

Premessa

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, con la quale è stata aggiornata e razionalizzata tutta la complessa materia, all'articolo 70, prevede che l'IVA " diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni ".

E'opportuno svolgere alcune considerazioni in merito alla normativa comunitaria e nazionale vigente in materia di immissione in libera pratica e di importazione definitiva, allo scopo .di evidenziarne le affinità e le differenze.

A tal fine occorre precisare che il Regolamento CEE 2913/92 del 12 ottobre 1992 (codice doganale comunitario - CDC) ed il suo regolamento di applicazione n. 2454/93 del 2 luglio 1993 (DAC), hanno introdotto nell'ordinamento giuridico degli Stati aderenti all'Unione Europea le norme doganali comunitarie, sia per quanto riguarda i regimi doganali che le procedure ad essi relative.

Fino all'entrata in vigore della normativa comunitaria, ed in presenza di frontiere doganali esterne e di frontiere fiscali interne alla Comunità, i regimi e le procedure doganali erano regolati dalla normativa nazionale di ciascuno degli Stati membri.

Per quanto riguarda l'Italia, la normativa principale era contenuta nel testo unico delle leggi doganali approvato con DPR 23.1.1973 n. 43, (TULD) il quale, proprio in forza del carattere nazionale della normativa specifica, regolava l'obbligazione doganale anche con riferimento alle implicazioni che le operazioni avevano con la normativa fiscale interna.

Con l'entrata in vigore del codice doganale comunitario e del suo regolamento di applicazione, le norme del TULD nazionale hanno mantenuto la loro rilevanza giuridica solo per la parte non regolamentata dalla normativa comunitaria e per gli aspetti di natura non doganale (fiscalità interna), e sempre che tale normativa non sia in contrasto con quella comunitaria.

In sostanza, quindi, il codice doganale comunitario regola gli scambi sotto il profilo esclusivamente doganale mentre la normativa interna di ciascuno degli Stati membri regola gli effetti fiscali che tali scambi hanno sul proprio territorio.

a. normativa comunitaria

Il territorio nazionale e quello comunitario sono definiti all'art. 7, comma 1, lettere a) e b) del decreto IVA, ove:

a) per "Stato" o "territorio dello Stato", si intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano;

b) per "Comunità" o "territorio della Comunità" si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità europea con le eccezioni previste al primo comma lett. b) e c) per Paesi comunitari diversi dall'Italia.

Per quanto qui interessa si osserva:

- innanzitutto, che il territorio doganale coincide, di fatto, con quello nazionale, esclusi soltanto i territori considerati extra doganali (i territori dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia, le acque nazionali del Lago di Lugano, i depositi franchi e i punti franchi);

- che la merce proveniente da paesi terzi, allo stato estero, è da considerarsi introdotta in Italia, ma è sottoposta alla vigilanza della Dogana fin quando non le venga attribuita una destinazione doganale che ne consenta lo svincolo

Il Codice Doganale Comunitario, al punto 15) dell'articolo 4, lettera a), definisce " destinazione doganale ", il vincolo della merce ad un regime doganale.

Il successivo punto 16) dello stesso articolo 4 elenca i seguenti .regim doganali :

a) l'immissione in libera pratica;

b) il transito ;

c) il deposito doganale ;

d) il perfezionamento attivo ;

e) la trasformazione sotto controllo doganale ;

f) l'ammissione temporanea ,

- g) il perfezionamento passivo ;
- h) l'esportazione.

Ai sensi dell'art. 79 del Codice Doganale Comunitario "L'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria".

