

## I regimi speciali nel nuovo Codice Doganale UE: prospettive di sviluppo e nuove chance per gli operatori

di **Benedetto Santacroce** e **Ettore Sbandi**

### L'approfondimento

I regimi doganali speciali si presentano come la grande novità recata dal codice doganale dell'UE attivo dallo scorso primo maggio, ridisegnati dal legislatore quali strumenti di pianificazione al servizio delle imprese.

La scelta unionale, infatti, è ora orientata alla creazione di un sistema che di competitività ad effetto immediato, molto più aperto rispetto al precedente, rigido assetto autorizzativo.

L'idea di fondo è quella di lasciare alle aziende la libertà di scegliere quali operazioni doganali porre in essere, posticipando o evitando l'applicazione dei dazi e dell'IVA all'importazione in ragione delle concrete esigenze che possono crearsi a monte delle operazioni, oppure a valle, ad esempio dopo che le merci sono pervenute nel territorio doganale dell'UE.

#### Riferimenti

Regolamento UE 9 ottobre 2013, n. 952/2013  
Regolamento delegato UE 28 luglio 2015, n. 2446

### I regimi doganali del Reg. UE 952/2013 e nella prassi UE

La revisione dei regimi doganali operata dal nuovo Codice Doganale dell'UE ha un impatto potenziale enorme per il *business* delle imprese impegnate sul mercato internazionale degli scambi di merci. Il deposito, il perfezionamento, l'*end use* o l'ammissione temporanea sono infatti i nuovi regimi speciali ad accesso agevolato che, nella loro accezione economica e/o sospensiva (1), devono necessariamente essere considerati al momento della

creazione di flussi aziendali di acquisto o cessione di merci.

In sostanza, la leva doganale risulta oggi ancor più nella disponibilità dell'impresa alla quale, per la tutela della propria competitività, è sostanzialmente interdetto il ricorso alle mere operazioni di *import* ed *export*, in favore di una gestione di flussi che sempre di più tenga conto degli strumenti messi a disposizione dalla disciplina doganale unionale.

La scelta del legislatore UE, infatti, è ora orientata alla creazione di un sistema che, salvaguardando le tutele erariali, si presenta come una leva di competitività ad effetto immediato, molto più aperta rispetto al precedente, rigido assetto autorizzativo.

L'idea di fondo è quella di consentire l'accesso ai regimi speciali in maniera molto più snella, senza particolari barriere, lasciando le aziende nella massima libertà di scegliere quali operazioni doganali porre in essere, posticipando o evitando l'applicazione dei dazi e dell'IVA all'importazione in ragione delle concrete esigenze che possono crearsi a monte delle operazioni, oppure a valle, ad esempio dopo che le merci sono effettivamente pervenute nel territorio doganale unionale.

**Benedetto Santacroce** - Professore presso l'Università N. Cusano di Roma. Avvocato in Roma e Milano, Studio Legale Tributario Santacroce-Procida-Fruscione

**Ettore Sbandi** - Avvocato in Roma e Milano, Studio Legale Tributario Santacroce-Procida-Fruscione

#### Nota:

(1) La distinzione tra regime economico e regime sospensivo, distinti in ragione del carattere più o meno votato all'incentivo delle operazioni industriali o alla sospensione dell'imposta, è ora superata dal nuovo Codice Doganale dell'UE in favore di una definizione più generale, atteso comunque che ogni regime doganale è, in sé, economico e sospensivo.

# Nuovo Codice Doganale

In questo senso si è espressa anche la Commissione UE che, con la Guida Taxud 2016 (2), con un apposito e articolato intervento che qui si segnala solamente e che però si presenta come un atto di indirizzo per gli operatori, stimolati a vincolare le merci ai regimi ora a disposizione per beneficiare dei trattamenti privilegiati previsti dal nuovo Codice Doganale dell'UE.

In particolare, l'esecutivo UE ha passato in rassegna i principali regimi svelandone l'efficacia con una serie di esempi concreti ed accessibili, illustrando peraltro alcuni elementi all'apparenza di minore chiarezza dalla mera lettura della norma (3).

## Accessibilità del regime speciale prescelto: i profili autorizzativi

L'impianto giuridico relativo ai regimi doganali, di fondo, è analogo al precedente (4), ma questi regimi sono stati razionalizzati, con alcune decisive novità.

Anzitutto, il loro numero è minore: l'art. 210 del CDU ha infatti ridefinito i regimi speciali, ora ricondotti - in aggiunta all'immissione in libera pratica ed all'esportazione (5) - a quattro categorie: transito, deposito, uso particolare e perfezionamento. In sostanza, ad eccezione dei regimi doganali di immissione in libera pratica e di esportazione, pure modificati (6), tutti i restanti movimenti attivabili in dogana sono ora convogliati sotto una unica disciplina orizzontale dedicata ai regimi c.d. speciali, disciplinati agli artt. 210 e ss. del CDU (7).

