell'importazione definitiva di merci all'interno del territorio doganale dell'Unione Europea è sempre un momento estremamente delicato da gestire, visto che l'importazione definitiva<sup>39</sup>, per questioni di semplificazione, implica la necessità di tenere presenti due momenti: 1) l'immissione in libera pratica; 2) l'immissione in consumo.

Il primo momento, ossia l'immissione in libera pratica, è di natura sovranazionale ed è strettamente collegato alla disciplina comunitaria in merito al calcolo dei diritti di confine in termini di dazi doganali. Risulta necessario sottolineare che i dazi vanno principalmente considerati come risorse proprie e fonti di finanziamento dell'Unione Europea, in quanto solo una quota minore del dazio viene trattenuta dallo Stato Membro in cui si è proceduto all'immissione in libera pratica della merce. Vincolando le merci al regime doganale dell'immissione in libera pratica, le merci acquisiscono lo *status* di merce comunitaria (o "merce unionale" in base alla terminologia usata dal legislatore dell'UE)<sup>40</sup>, in quanto vengono assolve le formalità doganali relative al pagamento dei dazi in base al valore, alla classificazione e all'origine della merce. L'immissione in libera pratica viene disciplinata dagli artt. 201 e ss. del Reg. n. 952/2013.

L'art. 201, co. 1, specifica che «*le merci non unionali destinate al mercato dell'Unione o destinate all'uso o al consumo privato nell'ambito del territorio doganale dell'Unione sono vincolate al regime di immissione in libera pratica*». I successivi commi dell'art. 201 forniscono dettagli in merito al concetto di immissione in libera pratica ed ai suoi effetti contabili e giuridici. L'immissione in libera pratica comporta: a) la riscossione dei

<sup>39</sup> Sulle operazioni di importazione di beni, si vedano: ARMELLA, *op. cit.*, p. 156 ss.; CABELLO PÉREZ, Cabello González, *op. cit.*, p. 201 ss.; LASOK, *The Trade and Customs Law of the European Law*, Londra, 1998, p. 302 ss.

<sup>40</sup> Il termine "beni unionali" è stato introdotto a seguito dell'entrata in vigore del Reg. n. 952/2013.

dazi dovuti all'importazione; b) la riscossione, ove opportuno, di altri oneri, come previsto dalle pertinenti disposizioni vigenti in materia di riscossione di tali oneri; c) l'applicazione delle misure, dei divieti e delle restrizioni di politica commerciale, a meno che non debbano essere applicati in una fase precedente; d) l'espletamento delle altre formalità stabilite per l'importazione delle merci. Rilevante è soprattutto la disposizione del terzo comma: «*l'immissione in libera pratica attribuisce alle merci non unionali la posizione doganale di merci unionali*».

La seconda fase, definita immissione in consumo, ha più propriamente carattere nazionale poiché si tratta di stabilire, dopo aver assolto il pagamento dei dazi, quale sia il regime di imposizione fiscale (IVA ed eventuali accise) da applicare, dato che, in virtù di un'assenza di una armonizzazione fiscale sul territorio dell'Unione Europea, i diritti fiscali interni, intesi come IVA e accise, in ciascun Paese membro possono assumere valori divergenti. Pertanto, nel momento in cui le merci vengono destinate all'immissione in consumo (in maniera relativamente corretta si può parlare anche di "nazionalizzazione" delle merci), si dovrà procedere ad assolvere tutti i principali vincoli di fiscalità interna definiti dal Paese membro. Un aspetto che merita attenzione è pertanto l'assenza di un'armonizzazione della disciplina fiscale nel territorio UE, proprio in ragione del fatto che ogni Paese membro è libero di adottare una propria politica fiscale<sup>41</sup>.

