



La posizione doganale delle merci

nozioni di base

di Piero Bellante - Avvocato in Verona

Determinare quale sia la “posizione doganale” della merce che entri, esca o semplicemente si trovi all’interno di un territorio doganale è un tema centrale di tutti gli ordinamenti doganali. La posizione doganale della merce, infatti, condiziona ciò che il detentore può fare o non può fare di essa, secondo il principio generale posto nell’art. 134, CDU 2013, in base al quale le merci sono soggette a vigilanza doganale “per tutto il tempo necessario a determinare la loro posizione doganale e non possono essere rimosse senza l’autorizzazione delle autorità doganali”. L’ordinamento dell’Unione descrive la posizione doganale della merce in funzione dello status giuridico di essa e distingue tra merce “unionale” e merce “non unionale” (art. 5, punti 22, 23, CDU 2013). Il Codice doganale, tuttavia, descrive soltanto i requisiti perché una merce possa acquisire lo status di merce “unionale”, definendo a contrario come merce “non unionale” tutto ciò che non posseda lo status di merce unionale, perché non lo abbia mai acquisito o perché lo abbia perso. Perché una merce possa essere definita in posizione “unionale” essa deve soddisfare uno dei tre criteri individuati nell’art. 5, punto 23, del Codice doganale dell’Unione, su cui in questa sede non è possibile soffermarsi. L’attribuzione della posizione doganale di merce “unionale” ha finalità e criteri suoi propri e prescinde dalla nozione e dai criteri per l’attribuzione dell’origine, preferenziale o non preferenziale, delle merci ottenute nel territorio doganale



dell’Unione. Mentre lo status di merce in posizione “non unionale” è reso evidente da circostanze di fatto che rendono palese che si tratti di merce arrivata da un Paese terzo e introdotta nel territorio doganale dell’Unione, quanto meno per essere stata introdotta in custodia temporanea in attesa di ricevere un esito sia esso provvisorio o definitivo; oppure perché altrettante circostanze di fatto rendono palese che merce “unionale” abbia perso questo status, molto più delicata è la verifica della “posizione unionale” delle merci per i possibili abusi che potrebbero verificarsi non solo per l’elusione ai poteri di vigilanza e controllo dell’autorità, ma anche sotto il profilo dei presupposti per la nascita dell’eventuale obbligazione tributaria. Per questo motivo l’art. 153, commi 1 e 2, CDU 2013, introduce la presunzione relativa (cioè valida fino a prova contraria) secondo cui “tutte le merci presenti nel territorio doganale dell’Unione sono considerate avere la posizione doganale di merci unionali”.

Nei casi in cui l’autorità doganale abbia fondati dubbi sulla posizione unionale delle merci, l’onere della prova grava sul detentore, cui devono essere tuttavia assicurate le garanzie del contraddittorio. L’onere della

prova grava sul detentore anche nei casi in cui la presunzione non possa operare o possa operare soltanto a determinate condizioni: l'art. 119, RD 2015, ha introdotto infatti alcune importanti limiti alla presunzione di unionalità, nel quadro della disposizione generale di cui all'art. 155, comma 2, CDU 2013, secondo cui "in casi specifici le merci unionali possono circolare, senza essere soggette a regime doganale, da un punto all'altro del territorio doganale dell'Unione e temporaneamente fuori di tale territorio senza che muti la loro posizione doganale".

La disposizione contenuta nell'art. 119, cit., piuttosto articolata, descrive nel primo comma, lett. a-c), come eccezioni, alcune ipotesi in cui la presunzione in realtà non sarebbe comunque applicabile, anzi vige la presunzione contraria poiché si tratta in tutta evidenza di merce che, per la condizione in cui si trova, considerate anche le circostanze di luogo e di tempo, non potrebbe essere in ogni caso considerata "unionale" perché si trova in custodia temporanea o è in procinto di esserlo, oppure perché è già stata addirittura vincolata ad un regime doganale speciale (purché diverso dal transito interno, dal perfezionamento passivo e dall'uso finale per ovvi motivi legati alla struttura e alla finalità di questi particolari regimi).

