

La figura dell'esportatore nel nuovo Codice Doganale dell'UE – le indicazioni operative fornite dall'Agenzia delle Dogane italiana

Il requisito dello stabilimento nel territorio doganale dell'UE per l'assunzione del ruolo di esportatore impone alle aziende importanti riflessioni su come strutturare, in futuro, i flussi commerciali dall'Italia verso territori non-UE



Francesco Pizzo

Avvocato, PwC TLS Avvocati e Commercialisti

Nota dell'Agenzia delle Dogane italiana n. 70662 del 7 luglio 2016.

Sebbene, secondo quanto previsto dal nuovo Codice Doganale, l'esportatore debba essere stabilito nel territorio dell'UE, durante il periodo transitorio il soggetto stabilito in un Paese terzo che esporta merci dall'UE, a determinate condizioni, potrà comunque essere indicato nella dichiarazione doganale come soggetto speditore.

I. La definizione di esportatore nel nuovo Codice Doganale.....	235
II. Il confronto con le disposizioni di attuazione del Codice previgente	235
III. La Circolare 8/D dell'Agenzia delle Dogane italiana.....	236
IV. La nota n. 70662 del luglio 2016.....	236

I. La definizione di esportatore nel nuovo Codice Doganale

Come noto, da maggio 2016 è in vigore il nuovo Codice Doganale dell'Unione europea (UE) (Reg. UE n. 952/2013), il quale ha abrogato sia il Codice Doganale della Comunità economica europea (CEE) del 1992 (Reg. CEE n. 2913/1992), concretamente applicato fino ad aprile 2016, sia il Codice Doganale del 2008 (Reg. CE n. 450/2008), mai entrato in vigore per la mancata adozione delle relative norme di attuazione.

Il nuovo Codice Doganale dell'UE consiste in realtà di un corpus normativo composto, oltre che dal citato Reg. UE n. 952, da altri due regolamenti: (i) il Regolamento delegato (Reg. UE n. 2015/2446) che detta disposizioni volte ad integrare i contenuti del Codice Doganale, e (ii) il Regolamento di esecuzione (Reg. UE n. 2015/2447) che detta alcune disposizioni di applicazione del Codice Doganale.

In particolare, l'art. 1, par. 19, del Regolamento delegato fornisce la seguente definizione di esportatore:

- la persona stabilita nel territorio doganale dell'UE che, al momento dell'accettazione della dichiarazione, è titolare del contratto concluso con il destinatario nel Paese terzo e ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'UE;
- il privato che trasporta le merci da esportare, se tali merci sono contenute nei bagagli personali dello stesso;
- negli altri casi, la persona stabilita nel territorio doganale dell'UE che ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'UE.

Al netto della fattispecie di cui alla lettera *b*), la quale chiaramente trova applicazione in situazioni non collegate ad operazioni commerciali, ciò che emerge dal testo normativo è che il requisito dello stabilimento nel territorio doganale dell'UE è *conditio sine qua non* per poter assumere il ruolo di esportatore ai fini doganali.

II. Il confronto con le disposizioni di attuazione del Codice previgente

Una previsione normativa di tenore analogo a quella prevista dal nuovo Codice Doganale, in realtà, era già presente all'interno delle disposizioni di attuazione (Reg. CEE n. 2454/1993) al previgente Codice Doganale del 1992.

Infatti, ai sensi dell'art. 788, par. 1, del Reg. CEE n. 2454, era considerato esportatore, ai sensi dell'art. 161, par. 5 del Codice (vigente fino ad aprile 2016), colui per conto del quale era fatta la dichiarazione di esportazione e che al momento della sua accettazione era proprietario o aveva un diritto simile di disporre delle merci.

Tuttavia, il par. 2 dell'art. 788 precisava, che quando la proprietà o un diritto simile di disposizione delle merci

apparteneva ad una persona stabilita fuori della Comunità europea in applicazione del contratto a base dell'esportazione, si considerava esportatore la parte contraente stabilita nella Comunità.

L'ambito applicativo del par. 2 dell'art. 788, tuttavia, in considerazione del richiamo fatto, dal par. 1 dello stesso, all'art. 161, par. 5, del Codice, si riteneva fosse esclusivamente limitato all'individuazione dell'ufficio doganale competente per l'espletamento delle formalità di esportazione (disponeva, infatti, l'art. 161 del Codice che la dichiarazione d'esportazione dovesse essere depositata presso l'ufficio doganale preposto alla vigilanza nel luogo in cui l'esportatore era stabilito), senza voler riservare, in alcun modo, il ruolo di soggetto esportatore alla parte contraente stabilita nella Comunità europea.

Se tale era, dunque, l'obiettivo perseguito dal previgente Codice Doganale quando considerava esportatore la parte contraente stabilita nella Comunità, non sembra, invece, esservi alcuna limitazione all'ambito applicativo dell'art. 1, par. 19, del Regolamento delegato, il quale fornisce una definizione di esportatore con valenza generalizzata all'interno del nuovo Codice Doganale.