Un'ultima precisazione risulta necessaria. Una volta che si decida di importare e introdurre una merce non comunitaria e proveniente da un Paese terzo nel territorio doganale dell'Unione Europea, è obbligatorio attribuire una destinazione doganale a tale merce. Le destinazioni doganali di una merce indicate nell'art. 4 del Reg. n. 2913/1992, come già detto, ormai abrogato, erano le seguenti: a) il vincolo della merce ad un regime doganale; b) la sua introduzione in zona franca o in deposito franco; c) la sua riesportazione fuori del territorio doganale della Comunità; d) la sua distruzione; e) il suo abbandono all'Erario. L'art. 48 del Reg. n. 2913/1992 precisava che «le merci non comunitarie presentate in dogana devono ricevere una delle destinazioni doganali ammesse per tali merci». Facendo riferimento invece al codice doganale attualmente vigente, è necessario attenersi a quanto previsto dall'art. 210 del Reg. n. 952/2013 nel quale è stato introdotto il concetto di regime "speciale". Le merci possono essere vincolate ad una delle seguenti categorie di regimi speciali: a) transito,

<sup>41</sup> Circa i processi di armonizzazione fiscale si prendano in esame la Direttiva IVA (Direttiva 2006/112/CE) e la Direttiva 2009/69/CE. Le prime direttive in materia di imposta sul valore aggiunto risalgono al 1967: Direttive 67/227 e 67/228. Il riferimento fu il modello francese, cioè la TVA francese (*Taxe sur la valeur ajoutée*), che come è stato opportunamente precisato da Uckmar, era «caratterizzata dalla neutralità dei vari passaggi intermedi del ciclo produttivo o distributivo, in modo da essere riversata esclusivamente sul consumatore finale, indipendentemente dal numero di operazioni effettuate a monte». Cfr.: UCKMAR, *op. cit.*, p. 156.

che comprende il transito esterno e interno; b) deposito, che comprende il deposito doganale e le zone franche; c) uso particolare, che comprende l'ammissione temporanea e l'uso finale; d) perfezionamento, che comprende il perfezionamento attivo e passivo.

## 8 Alcuni aspetti critici dell'importazione definitiva

Il valore imponibile delle merci da dichiarare davanti alle autorità doganali dell'Unione è sempre un momento complesso da gestire. La determinazione del valore a fini doganali è infatti un aspetto di difficile interpretazione poiché sia i diritti doganali (risorse proprie dell'Unione Europea), sia i diritti fiscali (definiti su base nazionale) sono strettamente collegati e vengono applicati sulla base del valore dichiarato. Pertanto coesistono sempre due livelli: quello nazionale e quello sovranazionale.

Un tema basilare per analizzare sia l'immissione in libera pratica, cioè il momento doganale di natura sovranazionale, che l'immissione in consumo, cioè il momento fiscale di natura nazionale, è il calcolo della base imponibile; infatti, gli elementi che compongono la base imponibile sono la chiave di volta per il calcolo sia dei dazi doganali che dei diritti fiscali (accise e IVA).

L'art. 71 del Reg. n. 952/2013 delinea il metodo per calcolare il valore dell'imponibile ai fini dei dazi doganali. Al valore della merce franco fabbrica (*Incoterm* EXW - Ex Works)<sup>42</sup> devono essere aggiunti i seguenti elementi<sup>43</sup>: I) le commissioni e le spese di mediazione, escluse le commissioni di acquisto; II) il costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce; III) il costo dell'imballaggio, comprendente sia la manodopera che i materiali; IV) gli utensili, le matrici, gli stampi ed altri oggetti similari utilizzati per la produzione delle merci importate; V) le materie consumate durante la produzione delle merci importate; VI) i lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate; VII) i corrispettivi e i diritti di licenza; VIII) le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate e le spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate, fino

<sup>42</sup> Si fa ricorso allo schermo degli *Incoterms* (versione 2010) elaborati dalla Camera di Commercio Internazionale (CCI) di Parigi per valutare la base imponibile. Un discorso analogo riguarda gli *Incoterms* CIF (Cost, Insurance and Freight) e DDP (Delivered Duty Paid).

<sup>43</sup> Viceversa, l'art. 33 del Reg. n. 2913/1992, rifiuto nell'art. 72 del Reg. n. 952/2013, precisa quali siano gli elementi che non devono essere considerati ai fini della determinazione della base imponibile dei diritti doganali.

al primo luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'UE<sup>44</sup>.