Le merci possono ora essere vincolate a una delle seguenti categorie di regimi speciali:

- a) transito, che comprende il transito esterno e interno (8);
- b) deposito, che comprende il deposito doganale e le zone franche (9);
- c) uso particolare, che comprende l'ammissione temporanea (10) e l'uso finale (11);
- d) perfezionamento, che comprende il perfezionamento attivo e passivo (12).

### IN SINTESI

L'idea di fondo del legislatore UE è di consentire l'accesso ai regimi speciali in maniera molto più snella, senza particolari barriere, lasciando le aziende nella massima libertà di scegliere quali operazioni doganali porre in essere, posticipando o evitando l'applicazione dei dazi e dell'IVA all'importazione in ragione delle concrete esigenze che possono crearsi a monte delle operazioni, oppure a valle, ad esempio dopo che le merci sono effettivamente pervenute nel territorio doganale unionale.

In secondo luogo, i profili autorizzativi: l'accesso ai regimi speciali, infatti, di norma è legato ad una preventiva autorizzazione rilasciata dall'autorità doganale. Tuttavia, è previsto che, in alcuni casi, la domanda di autorizzazione possa essere evitata, oppure contenuta nella semplice dichiarazione doganale, la cui accettazione equivale ad autorizzazione. Salvo che sia altrimenti disposto, l'autorizzazione ai regimi speciali è concessa esclusiva-

mente alle persone che soddisfano tutte le condizioni seguenti:

- a) sono stabilite nel territorio doganale dell'Unione (per questo requisito, si richiama al concetto generale di stabilimento quale regola di base per l'accesso non solo ai regimi speciali (ed all'esportazione), ma anche alle facilitazioni previste dalla disciplina doganale unionale, primo fra tutti il

### Note:

(2) Doc. TAXUD/A2/SPE/MRe(2016).

(3) È il caso, solo ad esempio, del *temporary re-export* in materia di perfezionamento attivo, oppure dei profili di responsabilità del depositario nelle ipotesi di irregolarità compiute nell'ambito di un regime di deposito doganale.

(4) Vigente nel quadro del Reg. CE 2913/1992.

(5) Che restano regimi ordinari, non aventi carattere speciale.

(6) Per l'*export*, cfr. B. Santacroce e E. Sbandi, "Il regime dell'esportazione e i nuovi oneri di stabilimento nel Codice Doganale dell'UE", in questa Rivista, n. 6/2016, pag. 7.

(7) Disposizioni generali in materia di regimi speciali, titolo VII del CDU.

(8) Di fatto non incisi dalla nuova disciplina e confermati nel loro carattere sospensivo, l'uno riservato alle merci non unionali in transito per l'UE e l'altro, viceversa, per merci unionali in transito per territori extra UE.

(9) Zone franche che, ora, non sono mere destinazioni doganali, ma veri e propri regimi unici e sospensivi, con conseguente abolizione del deposito franco.

(10) Di fatto invariata per merci extra UE sono momentaneamente introdotte nell'UE in sospensione o riduzione dal dazio.

(11) Ora non più mera specie del genere immissione in libera pratica, ma vero e proprio regime designato ad accompagnare le merci in esenzione o riduzione dal dazio, in virtù del loro peculiare utilizzo.

(12) Pienamente confermati e potenziati, con particolare riferimento, si dirà, al perfezionamento attivo.

## SOLUZIONI OPERATIVE

Diventa molto più esteso ed accessibile il ricorso alle autorizzazioni retroattive, con la possibilità per gli operatori di beneficiare di una autorizzazione con efficacia non alla data del provvedimento autorizzatorio, ma da quello di presentazione dell'istanza, ovvero fino ad un anno prima della stessa.

riconoscimento dello *status* di operatore economico autorizzato AEO (artt. 38 e ss. CDU); per completezza, si rileva come la regola di base sia in alcuni casi derogabile, *ex art.* 161 DA, in quanto le autorità doganali possono occasionalmente, ove lo ritengano

- giustificato, concedere un'autorizzazione per il regime di uso finale o il regime di perfezionamento attivo a persone stabilite al di fuori del territorio doganale dell'Unione);
- b) offrono tutte le necessarie garanzie di un ordinato svolgimento delle operazioni;
  - c) qualora per le merci vincolate a un regime speciale possa sorgere un'obbligazione doganale o per altre imposte, costituiscono una garanzia, riducibile o esonerabile;
  - d) per i regimi di ammissione temporanea o perfezionamento attivo, utilizzano o fanno utilizzare le merci o effettuano o fanno effettuare operazioni di perfezionamento delle merci.