Posta in libera pratica la merce terza viene, di fatto, resa comunitaria:

Tale regime, dunque, non integra l'immissione in consumo, nel territorio nazionale, delle merci "terze, "ma conferisce loro lo status di merci comunitarie, previo pagamento dei dazi legalmente dovuti, l'espletamento delle formalità previste per l'importazione e l'applicazione delle eventuali misure di politica commerciale.

b. normativa nazionale

Sono tuttora vigenti :

- l'art. 55 del Testo Unico delle Leggi Doganali che prevede le seguenti destinazioni doganali per le merci estere

- a) l'importazione definitiva ;
- b) l'importazione temporanea e la successiva riesportazione ;
- c) la spedizione da una dogana all'altra ;
- d) il transito ;
- e) il deposito :

- l'art. 36 dello stesso Testo Unico (che stabilisce che le merci dichiarate per l'importazione definitiva sono destinate ad essere immesse in consumo e pertanto sono assoggettate a diritti di confine).

- E' evidente che tali norme debbono essere lette alla luce della loro compatibilità con la richiamata normativa comunitaria.

Acclarato dunque che l'immissione in libera pratica ha il solo effetto di conferire alle merci non comunitarie il carattere di merci comunitarie, la normativa nazionale può rilevare i suoi effetti solo se si consideri l'importazione definitiva come la destinazione doganale che attribuisce alle merci terze non solo il carattere comunitario ma anche, e contemporaneamente, il carattere di merci nazionalizzate.

L'art. 134 del TULD recita infatti:

"""" Le merci estere per le quali sono state osservate le condizioni e le formalità prescritte per l'importazione definitiva diconsi nazionalizzate e sono equiparate, agli effetti del presente testo unico, a quelle nazionali, salvo che per esse non sia diversamente disposto""".

E' chiara dunque la sussistenza di una duplice possibilità :

- l'una, prevista dal codice doganale comunitario, consistente nel dichiarare le merci per l'immissione in libera pratica, che produce i soli effetti di conferire alle merci il carattere di merci comunitarie

- l'altra, prevista dal Testo Unico delle Leggi Doganali, consistente nel dichiarare le merci per l'immissione in libera pratica e contemporaneamente per l'immissione in consumo in Italia (importazione definitiva), allo scopo di conferire alle merci il carattere di merci "nazionalizzate" equiparate normativamente alle merci nazionali.

Con la prima opzione (dichiarazione di immissione in libera pratica) le merci vengono sottoposte alle misure di politica commerciale e tariffarie (riscossione risorse proprie) previste dalla Comunità, con la seconda le merci vengono sottoposte anche alle misure di carattere fiscale (riscossione anche della fiscalità interna) dirette ad assimilare le merci a quelle nazionali.

La normativa nazionale sopra richiamata pone quindi alla base dell'accertamento tributario la decisione dell'operatore di dichiarare le merci per l'importazione definitiva, come espressamente previsto dall'art. 133 del TULD che al comma 1 stabilisce:

"""" per l'ammissione delle merci alla importazione definitiva deve essere presentata apposita dichiarazione, compilata a norma dell'art. 57""".

Le considerazioni espone possono così riassumersi :

- l'art. 36 del TULD stabilisce che il presupposto dell'obbligazione tributaria è costituito dalla destinazione al consumo nel territorio nazionale delle merci estere e che si intendono tali quelle dichiarate per l'importazione definitiva, il cui presupposto è la presentazione di una dichiarazione di importazione definitiva (art. 133 del TULD).

- tale dichiarazione, una volta completata la procedura doganale, produce gli effetti di equiparare le merci estere importate a quelle nazionali

- l'importazione definitiva è una delle destinazioni doganali previste dalle norme nazionali (art. 55, comma 2, punto 1, lettera a del TULD)

- le tabelle per la compilazione del DAU, mutate dall'allegato 38 al Reg. CE 2454/93, relative alle "immissioni in libera pratica" ed alle "importazioni", individuano per tali operazioni tre distinti codici, da indicare al riquadro 37,:

o - 01 per la immissione in libera pratica e contemporanea esportazione verso paesi terzi con i quali esiste unione doganale