Si può pertanto definire l'imponibile per il calcolo dei diritti doganali come il valore dei beni EXW, a cui si devono aggiungere gli elementi sopra indicati, tendendo ben presente che i costi di spedizione, di scarico delle merci, o di assicurazione che intervengono in una fase successiva all'entrata delle merci nel territorio doganale dell'UE non saranno oggetto della base imponibile per il calcolo dei diritti doganali. Al contrario, nel caso del calcolo della base imponibile per l'applicazione dei diritti fiscali (accise e IVA) si dovrà tenere conto dei costi complessivi sia di trasporto (comprensivi dei costi di scarico ed *handling* dentro l'UE) che di assicurazione, dal punto di carico nella merce nel Paese extra-UE fino alla destinazione finale dentro l'UE. Da tenere presente che in fase di immissione in consumo, i dazi doganali divengono una voce della base imponibile per il calcolo delle accise e dell'IVA.

Il tema dell'importazione definitiva implica anche la necessità di valutare due ulteriori aspetti spinosi e non certo marginali.

Il primo riguarda l'applicazione delle norme comunitarie e la loro interpretazione nei singoli Paesi membri. Nonostante il punto di partenza sul lato normativo sia sostanzialmente identico, come nel caso dei regolamenti comunitari inerenti gli aspetti doganali, emergono con frequenza delle asimmetrie e delle difformità sul fronte delle conclusioni cui giungono sia le amministrazioni doganali sia i giudici dei vari Paesi membri, soprattutto in fase di contenzioso con le autorità tributarie e in merito alle divergenze degli impianti sanzionatori dei vari Paesi membri. Inoltre, i diritti fiscali, essendo definiti su base nazionale da ciascun Paese membro, non presentano nessuna forma di armonizzazione su scala comunitaria<sup>45</sup>.

L'art. 97 della Direttiva 112 del 2006 (Direttiva IVA) prevede che l'aliquota normale non possa mai essere inferiore al 15%<sup>46</sup> e i due articoli successivi (98 e 99) stabiliscono che gli Stati membri sono liberi di applicare una o due aliquote ridotte, purché fissate ad una percentuale della base imponibile che non sia inferiore al 5%. In linea generale il livello medio delle aliquote IVA si attesta poco sopra il 20% (21-22%), tuttavia alcuni Paesi membri applicano un'aliquota IVA particolarmente favorevole come

44 Inteso come CIF (Cost, Insurance and Freight) primo punto di entrata delle merci nel territorio dell'UE.

45 Sul tema si vedano ad esempio: CENTORE, *IVA europea e nazionale*, Milano, 2015, p. 335 ss.; COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000.

46 In merito al regime di aliquota normale minima dell'IVA si vedano le valutazioni presenti nella COM(2015) 646 del 14 dicembre 2015.

nel caso di Malta (18%) e del Lussemburgo (17%)<sup>47</sup>.

A tale proposito, interessante è il 28° *considerando* della Direttiva 112/2006 in cui si precisa che «al fine di evitare distorsioni della concorrenza, la soppressione dei controlli fiscali alle frontiere implica, oltre ad una base imponibile uniforme dell'IVA, un certo numero di aliquote e livelli di aliquote sufficientemente ravvicinati tra gli Stati membri». In realtà, vista l'attuale discrasia tra le aliquote IVA, è ipotizzabile che il legislatore comunitario cercherà di riallineare i livelli fiscali in tema di imposte indirette, visto che una situazione simile alle divergenze dei livelli IVA esiste anche per le accise, soprattutto su carburanti, alcolici e tabacchi. Il legislatore comunitario ha fissato le regole generali in materia di accise mediante la Direttiva 118 del 2008 e la Direttiva 12 del 2010 (sui tabacchi lavorati), tuttavia, gli Stati membri si sono sempre dimostrati reticenti a cedere quote di sovranità in tema di accise, in quanto, come sottolinea Boria, le accise permettono di «*produrre un gettito cospicuo con un basso livello di resistenza dei contribuenti*»<sup>48</sup>.

Inoltre resta ancora aperto un quesito: quando un'operazione è ritenuta effettivamente rilevante ai fini IVA? In base alla Direttiva IVA, una operazione diviene rilevante ai fini IVA sulla base di tre presupposti<sup>49</sup>: 1) oggettivo, quindi si considerano le cessioni di beni, gli acquisti intracomunitari di beni, le prestazioni di servizi e le importazioni di beni; 2) soggettivo, ovvero si fa riferimento ai concetti di soggetto passivo e di esercizio di attività economica<sup>50</sup>; 3) territoriale, cioè deve essere determinato il luogo di effettuazione dell'operazione.

