

# Dogane ed effetto Brexit: prospettive di pianificazione e questioni aperte

di Benedetto Santacroce (\*) ed Ettore Sbandi (\*\*)

Il prossimo biennio si caratterizzerà per l'apertura dei processi di uscita del Regno Unito dall'Unione Europea, con evidenti e immediati impatti fiscali per gli operatori impegnati negli scambi di beni, che, da intracomunitari, diventeranno internazionali. Il primo effetto immediato è il **ristabilimento della frontiera**, con nuovi **vincoli doganali** che, in misura variabile in ragione delle scelte di politica commerciale che vorranno essere adottate dai due sistemi, avranno un impatto diretto sulla **movimentazione di beni** da e per UK. A ciò si aggiungono, poi, le **barriere non tariffarie**, probabilmente le più insidiose, che rischiano concretamente di vedere i due sistemi economici, quello UE e quello UK, lentamente sempre più divergenti, con **oneri** e aggravii potenzialmente **pesantissimi** per l'ingresso delle merci nei rispettivi mercati.

La decisione del Regno Unito di uscire dall'Unione Europea (1) cambierà, in modo sostanziale, le regole fiscali e doganali che attualmente disciplinano gli scambi di beni tra UK ed UE; in effetti, anche se i tempi di trasformazione delle predette regole non sono ancora stati definiti, è chiaro che il passaggio della frontiera dovrebbe tornare, come prima del 1993 (2), sotto l'egida delle più complesse procedure doganali, con un notevole impatto economico e organizzativo per le imprese che operano o opereranno tra i due mercati.

Quali che siano gli esiti delle trattative, la posizione *extra* unionale del Regno Unito farà sì che la movimentazione di beni non potrà avvenire più in modo libero, nella sfera delle regole dell'IVA europea della Direttiva 2006/112/CE, ma sarà sottoposta, inesorabilmente, a nuove e più rigide regole imposte a livello internazionale per gli scambi tra Paesi terzi.

## Brexit e politica doganale: la questione dei dazi all'importazione

Un primo effetto che si potrebbe verificare riguarda i diritti di confine e, in particolare, i potenziali dazi doganali che potrebbero essere imposti all'atto delle importazioni nell'UE di merce proveniente dal Regno Unito, e viceversa.

Si dubita, in generale, che i due sistemi economici scelgano di trattare le rispettive merci senza alcun tipo di preferenza, di cui si dirà di seguito, ma è certo che non potranno neppure concordare un sistema privilegiato a livello bilaterale, non essendo ammissibile, nel contesto internazionale, un trattamento speciale per merci provenienti da determinati Paesi (3).

Al netto dei trattamenti preferenziali legati all'origine delle merci o, addirittura, alla creazione di unioni doganali, l'Unione Europea ha adottato un proprio sistema tariffario (4) e questo deve essere obbligatoriamente applicato nei

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

(\*\*) Avvocato in Roma e Milano, Studio Legale Tributario Santacroce-Procida-Fruscione

(1) Ci si riferisce qui, più propriamente, agli esiti del noto referendum, consultivo e non vincolante, sulla permanenza del Regno Unito nell'Unione Europea che si è svolto il 23 giugno 2016 nel Regno Unito e a Gibilterra, i cui esiti applicativi sono ad oggi tutti in divenire.

(2) Quando è stato completato il mercato unico con le quattro libertà di circolazione di beni, servizi, persone e capitali.

(3) È l'applicazione della c.d. clausola della nazione più favorita (*Most Favoured Nation* - MFN), procedura secondo cui i Paesi contraenti si impegnano ad accordare ai prodotti/beni provenienti da un Paese estero condizioni doganali e daziarie non meno favorevoli di quelle già stabilite negli accordi commerciali con un altro Paese terzo.

(4) Cfr. Reg. CE 2658/1987 e seguenti modifiche.

## Dogane

confronti di tutti i Paesi terzi, senza distinzione: dunque, a rigore, quando UK sarà definitivamente uscita dall'UE, le relative merci (originarie e/o provenienti) sconteranno i dazi previsti dalla tariffa doganale comune.