o - 07 Immissione in libera pratica con contemporaneo vincolo ad un regime di deposito diverso da un regime di deposito doganale. Spiegazione: Questo codice viene utilizzato nel caso in cui le merci sono immesse in libera pratica anche se l'IVA e le eventuali accise non sono state pagate. Esempi: Macchinari importati sono immessi in libera pratica, ma l'IVA corrispondente non è stata versata. Durante la permanenza in un deposito o in un locale fiscale, il pagamento dell'IVA viene sospeso. Si considerano " depositi diversi da quelli doganali ", ai sensi dell'articolo 154 della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, i luoghi definiti tali dagli stati membri, tra i quali, i depositi Iva di cui all'articolo 50 bis del DL 331/93. Tali operazioni sono state esentate dall'imposta ai sensi dell'articolo 157 della stessa direttiva n. 2006/112/CE, ove l'espressione esentate va letta come con Iva non dovuta

o - 40 per la immissione in libera pratica e contemporanea immissione in consumo (importazione definitiva)

- l'art. 79 del Codice Doganale Comunitario stabilisce che l' immissione in libera pratica produce i soli effetti di conferire la posizione di merci comunitarie a quelle non comunitarie

L'importazione definitiva (immissione in libera pratica + introduzione = immissione in consumo nel territorio nazionale) si realizza pertanto con la presentazione in dogana di una dichiarazione di importazione definitiva (che reca, al riquadro 37 il codice 40).

La merce immessa in libera pratica assume invece la posizione di merce comunitaria agli effetti doganali ma resta estera agli effetti fiscali, non realizzandosi, in tali casi, le condizioni prescritte per l'importazione definitiva di cui all'art. 134 del TULD.

Diritti doganali e diritti di confine

I diritti che la dogana è tenuta a riscuotere sono sia risorse di competenza della Comunità economica europea (risorse proprie), sia risorse interne che confluiscono nel bilancio dello Stato italiano.

La distinzione tra diritti di confine e diritti doganali è riportata nell'articolo 34 del TULD che definisce:

"diritti doganali", tutti quelli che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge (primo comma);

"diritti di confine", i dazi, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione, previsti dai regolamenti comunitari ed inoltre i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato (secondo comma).

Alla luce della suddetta classificazione l'IVA in dogana, all'importazione, costituisce un diritto doganale e non un diritto di confine.

Questa affermazione è confermata dalla Sentenza n. 117 del 14/03/1985, della II Sezione di Cassazione, con la quale la Suprema Corte ha chiarito in via definitiva che:

"L'imposta sul valore aggiunto non può essere considerata alla stregua di un'imposta di consumo in favore dello Stato, ai sensi del capoverso dell'articolo 34 D.P.R. 43 del 1973, sia per la specialità delle violazioni finanziarie, sia perché l'articolo 1 del DPR 633/72 stabilisce che essa si applica sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio delle imprese, di arti e professioni, nonché sulle importazioni da chiunque effettuate e non già sui soli consumi".

Sono i diritti di confine a costituire le risorse proprie della Comunità e che, una volta riscossi, pongono la merce in posizione di libera pratica (comunitaria).

La riscossione, invece, di tutti i diritti doganali, anche cioè, di quelli di competenza dello Stato italiano - tra i quali l'IVA - rendono "importata" (nazionalizzata) la merce estera.

Il presupposto dell'obbligazione tributaria doganale, infatti, è costituito, ai sensi dell'art. 36 del TULD, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio nazionale, intendendosi tali quelle dichiarate per l'importazione definitiva.

L'immissione in libera pratica - definizione

Corre l'obbligo di premettere una distinzione, non di stile ma efficace, tra l'immissione in libera pratica e l'importazione definitiva.

La prima - l'immissione in libera pratica - attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria.

Essa implica l'applicazione delle misure di politica commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti.

I prodotti provenienti da Paesi terzi, immessi in libera pratica, possono circolare liberamente nella comunità. (Obiettivo fissato e realizzato in virtù dell'ATTO UNICO EUROPEO - AUE --, firmato a Lussemburgo il 17 febbraio 1986 ed entrato in vigore il 1° luglio 1987 e pubblicato in GU L 169 del 29.6.1987)

Nella pratica la dogana rilascia una bolletta doganale, con la quale riscuote i dazi e tutte le tasse di effetto equivalente, ma non l'IVA, assimilando così la merce "terza" a quella "comunitaria", per la quale l'imposta (IVA), sarà dovuta nel Paese della Comunità nel quale verrà immessa in consumo.