La seconda criticità è relativa alla controversa questione dell'IVA all'importazione. Si tratta di un tema che è stato spesso oggetto di dibattito e non sempre di chiara soluzione. La domanda è quindi la seguente: come deve essere categorizzata l'IVA all'importazione in fase di immissione in consumo? È un tributo interno o è un diritto doganale?

In Italia, la disciplina fiscale ai sensi dell'art. 70, co. 1, DPR. 633/1972 prevede che «*l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai*

47 Fino al 2015 in Lussemburgo veniva applicata un'aliquota normale del 15%, cioè l'aliquota minima prevista dalla Direttiva IVA del 2006.

48 Cfr.: BORIA, *op. cit.*, p. 103.

49 Circa i presupposti di una operazione rilevante ai fini IVA, si vedano ad esempio: CUZZOLA, NESE, *L'IVA nel commercio estero*, Matelica, 2007, p. 20 ss.; FORTE, *Manuale IVA 2016*, Santarcangelo di Romagna, 2016, p. 48; ORSI, *Manuale di diritto tributario*, Santarcangelo di Romagna, 2010, p. 333 ss.; UCKMAR, *op. cit.*, p. 157 ss.

50 Ai sensi dell'art. 9 della Direttiva IVA, soggetto passivo risulta essere «chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».



*diritti di confine*». In materia doganale, ai sensi dell'art. 34 TULD, i diritti doganali includono «*tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali*».

La Corte di Giustizia UE nelle sentenze Drexl (C-299/86), Van der Kooy (C-181/97) ed Equoland (C-272/13) ha riconosciuto all'IVA all'importazione la natura di tributo interno e non quella di dazio doganale<sup>51</sup>. Anche la Corte di Cassazione in Italia ha attribuito all'IVA all'importazione la natura di tributo interno in una serie di pronunce (Cass. sez. 3 pen., 7 settembre 2012, n. 34256; Cass. sez. 3 pen., 9 gennaio 2013, n. 1172; Cass. sez. trib. civ., 19 settembre 2014, n. 19749; Cass. sez. trib. civ., 7 ottobre 2016, n. 20135; Cass. sez. 3 pen., 13 aprile 2017, n. 18501)<sup>52</sup>.

## 9 Il valore delle merci in dogana

I primi passi verso una definizione del valore in dogana furono mossi nel corso degli anni cinquanta attraverso il *Brussels Definition of Value* (BDV)<sup>53</sup>. Con il metodo BDV, il valore della merce era stato definito come «*the price that a good would fetch in an open market between a buyer and seller independent of each other*». Su scala mondiale, fin dalla metà degli anni cinquanta era infatti percepito come necessario un processo di armonizzazione dei criteri di valutazione dei beni, in modo da concepire il valore non come una barriera tariffaria in mano ai singoli Stati, bensì come uno strumento di dialogo comune per creare una correlazione tra le economie mondiali<sup>54</sup>. A tale scopo, negli anni settanta, assunse (e tuttora assume) un notevole rilievo l'art. 1.1 dell'Accordo relativo all'applicazione dell'art. VII del GATT (*Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade*), grazie al quale il valore delle merci in dogana venne identificato nel "valore di transazione" (*transaction value*), vale a dire il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione: «*The customs value of imported*

51 Cfr.: UCKMAR, *op. cit.*, p. 174.

52 La Corte di Cassazione ha precisato che «la natura interna del tributo non ne consente l'assimilazione ai dazi, anche se l'IVA all'importazione condivide con essi la caratteristica di trarre origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri» (Cass. sez. trib. civ., 7 ottobre 2016, n. 20135). Sempre la Suprema Corte in un'altra sentenza ha chiarito che «il fatto che l'IVA sull'importazione costituisca una componente del tributo dovuto allo Stato per effetto dell'importazione delle merci che vi fanno ingresso [...] non autorizza a desumere [...] l'assimilabilità ai dazi, trattandosi di un tributo interno e non già un diritto di confine» (Cass. sez. 3 pen., 13 aprile 2017, n. 18501).

53 Circa il *Brussels Definition of Value* (BDV), si vedano: ROSENOW, O'SHEA, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge, 2010, p. 6; WALSH, *op. cit.*, p. 347.