Non solo.

È molto più esteso ed accessibile il ricorso alle autorizzazioni retroattive, offrendo la possibilità agli operatori di beneficiare di una autorizzazione con efficacia non alla data del provvedimento autorizzatorio, ma da quello di presentazione dell'istanza, ovvero fino ad un anno prima della stessa.

È questo il disposto dell'art. 211 CDU, per cui le autorità doganali concedono un'autorizzazione con effetto retroattivo, anche quando le merci vincolate a un regime doganale non sono più disponibili nel momento in cui la domanda per tale autorizzazione è accettata, quando sono soddisfatte una serie di condizioni generali del tutto accessibili da parte degli operatori in buona fede quali, ad esempio, l'esistenza di un'esigenza economica certa, l'esclusione di alcun tentativo di frode relativamente alla domanda, la permanenza, comunque, dei requisiti di legge o, ancora, il fatto che nessuna autorizzazione con effetto retroattivo è stata concessa al richiedente entro tre anni dalla data di accettazione della domanda (13).

## Il trattamento per equivalenza e il calcolo daziario speciale

A ciò si aggiunge il tema delle merci equivalenti, ora applicato in senso orizzontale, a geometria variabile, a tutti i regimi: in sostanza, è concesso l'utilizzo di merci equivalenti, ossia di merci unionali immagazzinate,

utilizzate o trasformate al posto di merci vincolate a un regime speciale, consentendo una elasticità di utilizzo di gran lunga maggiore circa l'uso delle merci in lavorazione o stoccaggio. Gli operatori possono ora utilizzare merci già presenti nell'UE, in luogo di quelle vincolate al regime prescelto, anticipando così i tempi di riesportazione o di lavorazione, con vantaggi competitivi enormi e, di fatto, a dazio zero.

A mente dell'art. 213 CDU, infatti, a condizione che sia garantito l'ordinato svolgimento del regime, in particolare per quanto attiene alla vigilanza doganale, le autorità doganali, su richiesta, autorizzano:

- a) l'uso di merci equivalenti nell'ambito di un regime di deposito doganale, di zone franche, di uso finale e di perfezionamento;

### Nota:

(13) Per completezza, il testo dell'art. 211 CDU dispone che le autorità doganali concedono un'autorizzazione con effetto retroattivo quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- a) esistenza di un'esigenza economica certa;
- b) non vi è stato alcun tentativo di frode relativamente alla domanda;
- c) il richiedente ha dimostrato sulla base dei conti o delle scritture che:
  - i) tutti i requisiti del regime sono soddisfatti; ii) se del caso, le merci possono essere individuate per il periodo considerato; iii) tali conti o scritture consentono il controllo del regime;
- d) possono essere espletate tutte le formalità necessarie a regolarizzare la situazione delle merci, compresa, se del caso, l'invalidamento delle dichiarazioni in dogana interessate;
- e) nessuna autorizzazione con effetto retroattivo è stata concessa al richiedente entro tre anni dalla data di accettazione della domanda;
- f) non è richiesto un esame delle condizioni economiche tranne quando una domanda riguarda il rinnovo di un'autorizzazione per operazioni e merci della stessa natura;
- g) la domanda non riguarda la gestione delle strutture di deposito per il deposito doganale di merci;
- h) quando una domanda riguarda il rinnovo di un'autorizzazione per operazioni e merci della stessa natura, la domanda è presentata entro tre anni dalla scadenza dell'autorizzazione originale.

# Nuovo Codice Doganale

## SOLUZIONI OPERATIVE

- b) l'uso di merci equivalenti nell'ambito del regime di ammissione temporanea in casi specifici;
- c) nel caso del regime di perfezionamento attivo, l'esportazione di prodotti trasformati ottenuti da merci equivalenti prima dell'importazione delle merci che sostituiscono;
- d) nel caso del regime di perfezionamento passivo, l'importazione di prodotti trasformati ottenuti da merci equivalenti prima dell'esportazione delle merci che sostituiscono.

Inoltre, variano altresì i profili soggettivi, presentandosi questi come variabili; diritti ed obblighi del titolare di un regime speciale possono infatti essere trasferiti interamente o in parte a un'altra persona che soddisfi le condizioni previste per il regime in questione. In questo caso, i vincoli soggettivi sono superati in caso di ristrutturazioni societarie, scissioni, fusioni o vendite di azienda o rami d'azienda. In ultimo, sta il tema dei criteri di calcolo dei dazi, ora variabili con scelta per l'operatore a monte o a valle delle lavorazioni effettuate, in ragione delle diverse aliquote gravanti sulle materie prime o sui prodotti finiti.