La definizione di immissione in libera pratica deriva dal combinato disposto dell'art. 79 del CDC e dell'art.249 del TULD., che recita :

" Le merci estere che non soddisfano alle condizioni previste dagli articoli 9 e 10 del trattato istitutivo della Comunità economica europea, quando non siano dichiarate per l'importazione definitiva, , possono essere poste nelle condizioni predette verso pagamento dei soli dazi doganali, prelievi agricoli e tasse di effetto equivalente, restando vincolate a dogana ad ogni effetto "

L'articolo 249 del TULD fissa quindi i seguenti, fondamentali, principi.:

o che le merci cosiddette " terze ", che non soddisfano, cioè, alle condizioni previste dagli articoli 9 e 10 del trattato istitutivo, possono essere dichiarate per l'importazione definitiva o per l'immissione in libera pratica, corrispondendo, in tal caso, i soli dazi doganali, prelievi agricoli e tasse di effetto equivalente ;

o che, immesse in libera pratica, le merci terze restano, tuttavia, estere e devono, perciò, restare ad ogni effetto vincolate a dogana.

L'importazione dal punto di vista doganale

Il concetto di "importazione" viene definito dal diritto doganale nazionale (TULD).

Perché la merce "terza" possa considerarsi "importata" - e non solo immessa in libera pratica -

è necessario che si verifichi il presupposto della sua immissione in consumo, nel territorio dello Stato.

L' art. 36 TULD stabilisce, infatti, che "per le merci soggette a diritti di confine il presupposto dell'obbligazione tributaria, è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale....."

Si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva".

Ed ancora:

- l'articolo 133 del TULD: "per l'ammissione delle merci all'importazione definitiva deve essere presentata apposita dichiarazione.....";

- l'articolo 134 del TULD: le merci estere per le quali sono state osservate le condizioni e le formalità prescritte per l'importazione definitiva diconsi "nazionalizzate" e sono equiparate, agli effetti del presente testo unico, a quelle nazionali.....".

Perché, quindi una merce estera possa ritenersi importata, secondo le disposizioni doganali, dovrà essere presentata apposita dichiarazione, e dovranno essere osservate le condizioni e le formalità prescritte per l'importazione definitiva, con riscossione sia delle risorse proprie comunitarie che dell'IVA.

Le merci "terze" così "nazionalizzate", sono equiparate, a tutti gli effetti a quelle nazionali. Alle merci già immesse in libera pratica con riscossione, delle sole risorse proprie, può darsi la successiva destinazione doganale dell'importazione definitiva, presentando la dichiarazione richiesta all'articolo 133 del TULD, al fine di poterle immettere in consumo nello Stato (nazionalizzarle).

Occorrerà, però, ancora, riscuotere anche l'IVA all'importazione, secondo le disposizioni previste dagli articolo 67 e seguenti del DPR n. 633/72.

L'importazione dal punto di vista del Decreto IVA

Il Decreto IVA, il cui testo è armonizzato con la normativa comunitaria, definisce l'importazione all'art. 67. Il testo originario è stato, però, modificato:

- prima, in occasione dell'abbattimento delle barriere doganali avvenuta l'1/01/1993 col DL 331/93, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, contenente, tra l'altro, norme di armonizzazione delle disposizioni in materia di Iva, con quelle recate da direttive CEE;

- poi, dalla Legge 18 febbraio 1997, n.28, contenente norme di recepimento della direttiva 95/7/CE, concernente, tra l'altro, semplificazioni in materia d'imposta sul valore aggiunto.

L'art. 67 del decreto Iva :

1) fino al 31.12.1992, definiva " importazioni definitive ", agli effetti dell'IVA, le operazioni considerate tali anche dalle norme doganali.