Vi sono poi alcune ipotesi, descritte nel secondo comma dell'art. 119, cit., in cui la presunzione relativa di unionalità opera soltanto in presenza di determinati presupposti. Sono ipotesi che riguardano la libera circolazione, per via aerea, per via mare o per ferrovia, di merce in posizione unionale direttamente da un punto all'altro del territorio doganale dell'Unione, eventualmente anche con attraversamento di un paese terzo, senza necessità di vincolo al regime speciale di transito interno e quindi in deroga ad esso: in tutti questi casi la presunzione opera soltanto in presenza di particolari presupposti quali, rispettivamente, l'emissione di un titolo unico di trasporto aereo; l'utilizzo di un trasporto marittimo di linea debitamente autorizzato dall'autorità doganale secondo quanto previsto dagli artt. 120-122 bis, RD 2013 (195-198, RE 2015) o l'emissione di un titolo unico di trasporto ferroviario emesso nell'ambito di relazioni tra Stati assistite da convenzioni internazionali come ad esempio la Convenzione CIM.

Infine, vi sono le eccezioni vere e proprie in cui la presunzione di unionalità non opera ed il detentore, se richiesto, deve essere in grado di dimostrare la posizione della merce di cui ha la disponibilità in determinate circostanze di tempo e di luogo è di carattere "unionale". Sono le ipotesi descritte nel comma 1, lett. d-e) e nel comma 3 dell'art. 119, cit., cui si fa rinvio.



Contabilità doganale

L'art. 214 del Nuovo codice doganale unionale dispone che il titolare del regime di perfezionamento attivo e tutte le persone che svolgono una attività che comportano il deposito, la lavorazione o la trasformazione delle merci tengano delle scritture adeguate, nella forma approvata dalla autorità doganale. Le scritture devono contenere le informazioni e le indicazioni che consentano alle autorità doganali di sorvegliare il regime in questione in particolare per quanto riguarda l'identificazione, la posizione doganale e i movimenti delle merci vincolate a tali regimi.

Per quanto riguarda l'operatore AEO/Dogane si ritiene che la sua contabilità risponda a tali requisiti per cui non è necessaria una preventiva approvazione della contabilità stessa da parte dell'autorità doganale. Ciò non esime l'operatore AEO dal tenere una contabilità che risponda ai requisiti previsti dal codice e dai relativi regolamenti di esecuzione.

L'art. 178 del regolamento 2446/2015 dispone gli elementi che devono contenere le scritture ed in particolare:

- se del caso, il riferimento all'autorizzazione prevista per vincolare le merci al regime di p.a.;
- l'MRN o, se non esiste, qualsiasi altro numero o codice che identifichi la dichiarazione con cui le merci sono vincolate al regime e, se il regime è stato appurato con il vincolo delle merci o dei prodotti trasformati ad un nuovo regime speciale, sono usciti dal territorio doganale dell'UE, sono stati distrutte o abbandonate: le modalità di appuramento del regime;
- gli estremi identificativi della merce (marchi, numeri di identificazione, natura, qualità e quantità dei colli e descrizione delle merci);
- ubicazione delle merci e informazioni sui movimenti delle stesse;
- indicazioni relative al regime di perfezionamento attivo e sulla natura del perfezionamento;
- tasso di rendimento;
- indicazioni che consentono la vigilanza doganale e i controlli dell'uso delle merci equivalenti;
- indicazioni della posizione doganale e dell'origine delle merci;
- indicazione relative all'eventuale trasferimento di diritti ed obblighi ad altro soggetto;
- se le scritture doganali non fanno parte della contabilità principale doganale un riferimento a tale contabilità.

Valore in dogana "concordato"

(ma solo a certe condizioni)
aspettando l'IVV

Elena Di Benedetto

trovare un accordo con le autorità doganali, riconosciuto a livello unionale, vincolante e con una precisa validità temporale, solo per i primi due fattori?


Gli operatori che hanno compilato il questionario ritengono, infatti, che un'ottima conoscenza della normativa sul valore in dogana (dall'art. VII GATT al Titolo II capo 3 del codice doganale dell'unione) non garantisce una corretta interpretazione ed applicazione dei metodi e dei criteri di calcolo del valore, soprattutto quando ricorrono operazioni commerciali particolarmente articolate.