È il disposto del complesso, ma rivoluzionario art. 86 CDU, il cui comma 3, in particolare sul perfezionamento, dispone che, quando sorge un'obbligazione doganale per prodotti trasformati in regime di TPA, "su richiesta del dichiarante l'importo del dazio all'importazione corrispondente all'obbligazione è determinato in base alla classificazione tariffaria, al valore in dogana, al quantitativo, alla natura e all'origine delle merci vincolate al regime di perfezionamento attivo al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana relativa a tali merci".

Con ciò è evidente l'intento di spostare il momento del vincolo ad una fase successiva rispetto a quella dell'introduzione delle merci, lasciando gli operatori, fino all'ultimo, liberi di decidere la destinazione dei prodotti finiti ottenuti da materie prime o semilavorati extra UE.

### Il perfezionamento attivo

Focalizzando brevemente l'attenzione su alcuni degli strumenti ora ad uso degli operatori, è

A determinate condizioni, gli operatori possono ora utilizzare merci già presenti nell'UE, in luogo di quelle vincolate al regime prescelto, anticipando così i tempi di riesportazione o di lavorazione, con vantaggi competitivi enormi e, di fatto, a dazio zero.

possibile rilevare come il perfezionamento attivo (TPA) si presenta come uno dei regimi maggiormente impattati dalla riforma del nuovo Codice Doganale dell'UE.

Infatti, il TPA si presenta ora come un regime a doppio esito, totalmente e fino all'ultimo nelle mani del soggetto

autorizzati.

Pur restando il regime, per così dire, sospensivo per eccellenza (unitamente al deposito), la sua definizione resta invariata, permettendo alle merci non unionali di essere utilizzate nel territorio doganale dell'UE in una o più operazioni di perfezionamento senza essere soggette: a) ai dazi all'importazione; b) ad altri oneri, come previsto dalle altre disposizioni pertinenti in vigore; c) alle misure di politica commerciale, nella misura in cui non vietino l'entrata o l'uscita delle merci nel o dal territorio doganale dell'Unione.

Tuttavia, essendosi fuso con la ormai scomparsa trasformazione sotto controllo doganale - TSCD (14), ne ha assunto anche i contorni e le opportunità, e pertanto il perfezionamento si presenta ora come il regime che lascia la massima libertà agli operatori ai quali è concesso di importare materie prime o semilavorati in sospensione.

In concreto, il TPA non vincola più le merci alla (necessaria) riesportazione, ma consente di introdurre materie prime in sospensione per lavorazioni, al termine delle quali si procede con la successiva immissione in libera pratica (la tradizionale TSCD) e/o con la successiva esportazione dei prodotti perfezionati (il tradizionale TPA).

Di più, cambia altresì il metodo di calcolo dei dazi, ancora di più nella disponibilità degli operatori autorizzati al regime speciale; infatti, come sopra più compiutamente illustrato, quando sorge un'obbligazione doganale per prodotti trasformati in regime di perfezionamento attivo, su richiesta del dichiarante l'importo del dazio all'importazione corrispondente all'obbligazione è determinato in

#### Nota:

(14) Regime che permetteva di applicare la fiscalità di confine sui prodotti trasformati (e non su quelli oggetto di lavorazione) nelle ipotesi di merci destinate a permanere all'interno del territorio doganale della Comunità.

# Nuovo Codice Doganale

base alla classificazione tariffaria, al valore in dogana, al quantitativo, alla natura e all'origine delle merci vincolate al regime di perfezionamento attivo al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana relativa a tali merci (15).

In sostanza, con alcune limitazioni e accortezze operative, le imprese possono scegliere tra un vincolo a monte ed un vincolo a valle sui criteri di applicazione dei dazi, con un potenziale *saving* di imposta che appare decisivo.

#### La novità

L'Agenzia delle dogane e dei Monopoli, con nota 10 ottobre 2016, prot. n. 84724, ha fornito i chiarimenti in ordine ai regimi speciali a seguito

dell'applicazione del nuovo Codice Doganale dell'Unione (CDU). Nella nota (che sarà oggetto di un approfondimento di prossima pubblicazione su questa *Rivista*), l'Agenzia analizza varie novità a seguito della riforma del predetto codice, tra le quali la trasformazione sotto controllo doganale, con specifico riferimento alle modalità operative da adottare per la fiscalità interna, la determinazione del valore nel caso del perfezionamento attivo, il campo di applicazione del nuovo metodo di calcolo dei dazi all'importazione sui prodotti trasformati in regime di perfezionamento passivo.

#### Nota:

(15) Cfr. art. 86 CDU.