Va da sé che, specularmente, la stessa UK dovrà ora adottare una propria tariffa, coerente con il Sistema Armonizzato internazionale (5), adottando liberamente le politiche daziarie ritenute di interesse fiscale, industriale, politico o strategico. Potrebbe rilevarsi, infatti, che al Regno Unito non interessa applicare dazi che, nell'UE, sostengono in particolare i Paesi produttori come Germania, Italia o Francia; e tuttavia, considerato che la tariffa doganale è comune e armonizzata, potrebbe aversi ragione di credere che le imposizioni resteranno invariate e che comunque tali saranno nelle ipotesi di acquisto di merci destinate da UK all'UE.

In realtà, ciò che appare più probabile è che UE e UK addivengano ad un accordo volto all'abbattimento dei dazi, che tuttavia difficilmente potrebbe portare ad una eliminazione completa delle barriere tariffarie, non tanto per le merci unionali o del Regno Unito (es. merci originarie di UK esportate nell'UE), quanto di quelle non originarie dei due sistemi e comunque movimentate tra i due territori (es. merci originarie della Cina ed esportate da UK all'UE).

In concreto, semplificando (6), tutto dipende dalla scelta delle parti di optare per l'istituzio-

### PROSPETTIVE FUTURE

#### Dazi all'importazione

Unione Europea e Regno Unito possono optare per l'istituzione di una **unione doganale** (ad esempio, analoga a quella in essere tra UE e Turchia), oppure - in senso forse più probabile e, soprattutto, semplice, considerato il breve biennio previsto per la Brexit - scegliere l'attivazione di un accordo di **libero scambio** - ALS (ad esempio, analogo a quella in essere tra UE e Svizzera). Nel **primo caso**, le merci originarie di un sistema doganale o ivi immesse in libera pratica **non scontano dazio** all'arrivo nell'altro sistema; nel **secondo caso**, invece, **solo le merci originarie** non devono essere assoggettate alla fiscalità di confine.

ne comunque di una unione doganale (ad esempio, analoga a quella in essere tra UE e Turchia) (7), oppure - in senso forse più probabile e, soprattutto, semplice, considerato il breve biennio previsto per la Brexit - se scegliere l'attivazione di un Accordo di Libero Scambio - ALS (ad esempio, analogo a quella in essere tra UE e Svizzera) (8).

Nel primo caso, infatti, le merci originarie di un sistema doganale o ivi immesse in libera pratica

non scontano dazio all'arrivo nell'altro sistema; nel secondo caso, invece, solo le merci originarie non devono essere assoggettate alla fiscalità di confine. La differenza d'impostazione dei reciproci rapporti non è di poco conto: in concreto, infatti, nella prima ipotesi (presenza di una unione doganale) una merce originaria della Cina e importata nell'UE potrà essere rivenduta nel Regno Unito senza ivi scontare dazio; nella seconda ipotesi, invece, lo stesso prodotto sconterebbe un dazio all'ingresso nel Paese di destino.

#### Brexit e profili operativi: la questione delle procedure doganali

Sul piano procedurale, il nuovo assetto determinerà, sia per l'esportatore, che per l'importatore, l'obbligo di presentare per ogni operazione di movimentazione di merci una specifica dichiarazione doganale, per far circolare liberamente dette merci in un singolo mercato o per assoggettarle a particolari regimi di manipolazione o trasformazione.

(5) Le tariffe dei singoli sistemi doganali (appartenenti al WTO) si fondano, nella loro base (in sostanza, i primi 6 numeri della tariffa), nella classificazione operata a livello internazionale dal Sistema Armonizzato approvato in sede WCO.

(6) Sul punto, e su una migliore disamina degli scenari futuri in materia di tecnica di diritto doganale internazionale, si veda B. Ferroni, "Brexit: i nuovi scenari del diritto doganale e degli scambi commerciali", in *il fisco*, n. 31/2016, pag. 3007.

(7) Cfr. l'accordo del 12 settembre 1963, che istituisce una associazione tra la Comunità economica europea e la Turchia, nonché la decisione n. 1/95 del Consiglio di associazione CE-Turchia, del 22 dicembre 1995, relativa all'attuazione della fase finale dell'unione doganale, G.U. n. L 35 del 13 febbraio 1996.

