

La temporanea importazione di veicoli targati extra-UE nel territorio euro-unitario

La libera circolazione (da dazi) in Italia di mezzi di trasporto targati extra-UE alla luce della nuova regolamentazione unionale



Diego Zucal

Master in Diritto Tributario, Ipsoa,
Avvocato specializzato in diritto doganale,
Studio Legale Tosi, Venezia / Vicenza / Verona

La normativa doganale prevede che i mezzi di trasporto immatricolati in un Paese extra-UE possono beneficiare, se utilizzati da persona residente al di fuori del territorio doganale euro-unitario, dell'esenzione totale dal pagamento dei dazi all'importazione. Al ricorrere di determinati presupposti, l'agevolazione può essere concessa anche laddove il conducente del veicolo sia un soggetto residente in uno Stato membro dell'UE. Non sono infrequenti, tuttavia, i casi in cui l'Autorità doganale contesta l'irregolare introduzione del mezzo di trasporto nel territorio dello Stato, con conseguente richiesta di versamento dei maggiori dazi e dell'IVA all'importazione.

I. Premessa	488
II. Il regime doganale dell'ammissione temporanea	489
A. L'ammissione temporanea di mezzi di trasporto extra-UE.....	489
B. I mezzi di trasporto extra-UE utilizzati da persone stabilite nel territorio comunitario	489
III. Profili sanzionatori: il contrabbando	490
A. L'evasione dell'IVA all'importazione.....	490
IV. L'Accordo in materia doganale tra la Confederazione Svizzera e l'UE	491

I. Premessa

Accade sovente che soggetti residenti al di fuori dell'Unione europea (UE) si rechino in Italia, per motivi di lavoro, studio o turismo con un veicolo (stradale, aereo o marittimo) immatricolato nel proprio Paese di residenza.

La normativa doganale prevede, in tali ipotesi, che i mezzi di trasporto immatricolati in un Paese extra-UE (veicoli extra-UE) possano beneficiare dell'esenzione totale dal pagamento dei dazi all'importazione. Tale esenzione trova applicazione, in particolare, al ricorrere dei requisiti previsti per l'applicazione del regime doganale dell'ammissione temporanea, disciplinato

dal Codice Doganale dell'Unione (CDU)[1] e dal Regolamento delegato UE, del 29 luglio 2015, n. 2446 (RD).

Può, altresì, accadere che il conducente del veicolo targato extra-UE, circolante in Italia, sia un soggetto residente in Italia.

Sulla tematica della residenza, appare opportuna una precisazione. Preme, infatti, rilevare che laddove si verta in materia di dazi e imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importazione, la nozione di residenza da adottare è unicamente quella prevista dal codice civile (c.c.). Come noto, l'art. 43, comma 2, c.c., definisce la residenza come "il luogo in cui la persona ha la dimora abituale". La giurisprudenza, più volte intervenuta sul punto, ha interpretato tale istituto come consistente di un elemento oggettivo, rappresentato dalla permanenza in un luogo, e di uno soggettivo, rappresentato dall'intenzione di dimorarvi abitualmente[2].

Deve, dunque, essere considerato residente in Italia unicamente il soggetto che possiede i requisiti di residenza previsti dal c.c., a nulla rilevando criteri di diversa natura, talvolta utilizzati in sede di verifica doganale.

Ciò premesso, nell'ipotesi di soggetto residente in Italia, privo dei presupposti previsti per la concessione dell'esenzione daziaria, l'Autorità doganale contesta l'irregolare introduzione del mezzo di trasporto nel territorio dello Stato[3], richiedendo al soggetto passivo il versamento dei maggiori dazi e dell'IVA all'importazione; procede, altresì, alla contestazione dell'illecito di contrabbando, cui segue il sequestro del veicolo finalizzato alla sua confisca.

[1] Reg. 9 ottobre 2013, n. 952.

[2] Per un approfondimento si veda SARA ARMELLA/DIEGO ZUCAL, In assenza di iscrizione all'Aire la residenza fiscale è in Italia, in: NF 5/2017, pp. 154-156.