Esso recitava testualmente: "costituiscono importazioni, da chiunque siano effettuate, le operazioni considerate importazioni definitive ai sensi delle norme doganali....."

Per effetto di tale collegamento al tributo doganale, per la determinazione dell'operazione (importazione) imponibile, al pari dell'imposta doganale, l'IVA era dovuta, per effetto della destinazione delle merci estere al consumo entro il territorio doganale italiano, quale definita nell'art. 36 del TULD, e nel momento della ricezione della relativa "dichiarazione per importazione definitiva", da parte del funzionario incaricato dell'accettazione;

2) dal 1° gennaio 1993, con l'abbattimento delle barriere doganali, la norma è stata completamente riscritta nel seguente modo :

"Costituiscono importazioni le seguenti operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro paese membro della Comunità medesima.....omissis...."

a) le operazioni di immissione in libera pratica, con sospensione del pagamento dell'imposta,

qualora si tratti di beni destinati a proseguire verso altro stato membro della Comunità Economica Europea, ovvero ad essere immessi in un deposito non doganale autorizzato".

In merito si osserva :

- Che l'espressione "beni introdotti nel territorio dello Stato", indicata al primo comma dell'articolo 67, é l'equivalente del concetto di "immissione in consumo" di cui all'articolo 36 del TULD, risulta dal testo della VI Direttiva IVA, n. 77/388/CEE, nel testo all'epoca in vigore, ove:

- all'articolo 3, primo paragrafo, il "territorio dello Stato" è definito "l'interno del Paese" come definito da ciascuno Stato membro;

- all'articolo 3, paragrafo 2, ove "l'interno del Paese" corrisponde al campo di applicazione del trattato, quale definito per ciascuno Stato membro;

- all'articolo 3, paragrafo 3, che esclude dal concetto di "interno del Paese" i seguenti territori:

.....
omissis

.....

Repubblica italiana:

Livigno, Campione d'Italia e le acque territoriali del Lago di Lugano.

- all'articolo 7 - importazione:

"l'importazione di un bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella comunità".

- che la condizione posta al primo comma, primo periodo, " che (i beni) siano originari da paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro paese membro della Comunità medesima...", è ovvia in quanto l'importazione, anche ai fini Iva, deve avere ad oggetto merce " terza ": Quella comunitaria, ovvero quella immessa in libera pratica nella Comunità, configura, invece, un " acquisto intracomunitario " di cui agli articoli :37 e seguenti del DL 331/93.

- che l'articolo 67, primo comma, lettera a), del decreto Iva, nel testo allora vigente, considerava " importazioni " l'immissione in libera pratica di beni, provenienti da Paesi terzi, destinati ad essere introdotti nei depositi non doganali autorizzati, previsti, all'epoca, dall'articolo 50, comma 8, del D.L. 331/93 , la cui entrata in vigore era, però, subordinata all'emanazione di un regolamento che, benché predisposto non fu mai pubblicato nella Gazzetta Ufficiale. La conseguenza fu che l'istituto dei "depositi non doganali" non fu mai reso operativo.

In conclusione l'articolo 67 del decreto Iva, definiva " importazioni " .

1. le operazioni di immissione in libera pratica, purchè i relativi beni fossero introdotti nel territorio dello Stato, cioè immessi in consumo in Italia; cioè, ancora, dichiarati in dogana per l'importazione definitiva;

2. le operazioni di immissione in libera pratica di beni destinati a proseguire verso altro stato membro della Comunità economica europea.

Al fine di evitare che la merce, invece di raggiungere il paese comunitario di destinazione, fosse immessa in consumo in Italia, la dogana deve assumere idonea garanzia per l'IVA sospesa, e rilasciare la merce con la procedura del "daziato sospeso", (art.164 del Regolamento di esecuzione del T.U. delle leggi doganali, approvato con RD 13 febbraio 1896, n.65).