(8) Per i prodotti industriali, cfr. il *Free Trade Agreement* pubblicato in G.U.U.E. n. OJ L 300 del 31 dicembre 1972.

Per l'importazione, questo comporterà il non usuale aggravio della presentazione di dichiarazioni doganali di immissione in libera pratica e di esportazione, oppure di accesso a regimi speciali quali il deposito o il perfezionamento.

Nel primo caso, per i profili *import*, resta il tema del rispetto delle formalità di confine, con redazione di apposita dichiarazione doganale e con l'esecuzione, già all'ingresso delle merci nell'UE, dei controlli specifici o casuali selezionati dal circuito doganale di controllo. Questo sistema di controlli è oggi del tutto assente ed investe profili tributari ed extratributari (9) oggi sconosciuti agli operatori del mercato unionale, mentre in futuro rappresenterà il livello ordinario degli adempimenti richiesti affinché merci UK possano entrare nell'UE.

Nel secondo caso, con maggiori aggravii, si pone invece la questione dell'accesso ai regimi doganali, non tutti immediatamente alla portata degli operatori: se è vero che la revisione dei regimi doganali operata dal nuovo Codice Doganale dell'UE (10) ha un impatto potenziale enorme per il *business* delle imprese impegnate sul mercato internazionale degli scambi di merci, è altresì vero che l'accesso ai regimi speciali, di norma, è legato ad una preventiva autorizzazione rilasciata dall'autorità doganale, che tiene conto del necessario rispetto di una serie di requisiti di carattere sia oggettivo che soggettivo. Oggi, i movimenti in temporanea da e per UK, ad esempio, sono semplificati e soggetti alle regole ed alle dichiarazioni INTRASTAT proprie del regime intracomunitario; lo stesso vale per l'utilizzo dei depositi di stoccaggio o dei de-

#### PROSPETTIVE FUTURE

##### Procedure doganali

Sul piano procedurale, il nuovo assetto generato dalla Brexit determinerà, sia per l'esportatore, che per l'importatore, l'**obbligo** di presentare per ogni operazione di movimentazione di merci una specifica **dichiarazione doganale**, per far circolare liberamente dette merci in un singolo mercato o per assoggettarle a particolari regimi di manipolazione o trasformazione. Per l'**importazione**, questo comporterà il non usuale aggravio della presentazione di **dichiarazioni doganali di immissione in libera pratica** e di **esportazione**, oppure di accesso a **regimi speciali** quali il deposito o il perfezionamento.

positi IVA. Diverso è l'accesso a regimi speciali come il perfezionamento, l'ammissione temporanea o il deposito doganale, tutti ricorribili solo in casi autorizzati.

Un profilo interessante, poi, si nasconde nel tema delle esportazioni. Dall'uscita dall'UE, l'operatore inglese che vorrà esportare dei beni di sua proprietà siti nell'UE dovrà addirittura procedere con lo stabilimento all'interno dell'UE.

Il tema si inserisce in quello più ampio relativo alla corretta identificazione, nelle dichiarazioni doganali, dei soggetti esportatori e si è presentato da subito come una delle novità tra le più accese e dibattute introdotte dal nuovo Codice Doganale dell'Unione Europea (CDU). Il punto risiede proprio nella definizione di esportatore recata dalla nuova disciplina UE che, in modifica parziale dei precedenti assetti, inquadra l'esportatore come la persona stabilita nell'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'Unione, oppure, più semplicemente, la persona stabilita nell'UE che ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione *extra UE*. La norma ha suscitato subito una certa apprensione e l'Agenzia delle dogane, con la circolare n. 8/D/16, ha infatti deciso che una dichiarazione doganale (DAU) effettuata in favore di un soggetto *extra UE* non poteva più indicare tale soggetto, da sostituirsi con un rappresentante stabilito nell'UE (11).

(9) Si tratta, ad esempio, di controlli sanitari, fitosanitari, di marcatura, di etichettatura, di sicurezza, ecc.