54 Cfr.: SANTACROCE, *Dogane 2014*, Milano, 2014, p. 65.

*goods shall be the transaction value, that is the price actually paid or payable for the goods».*

All'interno del Reg. n. 952/2013 (CDU), il tema del valore in dogana è disciplinato dagli artt. 70 e ss.; specificamente, l'art. 70, co. 1, dispone che «*la base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato*»<sup>55</sup>.

In tema di valore in dogana, è necessario considerare anche la disciplina *antidumping*, poiché si tratta di uno strumento di difesa (generalmente a carattere sanzionatorio) utilizzato da un Paese importatore nel momento in cui un bene viene immesso nel proprio mercato ad un prezzo inferiore rispetto a quello "normale", cioè ad un prezzo inferiore a quello praticato correntemente nel commercio ordinario<sup>56</sup>. In linea di principio, il legislatore comunitario ha più volte precisato che i dazi *antidumping* vengono applicati in caso di grave pregiudizio materiale o di danno ad un determinato settore industriale dell'UE, pertanto l'istituzione di dazi *antidumping* si basa su una duplice condizione: 1) l'esistenza di effettive pratiche *antidumping*; 2) l'identificazione di un possibile pregiudizio che arrechi un danno ad un settore industriale all'interno dell'UE<sup>57</sup>.

Il Reg. n. 1036/2016 ha abrogato e rifiuto il Reg. n. 1225/2009 relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di dumping da parte di Paesi non membri della UE. All'art.1 del Reg. n. 1036/2016 si statuisce che «*un dazio antidumping può essere imposto su qualsiasi prodotto oggetto di dumping la cui immissione in libera pratica nell'Unione causi un pregiudizio. Un prodotto è considerato oggetto di dumping quando il suo prezzo all'esportazione nell'Unione è inferiore ad un prezzo comparabile del prodotto simile*»<sup>58</sup>, *applicato nel paese esportatore nell'ambito di normali operazioni commerciali*».

A titolo esemplificativo vale la pena citare alcune misure *antidumping*

<sup>55</sup> Il concetto di valore di transazione, come valore pagato o da pagare per le merci, venne ripreso ed elaborato dalla Comunità Europea nel 1980 attraverso il Reg. n. 1224/1980, in sostituzione del Reg. n. 803/1968 e del Reg. n. 338/1975.

<sup>56</sup> L'art. VI del GATT relativo alle misure *antidumping* dispone che «*the contracting parties recognize that dumping, by which products of one country are introduced into the commerce of another country at less than the normal value of the products, is to be condemned if it causes or threatens material injury to an established industry in the territory of a contracting party or materially retards the establishment of a domestic industry*».

<sup>57</sup> Cfr.: GALGANO, MARRELLA, *op. cit.*, p. 265.

<sup>58</sup> Lo stesso art. 1 precisa che «*ai fini del presente regolamento, per "prodotto simile" si intende un prodotto identico, vale a dire simile sotto tutti gli aspetti al prodotto considerato oppure, in mancanza di un tale prodotto, un altro prodotto che, pur non essendo simile sotto tutti gli aspetti, abbia caratteristiche molto somiglianti a quelle del prodotto considerato*».

applicate nei confronti della Repubblica Popolare Cinese. A partire dai primi anni novanta la Cina è stata più volte accusata dall'UE e dai tre Paesi NAFTA (USA, Canada e Messico) di fare uso di *predatory-price measures*, e soprattutto di invadere e saturare i loro mercati attraverso prodotti commercializzati ad un prezzo molto più basso rispetto a quello comunemente applicato nei mercati mondiali<sup>59</sup>. L'UE ha in più occasioni avviato una serie di procedimenti per bloccare una potenziale invasione di determinate merci dalla Cina, principalmente nel momento in cui sono state constatate violazioni di norme sulla concorrenza ed elevati rischi per specifici settori produttivi e industriali dell'Unione<sup>60</sup>.

## 10 Alcune considerazioni finali

In questo articolo sono stati sinteticamente riassunti alcuni dei principali aspetti da tenere in considerazione qualora venga effettuata un'operazione doganale di importazione di beni, in modo da comprendere meglio quelli che sono i vantaggi di natura doganale e fiscale di un "punto franco"<sup>61</sup>. Infatti, mediante la creazione di un punto franco viene data l'opportunità di costituire e definire fisicamente delle aree di stoccaggio delle merci (oppure aree di trasformazione e lavorazione di beni), all'interno delle quali sono previsti una serie di privilegi sia sul fronte doganale che su quello fiscale, quindi in termini di sospensione sia daziaria che di assolvimento dell'IVA. Risulta quindi intuibile quanto sia importante per un'impresa poter posticipare il momento del pagamento dei diritti di confine oppure evitare di corrispondere un dazio per determinate tipologie di merci, soprattutto se si tratta di merci sottoposte al solo transito e che quindi non verranno immesse in consumo in un Paese extra-UE.