La procedura è disciplinata sin dal 1993 (v.telex min.le 616/VII/SD del 13/5/1996 e circolare n.20408/USS della Dogana di Trieste):

3 le operazioni di immissione in libera pratica di beni destinati ad essere immessi in un deposito non doganale autorizzato.

3) dal 14/03/1997, data di entrata in vigore della Legge 28/97

"Costituiscono importazioni le seguenti operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro paese membro della Comunità medesima.....omissis....:

a) le operazioni di immissione in libera pratica, con sospensione del pagamento dell'imposta qualora si tratti di beni destinati a proseguire verso altro Stato membro della Comunità economica europea.

Risulta subito evidente che è stato soppresso l'inciso "ovvero ad essere immessi in deposito doganale non autorizzato".

Sono, pertanto, da considerare importazioni ai fini IVA, soltanto:

1) le operazioni di immissione in libera pratica, purchè riguardino beni introdotti nel territorio dello Stato, cioè immessi in consumo in Italia; cioè, ancora, dichiarati in dogana per l'importazione definitiva;

2) le operazioni di immissione in libera pratica, in sospensione d'imposta, di beni destinati a proseguire verso altro stato membro della Comunità economica europea.

Da quanto sin qui, risulta che le operazioni di immissione in libera pratica, per merce destinata ad essere introdotta in deposito IVA, non sono più qualificate "importazioni", ai fini dell'IVA, così come definite all'art. 67 del Decreto IVA.

Esse sono, invece, operazioni effettuate senza pagamento dell'imposta, così come ribadito espressamente dall'art. 50 bis comma 4° lett. b).

L'imposta sul valore aggiunto, se dovuta, non potrà più considerarsi "diritto doganale" ma "IVA interna", da recuperarsi, da parte dell'amministrazione finanziaria. (I diritti doganali, si ribadisce, sono solo quelli che ai sensi dell'art. 34 del TULD, la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge).

Non sono da considerarsi, invece, importazioni :

le operazioni di immissione in libera pratica, con rispedizione simultanea nel quadro degli scambi tra la Comunità e i paesi con cui essa ha creato un'unione doganale.

In tal caso il codice da inserire nella casella n. 37 (Regime) del DAU, è :

" Casella n. 37 : Regime

.....omissis.....

01 (caso 1)...omissis...

(caso 2) Immissione in libera pratica con rispedizione simultanea nel quadro degli scambi tra la Comunità e i paesi con cui essa ha creato un'unione doganale.

Tale codifica è ripresa nella tabella 12 relativa ai "Codici da utilizzare per la compilazione dei formulari per le dichiarazioni doganali" pubblicata dall'Agenzia delle Dogane di cui, per quanto interessa il caso che ci occupa, si riporta uno stralcio :

^^^^^^^^^^^^^^^^^^^^

Tabella n. 12

REGIMI DOGANALI

(Casella 37 - Prima suddivisione)

Codice

Descrizione

01 Immissione in libera pratica di merci da spedire verso parti del territorio doganale della Comunità nelle quali non si applicano le disposizioni della direttiva 77/388/CEE in materia di imposta sul valore aggiunto.

Immissione in libera pratica di merci da spedire nel quadro degli scambi tra la Comunità e i Paesi con cui essa ha creato un'unione doganale

E ciò in quanto :

i) la merce in libera pratica è sempre rimasta sotto vincolo doganale, giacente negli S.p.a.zi doganali, così, come definiti all'articolo 17 del TULD e, pertanto, sotto vigilanza e controllo della dogana stessa. Essa non è stata immessa in consumo nel territorio nazionale e, perciò non può essere richiesta l'imposta sul valore aggiunto che è dovuta solo in caso di importazione definitiva - nazionalizzazione;

ii) le merci comunitarie (immesse in libera pratica) possono essere destinate ad un diverso regime doganale, compreso quello dell'esportazione. L'articolo 59 - secondo paragrafo del CDC stabilisce al riguardo che "le merci comunitarie dichiarate per il regime dell'esportazione, sono poste sotto vigilanza doganale all'atto dell'accettazione della dichiarazione fino a quando non

escano dal territorio doganale della Comunità";