[3] L'art. 79 CDU contiene le fattispecie che riconnettono il sorgere del presupposto dell'obbligazione all'inosservanza degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale.

Tali pesanti sanzioni possono essere evitate mediante una corretta applicazione della normativa doganale, della quale si intende ora dare conto.

II. Il regime doganale dell'ammissione temporanea

Appare opportuno un preliminare inquadramento del regime doganale dell'ammissione temporanea, al cui interno si colloca anche la disciplina dell'esenzione daziaria per i mezzi di trasporto targati *extra-UE*.

Tale regime doganale consente la temporanea importazione, nel territorio dell'UE, di merci in esonero totale o parziale dei dazi all'importazione (art. 250 CDU)[4].

La finalità dell'ammissione temporanea è quella di facilitare l'introduzione e la circolazione nell'UE di beni provenienti da Paesi terzi (mezzi di trasporto, beni destinati alla presentazione in mostre ed esposizioni fieristiche, oggetti personali dei viaggiatori, ecc.) i quali devono essere, successivamente, riesportati senza avere subito nessuna modifica (art. 250 par. 2 CDU)[5]. L'impiego di tale regime è subordinato al rilascio di una preventiva autorizzazione da parte dell'Autorità doganale, la quale stabilisce il termine entro il quale le merci devono essere riesportate. In ogni caso, i beni ammessi al regime di ammissione temporanea possono rimanere nel territorio dell'UE per un periodo massimo di 24 mesi, estendibile in determinate circostanze fino a 10 anni.

Trascorso tale termine il bene dev'essere riesportato, concludendo la forma ordinaria del regime dell'ammissione temporanea, ovvero importato in via definitiva, chiudendo il regime dell'ammissione temporanea con il vincolo della merce a un nuovo regime doganale, quello dell'immissione in libera pratica.

A. L'ammissione temporanea di mezzi di trasporto extra-UE

Le disposizioni fondamentali sull'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto *extra-UE* (stradale, aereo, marittimo e ferroviario) sono contenute negli artt. 212-218 RD. Tali norme prevedono una serie di condizioni al cui ricorrere è concessa l'agevolazione in commento.

L'art. 212 RD funge, in particolare, da regola generale, subordinando l'esenzione a due fondamentali presupposti:

- 1) il veicolo dev'essere immatricolato al di fuori del territorio doganale dell'UE a nome di una persona stabilita fuori da tale territorio (nel caso in cui il mezzo di trasporto non sia ancora immatricolato, lo stesso dev'essere di proprietà di una persona stabilita al di fuori dell'UE);
- 2) il veicolo dev'essere utilizzato da una persona stabilita al di fuori del territorio doganale dell'UE.

[4] L'ammissione temporanea può essere concessa in esonero totale o parziale dei dazi. Il sistema di esonero parziale comporta il pagamento di un dazio pari al 3% dell'importo che sarebbe dovuto per l'immissione in libera pratica della merce.

[5] Ad eccezione del loro normale deprezzamento dovuto all'uso.

Per evitare possibili abusi della norma, tali requisiti devono sussistere congiuntamente.

Il primo requisito, infatti, se considerato da solo potrebbe essere facilmente aggirato. Ciò potrebbe avvenire attraverso la costituzione di una società *ad hoc* nel Paese *extra-UE*, con successiva immatricolazione del mezzo in tale Paese. La società rappresenterebbe, in questi casi, un efficace schermo in grado di ostacolare l'individuazione dei reali intestatari del bene, con conseguente possibile evasione della fiscalità di confine[6].

Per evitare tali fenomeni, pertanto, il legislatore ha previsto che mezzi di trasporto targati *extra-UE* debbano essere utilizzati da persone stabilite al di fuori del territorio doganale comunitario.

Se tutti i requisiti previsti dall'art. 212 RD sono rispettati, l'utilizzatore del veicolo non viene sottoposto a particolari formalità dichiarative. La Convenzione di Istanbul, infatti, prevede che "l'ammissione temporanea è concessa senza che venga richiesto alcun documento doganale e senza che venga costituita alcuna garanzia"[7].