E come non condividere questo punto di vista? Prendiamo ad esempio le seguenti questioni pregiudiziali, per restare in tema di complessità interpretativa, sottoposte dai giudici nazionali all'interno di procedimenti volti a dirimere controversie sul valore in dogana tra operatori ed uffici doganali.

Consideriamo la vendita da parte di una società controllante giapponese ad un'impresa controllata tedesca. L'operazione viene valorizzata ad un prezzo di trasferimento infragruppo, calcolato secondo il metodo della "ripartizione degli utili residui" e concordato con le autorità fiscali tedesche. Tale prezzo di trasferimento prevede adeguamenti forfettari al termine

del periodo di fatturazione al fine di garantire che il risultato delle società vincolate resti all'interno della fascia di utile determinata dall'accordo sul transfer price. Gli aggiustamenti, tuttavia, mettono in luce a posteriori una sopravvalutazione della merce dichiarata in dogana con conseguente versamento eccessivo di dazi all'importazione (Causa C-529-16 Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH vs Hauptzollamt München). Può essere considerato "valore di transazione" un prezzo suscettibile di adeguamento, successivo al momento in cui sorge l'obbligazione doganale, senza sapere se tale adeguamento sarà al rialzo o al ribasso? Possono essere riconosciuti gli effetti di aggiustamenti del prezzo di trasferimento e dare luogo ad una rideterminazione, ex post, del valore in dogana (in questo caso con conseguente rimborso dei dazi versati in più)?

Pensiamo, inoltre, ad un'altra azienda tedesca che importa beni coperti da royalties. L'importo di queste ultime può essere determinato solo dopo lo sdoganamento e le royalties si riferiscono in parte alla merce oggetto di valutazione, mentre la parte restante è relativa a prestazioni di servizio successive all'importazione. Oltre alle problematiche poste dai diritti di licenza si aggiunge il fatto che licenziante e licenziatario sono società vincolate, controllate dal medesimo gruppo (Causa C-173-15 GE Healthcare GmbH vs Hauptzollamt Düsseldorf). Le royalties vanno incluse nel valore in dogana anche se l'ammontare non è noto nel momento in cui sorge l'obbligazione doganale? E possono fare riferimento solo parzialmente alle merci importate e, per la parte restante, a servizi?



30 Luglio 2018: l'Unione Europea presenta il risultato di un'inchiesta pubblica svoltasi da marzo a giugno 2018 con l'obiettivo di sondare l'attitudine degli operatori verso il ruling preventivo, o informazione vincolante, in materia di valore in dogana. Il questionario è stato aperto alla partecipazione di tutti gli operatori europei, dai privati cittadini alle amministrazioni doganali degli stati membri, dal mondo imprenditoriale agli spedizionieri doganali e agli studiosi delle questioni inerenti il valore.

Il risultato dell'indagine, alla quale hanno contribuito in misura maggiore le imprese, soprattutto multinazionali, stabilite in Germania, Austria, Francia, Belgio e Polonia, rivela che gli operatori desiderano un ruling preventivo sul valore, ritenendolo necessario se non addirittura essenziale.

Conclusione che, del resto, non stupisce: gli elementi dell'accertamento sulla base dei quali sono applicati i dazi e le altre misure nel quadro degli scambi di merci sono la tariffa, l'origine ed il valore (Titolo II CDU). Perché

Le royalties sono considerate “condizione della vendita” delle merci oggetto d’importazione anche se le parti coinvolte sono vincolate? E come va effettuata l’eventuale ripartizione tra la parte di royalties che riguarda la merce e la parte relativa a servizi successivi allo sdoganamento?

Oppure esaminiamo il caso di una società, questa volta belga, che importa prodotti tessili avvalendosi di uno spedizioniere per il trasporto delle merci dai paesi extra UE al Belgio. Lo spedizioniere si appoggia a sua volta ad altri trasportatori, concludendo con gli stessi dei contratti di trasporto per suo conto e rifatturando poi la prestazione ed il suo margine all’importatore belga. Quest’ultimo, tuttavia, non include nel valore in dogana l’importo addebitato dallo spedizioniere ma solo il costo del trasporto fatturato dai vari trasportatori (Causa C-59-16 *The Shirtmakers BV vs Staatssecretaris van Financiën*). Come dev’essere letta la nozione di “spese di trasporto”? L’importatore ha interpretato correttamente? Il margine fatturato dallo spedizioniere alla ditta belga rientra nelle spese di trasporto?