III. La Circolare 8/D dell'Agenzia delle Dogane italiana

Con la Circolare 8/D del 19 aprile 2016, l'Agenzia delle Dogane ha fornito le prime indicazioni operative sulla definizione di esportatore ai sensi del nuovo Codice Doganale.

In particolare, ha precisato che il soggetto che agisce come esportatore deve essere stabilito nell'UE, secondo i criteri previsti dall'art. 5, punto 31, del Codice e, quindi, avere in tale territorio:

- la sede statutaria,
- l'amministrazione centrale, o
- una stabile organizzazione definita come una sede fissa di affari in cui sono presenti in modo permanente le necessarie risorse umane e tecniche e attraverso la quale vengono espletate in tutto o in parte le operazioni doganali di una persona.

Secondo la Circolare a commento, quindi, l'operatore commerciale stabilito in un Paese terzo, che intenda presentare una dichiarazione di esportazione in Italia, deve affidare le operazioni ad un soggetto stabilito nell'UE che, in qualità di esportatore, agisca per suo conto.

Inoltre, la Circolare chiarisce che il rispetto delle condizioni previste per considerare una persona stabilita nell'UE non è garantito dall'attribuzione al soggetto estero di una partita IVA a seguito della nomina di un rappresentante fiscale residente nello Stato, secondo quanto stabilito dall'art. 17, terzo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972, né dal possesso di un codice *Economic Operator Registration and Identification* (EORI) assegnato al soggetto stabilito in un Paese terzo dall'autorità doganale dell'UE.

In conclusione, secondo la Circolare 8/D a commento, un soggetto non stabilito nel territorio doganale dell'UE, qualora voglia esportare merci dall'UE, dovrà utilizzare un rappresentante doganale ivi stabilito che sarà indicato nella dichiarazione doganale come esportatore.

IV. La nota n. 70662 del luglio 2016

La nota n. 70662 del luglio 2016, pubblicata dall'Agenzia delle Dogane, recepisce le indicazioni fornite dalla Commissione europea all'interno dell'Allegato A alle Linee Guida Export pubblicate nel maggio 2016.

In particolare, dispone la nota a commento che, in un'ottica di semplificazione, durante il periodo transitorio, il nome, l'indirizzo e il numero EORI del soggetto stabilito in un Paese terzo che esporta merci dall'Italia possa essere indicato, nella casella 2 della bolla di esportazione, come soggetto speditore, a condizione che la dichiarazione doganale sia presentata da un rappresentante doganale stabilito nell'UE che operi in rappresentanza indiretta e che, in qualità di dichiarante nonché esportatore, sia indicato nella casella 14 della bolla di esportazione.

In conclusione, secondo la nota, durante tale periodo, sebbene il soggetto residente in un Paese terzo, in quanto non stabilito, non possa essere qualificato come esportatore, può, tuttavia, essere considerato come speditore e, in quanto tale, indicato nella casella 2 della bolla di esportazione.

A titolo di esempio, l'Agenzia delle Dogane indica il caso di un operatore economico stabilito in Svizzera che esporti merci dall'UE con destinazione gli Stati Uniti d'America. In tale circostanza, chiarisce l'Agenzia, nel campo 2 della dichiarazione doganale di esportazione, presentata in Italia da un rappresentante doganale stabilito nell'UE ed indicato nel campo 14 della bolla di esportazione, che – nel caso di specie – può agire solo in rappresentanza indiretta, sarà inserito il codice EORI attribuito al soggetto svizzero per il tramite del rappresentante fiscale IVA nominato ai sensi dell'art. 17, comma terzo, D.P.R. n. 633/1972.

La nota a commento dedica, poi, una sezione *ad hoc* alle esportazioni con termine di resa "ex-works", nelle quali è il soggetto acquirente (non stabilito nell'UE) che si fa carico del ritiro della merce presso il magazzino del venditore stabilito nell'UE e del relativo trasporto nel luogo di destinazione in un Paese terzo.

Ad avviso dell'Agenzia delle Dogane, nell'ipotesi di esportazione di merce acquistata nell'UE con resa *ex-works* e trasporto a cura dell'acquirente di un Paese terzo, quest'ultimo, in quanto soggetto non stabilito nell'UE, non può assumere la veste di esportatore e deve nominare un rappresentante doganale indiretto stabilito nell'UE per la presentazione della dichiarazione doganale di esportazione.

In tale circostanza, chiarisce l'Agenzia, nella casella 2 della bolla, come esportatore, dovrà essere indicato il codice EORI del venditore stabilito nell'UE, in quanto titolare del contratto

di vendita con il soggetto acquirente stabilito in un Paese terzo ed in possesso della facoltà di decidere (sulla base delle condizioni pattuite con detto contratto al momento della vendita) che le merci devono essere trasportate, a cura dell'acquirente, verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'UE, condizione richiesta dall'art. 8, primo comma, lettera *b*), D.P.R. n. 633/1972 per l'applicazione della non imponibilità IVA alla cessione all'esportazione.