Per i mezzi di trasporto immatricolati in Paesi *extra-UE* che hanno aderito a tale Convenzione, dunque, l'esenzione è concessa senza emissione di documenti doganali e presentazione di garanzia da parte del soggetto passivo.

B. I mezzi di trasporto extra-UE utilizzati da persone stabilite nel territorio comunitario

L'ammissione temporanea in esenzione totale da dazi è, altresì, prevista nel caso in cui l'utilizzatore del veicolo sia un soggetto stabilito nell'UE[8]. E invero, gli artt. 214 e 215 RD prevedono numerose fattispecie per le quali è concesso il beneficio dell'esenzione; fra di esse, le più significative appaiono le seguenti:

- a) utilizzo del veicolo in una situazione di comprovata emergenza, per un periodo massimo di 5 giorni (art. 214 RD)[9];
- b) utilizzo del veicolo per uso privato[10] e occasionale, purché il titolare dell'immatricolazione si trovi, al momento

[6] Si pensi al caso in cui aeromobili e imbarcazioni di lusso sono intestate a società *off-shore*, domiciliate in giurisdizioni che garantiscono l'anonimato o che escludono lo scambio di informazioni con il Fisco di altri Paesi.

[7] Si veda l'art. 6 dell'Allegato C della Convenzione di Istanbul relativa all'ammissione temporanea, conclusa a Istanbul il 26 giugno 1990. L'allora Comunità economica europea (CEE) ha aderito alla Convenzione e ai suoi allegati con decisione del Consiglio del 15 marzo 1993, n. 329.

[8] È il classico caso del soggetto residente in Italia a bordo di un veicolo immatricolato o targato in Svizzera circolante in Italia.

[9] L'art. 214 RD concede l'esenzione anche quando "(a) i mezzi di trasporto ferroviario sono messi a disposizione di tali persone (residenti UE) in virtù di un accordo secondo cui ogni persona può utilizzare il materiale rotabile dell'altra nell'ambito di tale accordo; (b) per i mezzi di trasporto stradale immatricolati nel territorio doganale dell'Unione, se un rimorchio è agganciato al mezzo di trasporto; [...] d) se i mezzi di trasporto sono utilizzati da un'impresa di locazione in vista della loro riesportazione".

[10] La norma, appare utile specificare, distingue fra uso del mezzo a titolo privato e commerciale. Si ha uso commerciale laddove il mezzo venga impiegato per trasportare persone a titolo oneroso o per il trasporto a titolo commerciale o industriale di merci, in questo caso anche gratuitamente. Specularmente, rientra nell'uso privato qualsiasi utilizzazione di un mezzo di trasporto fuori dai casi di impiego per fini commerciali. Sul punto si veda la Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE).

- dell'utilizzazione, nel territorio doganale dell'UE;
- c) utilizzo privato del veicolo, noleggiato in virtù di un contratto scritto, per tornare nel luogo residenza dell'utilizzatore o per uscire dal territorio dell'UE^[11];
- d) utilizzo del mezzo di trasporto da parte di persona alle dipendenze di un datore di lavoro stabilito al di fuori dell'UE, proprietario (o locatario) del mezzo di trasporto. In questo caso l'uso privato del mezzo è consentito esclusivamente: *i)* per i tragitti fra il posto di lavoro e il luogo di residenza del dipendente; *ii)* al fine di svolgere le mansioni professionali previste dal contratto di lavoro.

Come chiarito dall'Autorità doganale, quando l'utilizzatore del veicolo è un lavoratore dipendente residente in Italia, l'esenzione è subordinata al rilascio di una preventiva autorizzazione scritta. Quest'ultima, in particolare, è concessa "per un biennio su formale istanza da presentare preventivamente, anche con e-mail, a cura dell'interessato (lavoratore di nazionalità italiana alla guida di automobili di proprietà di impresa svizzera), all'autorità doganale competente (Uffici delle dogane di frontiera: Como, Varese e Tirano), al fine dell'ottenimento di apposita autorizzazione alla guida del mezzo"^[12].