Nel caso dei porti di Trieste<sup>62</sup> e Venezia, potrebbe concretizzarsi la pos-

59 Sul tema si vedano: HU, WATKINS, *The Evolution of Trade Relationships Between China and the Eu Since the 1980s*, in *European Business Review*, 99(3), 1999, p. 154 ss.; LUO, *Anti-dumping in the WTO, the EU, and China*, Alphen aan den Rijn, 2010.

60 Misure *antidumping* sono state applicate ad esempio sui prodotti siderurgici, sui pannelli fotovoltaici di silicio, sulle piastrelle di ceramica e sui telai delle biciclette importati dalla Cina.

61 In merito alle zone franche e ai punti franchi, si vedano ad esempio: ARMELLA, *op. cit.*, p. 153 ss.; BRUNDU, *Zone Franche: sviluppi e orientamenti geo-economici*, Milano, 2017, p. 26 ss.; FINARDI, MORONI, *Stati d'eccezione. Zone e Porti Franchi nell'economia-mondo*, Milano, 2001; WALSH, *op. cit.*, p. 737 ss.

62 Per ciò che concerne il porto di Trieste, è interessante esaminare la questione del Territorio Libero di Trieste (1947-1954) e il contenuto dell'Allegato VIII del Trattato di Parigi del 1947 in merito ai privilegi garantiti al Territorio Libero di Trieste e al porto di Trieste. In particolare, l'art. 5 dell'Allegato VIII, prevedeva che alle «navi mercantili e merci di tutti i paesi sarà permesso l'accesso senza restrizioni al Porto Libero»; inoltre, con «riferimento all'importazione o esportazione dal o in transito attraverso il Porto Libero, le autorità del Territorio Libero non

sibilità di riconvertire aree portuali e industriali (es. area di Marghera a Venezia) in un punto franco, determinando *de facto* la creazione di aree industriali (di produzione o trasformazione di materie prime o semilavorati) che potrebbero godere di speciali regimi fiscali e doganali e conseguentemente di forme di esenzione/sospensione di dazi e IVA<sup>63</sup>.

## Bibliografia

- Adam, Tizzano, *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2014.
- Akçay, Yilmaz, *Turkey's Accession to the European Union: Political and Economic Challenges*, Lanham, 2013.
- Alfano, *Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro*, in *Riv. dir. tribut.*, III, 2005, p. 57 ss.
- Arena, Bestagno, Rossolillo, *Mercato unico e libertà di circolazione nell'Unione Europea*, Torino, 2016.
- Arikan, *Turkey and the EU: An Awkward Candidate for EU Membership?*, Aldershot, 2006.
- Armella, *Diritto doganale*, Milano, 2015.
- Attardi, *Il ruolo della Corte Europea nel processo tributario*, Milano, 2008.
- Baggio, Tosi, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016.
- Barnard, *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*, Oxford, 2016.
- Barnard, Peers, *European Union Law*, Oxford, 2017.
- Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015.
- Bretherton, Vogler, *The European Union as a Global Actor*, Londra, 1999.
- Brundu, *Zone Franche: sviluppi e orientamenti geoeconomici*, Milano, 2017.
- Cabello Pérez, Cabello Gonzáles, *Las aduanas y el comercio internacional*, Madrid, 2014.
- Cacace, Mammarella, *Storia e politica dell'Unione Europea*, Roma-Bari, 2005.
- Centore, *IVA europea e nazionale*, Milano, 2015.
- Comelli, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000.
- Cuzzola., Nese, *L'IVA nel commercio estero*, Matelica, 2007.

possono imporre su tali merci dazi doganali [...]». Sul Porto franco di Trieste, si veda: BAGGIO, Tosi, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 154.