Secondo le imprese che hanno collaborato all’inchiesta, un’informazione vincolante sul valore (IVV) dovrebbe chiarire a monte il valore di transazione e quali elementi aggiungere, con particolare attenzione alle questioni relative ai trasferimenti infragruppo, al prezzo di trasferimento e alle royalties. Il ruling preventivo, inoltre, dovrebbe ridurre le controversie tra operatori economici e dogana relative alla base imponibile del dazio (in UE abbiamo soprattutto dazi ad valorem), senza contare il vantaggio legato alla certezza che la decisione dell’autorità doganale sarà

vincolante e, quindi, rispettata da tutte le amministrazioni a livello unionale.

Ultimo, ma non meno importante, l’introduzione dell’informazione vincolante anche sul valore garantirebbe una maggior aderenza della normativa doganale UE ai principi internazionali. Il Trade Facilitation Agreement, infatti, incoraggia gli stati membri a predisporre ruling preventivi riguardanti i metodi ed i criteri per la determinazione del valore in dogana (“In addition to the advance rulings defined in subparagraph (a), Members are encouraged to provide advance rulings on: (i) the appropriate method or criteria, and the application thereof, to be used for determining the customs value under a particular set of facts” articolo 3 paragrafo 9 lettera b.i TFA).

Il nuovo codice è pronto per accogliere l’IVV accanto a ITV e IVO? La base giuridica già esiste ed è l’articolo 35 CDU, secondo il quale “in casi specifici le autorità doganali adottano, su richiesta, decisioni relative alle informazioni vincolanti per quanto riguarda altri fattori di cui al Titolo II”. Manca, tuttavia, una disciplina di dettaglio, magari analoga a quella già esistente per ITV ed IVO, che ne chiarisca la validità temporale, i casi in cui l’IVV cessa di essere valida prima della scadenza, la revoca e la possibilità di modifica dopo il suo rilascio da parte dell’autorità doganale competente.

Per le aziende partecipanti all’inchiesta, inoltre, sarebbe necessario prevedere un sistema per pubblicare i ruling preventivi sul valore, così come accade già per le ITV (purtroppo non per le IVO), tutelando comunque la riservatezza ed i dati sensibili dei titolari dell’IVV.

Se l’informazione vincolante sul

valore è per ora in divenire, risulta, invece, applicabile la semplificazione prevista all’articolo 73 CDU, secondo la quale autorità doganali ed operatori possono concordare un valore di transazione (art. 70 CDU), gli elementi che lo compongono e quelli che non vanno inclusi nel valore in dogana (rispettivamente art. 71 e 72 CDU).

Valore in dogana “concordato” quindi, ma solo se ricorrono certe condizioni, nell’attesa di una piena implementazione dell’IVV.

La semplificazione dell’art. 73, infatti, non è concessa in qualsiasi occasione e a tutti gli operatori (come potrebbe accadere, invece, con un’informazione vincolante): le autorità doganali la autorizzano solo in presenza di determinati requisiti oggettivi e soggettivi.

In particolare, gli operatori possono avvalersi dell’art. 73 CDU solo per il regime d’importazione (circolare 5/D del 21.04.2017), nel caso in cui il ricorso alla dichiarazione semplificata prevista all’art. 166 CDU implichi un “costo amministrativo sproporzionato” e se il valore in dogana determinato in modo forfettario non differirà in modo significativo dal valore successivamente determinato (art. 71 RD CDU punto 1). La semplificazione dell’art. 73 CDU, infine, è consentita solo agli operatori che soddisfano requisiti analoghi a quelli per la concessione dello status di AEO (art. 71 RD CDU punto 2), vale a dire assenza di violazioni gravi e reiterate della normativa doganale, sistema contabile coerente con i principi contabili e che consenta controlli doganali mediante audit, organizzazione amministrativa e sistema di controllo interno idoneo ad individuare eventuali transazioni illegali.