La stessa Amministrazione, con la circolare nr. 1451/VI/185 del 16/04/1983, sin d'allora, dopo aver ricordato che le merci in libera pratica, sotto il profilo fiscale conservano il carattere di merci estere, con conseguente necessità che devono restare, ad ogni effetto vincolate al controllo doganale, ha chiarito che ad esse deve essere attribuita una destinazione doganale prevista dall'art. 55 del TULD per le merci estere.

iii) l'art. 161 del CDC - esportazione - stabilisce che il regime dell'esportazione permette alle merci comunitarie di uscire dal territorio doganale della Comunità;

iv) la cessione (ovviamente anche all'esportazione) di beni comunitari è consentita dall'art. 7, secondo ed ultimo comma, del Decreto IVA;

v) le merci immesse in libera pratica possono essere destinate a proseguire tal quali verso un Paese con il quale la Comunità ha creato un'unione doganale, (vedi in tal senso la recente sentenza della Commissione Provinciale di Trieste, n.33/7/08 del 22 gennaio 2008 e depositata l'8 aprile 2008)

vi) le merci immesse in libera pratica, ma poste sotto vincolo doganale. La stessa Amministrazione, con la circolare n. 1451/VI/185 del 16/04/1983, sin d'allora, dopo aver ricordato che le merci in libera pratica, sotto il profilo fiscale conservano il carattere di merci estere, con conseguente necessità che devono restare, ad ogni effetto vincolate al controllo doganale, ha chiarito che ad esse deve essere attribuita una destinazione doganale prevista dall'art. 55 del TULD per le merci estere.

Le merci non comunitarie (terze) immesse in libera pratica , destinate ed essere introdotte in un deposito Iva. E ciò : i) sia in quanto il decreto legge 331/93, che al quarto comma, lettera b) dell'articolo 50 bis, disciplina le operazioni in questione, è da considerarsi legge speciale, che armonizza le disposizioni in materia di Iva con quelle recate da direttive comunitarie; ii) sia in virtù della considerazione che l'impegno in ordine alla destinazione assunto dal dichiarante, non può, in alcun modo, identificarsi col vincolo al controllo doganale di cui alla citata circolare n. 1451/VI/185 del 16/04/1983, per il semplice motivo che l'impegno citato non è una delle destinazioni doganali previste dall'art. 55 del TULD per le merci estere. Ciò premesso, corre l'obbligo di completare il commento all'articolo 67 del decreto Iva che definisce, ancora, importazioni :

b) Le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'articolo 2, lettera b), del regolamento Cee n.1999/85 del Consiglio del 16 luglio 1985. E' il caso della riesportazione preventiva fuori della Comunità di prodotti compensatori ottenuti dalla lavorazione di merci equivalenti da importare da Paesi terzi;

c) Le operazioni di ammissione temporanea aventi per oggetto beni, destinati ad essere riesportati tal quali, che, in ottemperanza alle disposizioni della Comunità economica europea, non fruiscono della esenzione totale dei dazi all'importazione; ;

d) Le operazioni di immissione in consumo relative a beni provenienti dal Monte Athos, dalle Isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d'oltremare. Tali operazioni, costituiscono importazioni, in quanto relative a beni di provenienza dai suindicati territori che sono esclusi dal territorio della Comunità.

Sono altresì soggette all'imposta - recita l'ultimo comma dell'articolo 67 in commento - le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità economica europea e quelle di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità medesima. Salve, tuttavia, le disposizioni più agevolative previste dagli articoli 185 e seguenti del CDC e dall'articolo 68 del decreto Iva, per quanto riguarda le operazioni di reintroduzione di beni, nello stato originario, effettuata dallo stesso soggetto che li aveva esportati (vedi anche il Manuale dell'imposta sul valore aggiunto, pag. 953 e seguente, Mandò, XXVI edizione).