In caso di controllo, il mancato possesso dell'autorizzazione testé menzionata comporta l'esazione dei dazi e dell'IVA all'importazione, nonché la contestazione dell'illecito di contrabbando, cui segue il sequestro del veicolo finalizzato alla confisca^[13].

III. Profili sanzionatori: il contrabbando

Come sopra accennato, la violazione delle regole previste per l'ammissione temporanea, oltre a fare sorgere un'obbligazione doganale (dazi e IVA all'importazione sul veicolo), comporta la contestazione dell'illecito di contrabbando^[14].

L'art. 216 del Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD) prevede, infatti, che "il Ministro per le finanze può stabilire che per l'importazione temporanea dei veicoli stradali [...], nonché degli aeromobili e delle imbarcazioni [...], si prescinda dall'emissione di documenti doganali e dalla prestazione di garanzie. I mezzi di trasporto ammessi alle facilitazioni di cui al precedente comma conservano la condizione di merce estera in temporanea importazione [...]; per il loro uso nel territorio dello Stato quando manchino o siano venute a cessare le condizioni indicate nelle convenzioni citate nel predetto comma resta ferma l'applicabilità delle pene stabilite per il reato di contrabbando".

^[11] Il contratto di noleggio dev'essere stipulato con un'azienda estera il cui oggetto sociale prevede il noleggio di veicoli per uso privato. Tale contratto dev'essere esibito in Dogana all'atto di ingresso nel territorio nazionale, mentre l'utilizzo del mezzo è consentito per un termine massimo di otto giorni dalla data di stipulazione del contratto.

^[12] Agenzia delle dogane, comunicazione sull'utilizzo di autoveicoli immatricolati in Svizzera da parte di soggetti residenti in Italia.

^[13] In tali casi potrà essere rilevato che, a fronte di una violazione di natura formale, concernente il mancato rilascio dell'autorizzazione, nella fattispecie sussistevano tutti i requisiti sostanziali per l'applicazione del regime doganale dell'ammissione temporanea.

^[14] La cui disciplina è contenuta negli artt. 282 ss. TULD. Per un approfondimento sul tema si rinvia a DIEGO ZUCAL/VALERIA BALDI, Considerazioni sullo stato del diritto penale doganale alla luce del recente intervento di depenalizzazione, in: L'IVA, n. 11/2016.

La norma dispone "ferma l'applicabilità delle pene stabilite per il reato di contrabbando". Tale delitto è stato, tuttavia, oggetto di un recente intervento di depenalizzazione che ne ha comportato la derubricazione (salvo i casi di applicazione di aggravanti) a illecito amministrativo. Ciò nondimeno, la pena prevista per tale fattispecie è molto gravosa e consiste nell'irrogazione di una sanzione pecuniaria che non può essere inferiore a 5'000 né superiore a 50'000 euro^[15].

Inoltre, la derubricazione di tale fattispecie a illecito amministrativo non ha comportato il venire meno dell'applicabilità dell'istituto della confisca. Trova, infatti, applicazione l'art. 20, della Legge (L.) del 24 novembre 1981, n. 689, ai sensi del quale l'Autorità finanziaria può "disporre la confisca amministrativa delle cose che servirono o furono destinate a commettere la violazione e debbono disporre la confisca delle cose che ne sono il prodotto"^[16].

Sul punto, tuttavia, preme una considerazione.

L'art. 42 CDU dispone che le sanzioni devono essere "effettive, proporzionate e dissuasive". Tale norma, peraltro, recepisce alcuni fondamentali principi elaborati dalla CGUE, secondo la quale le sanzioni doganali non devono eccedere quanto necessario al fine di evitare l'evasione di imposta, la sua esatta riscossione e l'adempimento degli obblighi formali da parte del contribuente.

In altri termini la pena, per essere legittima, dev'essere commisurata alla natura e alla gravità dell'infrazione^[17].

Appare, dunque, corretto ritenere che la confisca del veicolo, unita all'irrogazione di una pena pecuniaria compresa fra i 5'000 e i 50'000 euro, violi il principio unionale di proporzionalità delle sanzioni.