**63** La questione del porto franco per l'area triestina è attualmente disciplinata attraverso il DM. 13 luglio 2017: "Organizzazione amministrativa per la gestione dei punti franchi compresi nella zona del porto franco di Trieste". L'art. 1 precisa che «il presente decreto disciplina l'organizzazione amministrativa per la gestione del porto franco di Trieste, per adeguarlo agli obiettivi di sviluppo del traffico marittimo e delle attività connesse».

- Daniele, *Diritto del mercato unico europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, Milano, 2016.
- Davies, *Understanding European Union Law*, Abingdon, 2016.
- De Burca, *The EU and the WTO: Legal and Constitutional Issues*, Oxford, 2001.
- Desiderio, Giffoni, *Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale*, Torino, 2009.
- Dubout, Maitrot de la Motte, *L'Unité des libertés de circulation*, Bruxelles, 2013.
- Fabio, *Customs Law of the European Union*, Alphen aan den Rijn, 2010.
- Finardi, Moroni, *Stati d'eccezione. Zone e Porti Franchi nell'economia-mondo*, Milano, 2001.
- Forte, *Manuale IVA 2016*, Santarcangelo di Romagna, 2016.
- Galgano, Marrella, *Diritto del commercio internazionale*, Padova, 2011.
- Germanò, Rook Basile, *Il diritto dei mercati dei prodotti agricoli nell'ordinamento internazionale*, Torino, 2010.
- Gilbert, *Surpassing Realism: The Politics of European Integration since 1945*, Lanham, 2003.
- Gormley, *EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union*, Oxford, 2009.
- Grosclaude, Marchessou, *Diritto tributario francese. Le imposte, le procedure*, Milano, 2006.
- Harden, Wolfgang, *The New European Customs Law*, in *World Customs Journal*, 10(1), 2016, p. 1 ss.
- Horspool, Humphreys, *EU Law*, Oxford, 2012.
- Hu, Watkins, *The evolution of Trade Relationships between China and the EU since the 1980s*, in *European Business Review*, 99(3), 1999, p. 154 ss.
- Kaupa, Weiss, *European Union Internal market Law*, Cambridge, 2014.
- Kramer, *The EU-Turkey Customs Union: Economic Integration Amidst Political Turmoil*, in *Mediterranean Politics*, 1(1), 1996, p. 60 ss.
- Lasok, *The Trade and Customs Law of the European Law*, Londra, 1998.
- Limbach, *Uniformity of Customs Administration in the European Union*, Portland, 2015.
- Loth, *Building Europe: A History of European Unification*, Berlino, 2015.
- Luo, *Anti-dumping in the WTO, the EU, and China*, Alphen aan den Rijn, 2010.
- Maresca, *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1983.
- Martines, *Il mercato interno dell'Unione Europea: le quattro libertà. Raccolta commentata di giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, Santarcangelo di Romagna, 2014.
- Mathis, *The Southern African Custom Union (SACU): Regional Cooperation Framework on Competition Policy and Unfair Trade Practices*, UNCTAD, New York e Ginevra, 2005.
- Miceli, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009.

- Moens, Trone, *Commercial Law of the European Union*, New York, 2010.
- Nugent, *The Government and the Politics of the European Union*, Durham, 2006.
- Orsi, *Manuale di diritto tributario*, Santarcangelo di Romagna, 2010.
- Pirim, *The EU-Turkey Customs Union: From a Transitional to a Definitive Framework?*, in *Legal Issues of Economic Integration*, 42(1), 2015, p. 31 ss.
- Reuvid, Sherlock, *International Trade*, Londra, 2011.
- Rosenow, O'Shea, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge, 2010.
- Santacroce, *Dogane 2014*, Milano, 2014.
- Snell, *European Union Law Goods and Services in EC Law: A Study of the Relationship between the Freedoms*, Oxford, 2002.
- Trebilcock, *Advanced Introduction to International Trade Law*, Cheltenham, 2015.
- Uckmar, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012.
- Van den Bossche, Zdouc, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, Cambridge, 2013.
- Varese, *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, Torino, 2012.
- Voigt, *The Customs Union between Turkey and the EU: How Did It Affect Turkey?*, Amburgo, 2008.
- Walsh, *European Union Customs Code*, Alphen aan den Rijn, 2015.
- Watson, Woods, *EU Law*, Oxford, 2014.
- Woods, *Free Movement of Goods and Services within the European Community*, Farnham, 2004.