Di conseguenza, il contribuente al quale fosse contestata l'irregolare introduzione in Italia del veicolo *extra*-UE potrà, in caso di applicazione congiunta delle sanzioni, lamentare dinanzi al Giudice tributario la palese violazione del principio testé menzionato, richiedendo la disapplicazione della misura ablativa per contrasto all'art. 42 CDU.

A. L'evasione dell'IVA all'importazione

Un ulteriore tema, in caso di irregolare introduzione in Italia di un mezzo di trasporto *extra*-UE, è costituito dal rapporto tra l'illecito di contrabbando e l'omesso versamento dell'IVA all'importazione.

^[15] Art. 1, comma 6, del Decreto Legislativo (D.Lgs.), del 15 gennaio 2016, n. 8. La disciplina degli illeciti doganali è, invece, contenuta negli artt. 282 ss. TULD. Il reato di contrabbando, nello specifico, punisce chiunque sottrae merci importate nel territorio dell'UE al pagamento dei dazi e degli altri diritti di confine equiparati. Per un approfondimento sul tema si rinvia a ZUCAL/BALDI (nota 14).

^[16] Tale conclusione è avallata dalla giurisprudenza di legittimità, secondo la quale l'estinzione del delitto di contrabbando priva il giudice ordinario del potere di disporre la confisca, rientrando l'adozione del provvedimento "nella competenza dell'autorità doganale in base al disposto dell'art. 334 medesima norma" (Cass., Sez. III, 11 gennaio 2012, n. 429 e, in tal senso, anche Comm. Trib. Reg. Valle d'Aosta, Sez. I, 21 aprile 2016, n. 14).

^[17] CGUE, 20 giugno 2013, C-259/12, *Rodopi-M 9*; 19 luglio 2012, C-263/11, *Ainras Redlins*.

Al fine di procedere all'esatta configurazione della questione, non può prescindere dall'individuazione del contesto normativo di riferimento. Con riguardo alla disciplina dell'IVA all'importazione, l'art. 70, comma primo, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.), del 26 ottobre 1972, n. 633, 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 diritti di confine".

In materia di IVA all'importazione il legislatore italiano ha, dunque, operato un rinvio, con riferimento alle controversie e alle sanzioni, alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine.

Tale rinvio, secondo parte della giurisprudenza, sarebbe solamente "quoad poenam", posto che l'IVA all'importazione, seppure caratterizzata da specificità procedurali e sanzionatorie rispetto all'IVA interna, non è assimilabile ai dazi[18]. In altri termini, secondo questo orientamento giurisprudenziale, l'IVA all'importazione avrebbe natura di tributo interno, richiedibile anche nelle ipotesi di abolizione dei dazi doganali.

La Corte di Cassazione, sotto questo profilo, è allineata con la giurisprudenza della CGUE, secondo la quale "i dazi all'importazione non includono l'iva da riscuotere per l'importazione dei beni"[19].

Infine, propende verso questa soluzione anche il dato normativo. Ai sensi del CDU, infatti, per obbligazione doganale deve intendersi "l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore"; mentre sono dazi all'importazione "i dazi doganali dovuti all'importazione delle merci" (art. 5 nn. 18 e 21 CDU)[20].

Di conseguenza, ma il punto non è pacificamente condiviso[21], l'evasione dell'IVA all'importazione non può integrare la fattispecie di contrabbando, la cui condotta si perfeziona con l'evasione (o la tentata evasione) dei soli diritti doganali.

IV. L'Accordo in materia doganale tra la Confederazione Svizzera e l'UE

In materia di temporanea importazione non sono infrequenti i casi in cui l'Autorità doganale contesta l'irregolare introduzione in Italia di veicoli targati o immatricolati in Svizzera, condotti da residenti in Italia. In tali ipotesi occorre fare applicazione dell'Accordo stipulato il 19 dicembre 1972 tra la Confederazione Svizzera e la (allora) CEE.

[18] Cass. pen., sez. III, 7 settembre 2012, n. 34256 e Cass. pen., sez. III, 6 ottobre 2011, n. 42073.

[19] CGUE, 29 luglio 2010, C-248/09, *Pakora Plus*.

[20] A livello internazionale si veda, invece, la definizione di dazio data dal *World Trade Organization (WTO) Dictionary of trade policy terms*.

[21] Secondo altra parte della giurisprudenza, infatti, l'IVA all'importazione costituisce un diritto di confine la cui imposizione e riscossione spetta esclusivamente alla dogana in occasione della relativa operazione di importazione. La sottrazione dell'IVA all'importazione, quindi, configura evasione di un diritto di confine, sanzionato dalla legge doganale come illecito di contrabbando.

L'Accordo prevede la soppressione dei dazi doganali all'importazione negli scambi tra la Svizzera e l'UE. In particolare, l'art. 3 prevede che "nessun nuovo dazio doganale all'importazione viene introdotto negli scambi tra la Comunità e la Svizzera. 2. I dazi doganali all'importazione sono gradualmente soppressi secondo il calendario seguente: – il 1° aprile 1973 ogni dazio è portato all'80% del dazio di base; – le successive quattro riduzioni, del 20% ciascuna, si effettuano: il 1° gennaio 1974; il 1° gennaio 1975; il 1° gennaio 1976; il 1° luglio 1977".

Al transito di merci non dichiarato tra l'UE e la Svizzera, è vietata, dunque, l'applicazione di dazi all'importazione (ovvero di tasse a effetto equivalente), con conseguente esclusione della configurazione dell'illecito di contrabbando[22].

Preme precisare che l'eliminazione dei dazi si applica ai prodotti originari della Comunità e della Svizzera[23], ovverosia alle merci delle quali si possa attestare l'origine comunitaria ovvero svizzera[24].

L'esonero dal pagamento dei dazi non osta, tuttavia, alla facoltà di ciascuno Stato membro di esigere l'IVA all'importazione sui beni provenienti dalla Svizzera, salvo che i medesimi siano già stati sottoposti a tributo in fase di esportazione.

In assenza di doppia imposizione, pertanto, l'Autorità doganale potrà richiedere il versamento dell'IVA e, come in genere avviene nella prassi[25] ogniqualvolta l'utilizzatore del veicolo extra-UE non sia in possesso dell'autorizzazione rilasciata dall'Autorità doganale, contestare il delitto di contrabbando.

Il contribuente, sul punto, potrà eccepire, come sopra accennato, che l'IVA all'importazione non è assimilabile ai dazi, avendo natura di tributo interno e, dunque, nessuna configurazione dell'illecito di contrabbando può dirsi integrata, con (anche) conseguente illegittimità dell'eventuale sequestro del veicolo finalizzato alla confisca.

[22] Cass. pen., sez. III, 4 aprile 2014, n. 45468; Cass. pen., sez. III, 9 gennaio 2013, n. 1172; Cass. pen., sez. III, 13 maggio 2005, n. 17835.

[23] Tradizionalmente gli ordinamenti giuridici distinguono fra due differenti tipologie di origine: non preferenziale e preferenziale. La prima connota tutte le operazioni ed i prodotti che vengono importati da Paesi con i quali l'UE non ha perfezionato alcun accordo doganale di agevolazione daziaria. L'origine preferenziale, invece, si sostanzia in un trattamento daziario più favorevole (dazio zero o ridotto) concesso ai prodotti originari di quei Paesi con i quali l'UE ha stipulato accordi bilaterali (o concessioni unilaterali) in materia doganale.

[24] La prova dell'origine di un bene è data da un documento denominato "certificato di origine", fra i quali i più frequenti sono i modelli EUR 1 o EUR-MED, utilizzati per i Paesi legati all'UE da accordi bilaterali ovvero la cd. dichiarazione su fattura, utilizzata per le spedizioni il cui valore non superi i 6'000 euro o il valore precisato nel singolo accordo doganale. Ne consegue che il mezzo di trasporto targato o immatricolato in Svizzera, circolante in Italia, per potere beneficiare dell'esenzione daziaria dovrà essere accompagnato da uno di tali certificati.

[25] In contrapposizione all'orientamento giurisprudenziale di legittimità che, come accennato, ha delineato le differenze tra la fattispecie di evasione dell'IVA all'importazione e di contrabbando doganale.