(10) Reg. UE 952/2013.

(11) Dopo la pubblicazione di alcune linee guida della Com-

# Dogane

## Brexit e fiscalità indiretta al confine: l'IVA e le accise

Sul piano IVA, invece, il ricorso alle procedure doganali non avrà particolari impatti economici per le operazioni di esportazione (che rimangono comunque operazioni non imponibili), ma avrà un pesante riflesso finanziario, in quanto cambiano le modalità di assolvimento dell'imposta all'acquisto.

Limitando l'analisi, breve, ai riflessi doganali, si rilevano qui i seguenti spunti di indagine, evidenziando che, come cennato, la questione primaria appare essere, paradossalmente,

di carattere finanziario, prima che tributario.

L'IVA quale imposta indiretta continuerà infatti ad essere applicata sulle operazioni di acquisto di merci da un Paese terzo, sebbene dall'uscita di UK il presupposto per la sua applicazione diverrà l'importazione di merci dal Regno Unito. In sostanza, le operazioni di importazione saranno soggette ad imposizione di confine in applicazione dei (possibili) dazi e dell'IVA gravante sulle merci (e sui dazi) all'atto dello sdoganamento, con riscossione diretta in dogana, all'atto dell'espletamento delle formalità di confine.

missione, l'Agenzia - con la nota n. 70662/16 - ha parzialmente modificato la propria impostazione iniziale, ammorbidendo le formalità dichiarative, con il chiaro intento di agevolare gli operatori, sebbene in via transitoria. Per il momento, il soggetto stabilito in un Paese terzo che esporta merci dall'UE potrà essere indicato nella casella 2 del DAU come soggetto speditore, a condizione che la dichiarazione di *export* 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 del DAU. Questa impostazione genera due questioni di primario rilievo. Anzitutto, la confermata, ma ancora generica e tutta da costruire, responsabilità per il dichiarante, che per l'Agenzia "si fa carico di tutti gli obblighi ed adempimenti richiesti per il regime dichiarato e risponde della mancata osservanza delle disposizioni

### PROSPETTIVE FUTURE

#### Fiscalità indiretta al confine

L'IVA quale imposta indiretta continuerà ad essere applicata sulle operazioni di **acquisto di merci da un Paese terzo**, sebbene dall'uscita di UK il presupposto per la sua applicazione diverrà l'importazione di merci dal Regno Unito. In sostanza, le operazioni di **importazione** saranno soggette ad imposizione di confine in applicazione dei (possibili) dazi e dell'IVA gravante sulle merci (e sui dazi) all'atto dello sdoganamento, con **riscossione diretta in dogana**, all'atto dell'espletamento delle formalità di confine. Il concetto di riscossione diretta apre lo scenario del **pagamento dell'imposta immediatamente**, all'atto dell'importazione, operazione per operazione. In pratica, non sarà più possibile regolare l'IVA, in modo neutrale per l'operatore, con integrazione della fattura di vendita, come accade oggi per gli acquisti "intra" UE, ma l'imposta dovrà essere "anticipata" dagli importatori.

re i casi di doppia imposizione, che ad oggi sono calmierati dall'esistenza di organismi centrali di controllo e di indirizzo, ovvero dalla presenza importante della Corte di Giustizia. Si pensi ad esempio alla doppia tassazione che viene operata in Italia per l'importazione di beni che sono soggetti a licenza per la quale l'acquirente paga una *royalty* al licenziante e che l'autorità doganale vorrebbe che fosse liquidata direttamente in dogana. Tale *royalty* viene liquidata in un primo tempo con autofattura e poi accertata dalla dogana con richiesta di ripagarla, posizione che, sebbene permangano

Il concetto di riscossione diretta apre lo scenario del pagamento dell'imposta immediatamente, all'atto dell'importazione, operazione per operazione. In pratica, non sarà più possibile regolare l'IVA, in modo neutrale per l'operatore, con integrazione della fattura di vendita, come accade oggi per gli acquisti *intra* UE, ma - al netto degli strumenti di pianificazione a disposizione degli operatori (12) - l'imposta dovrà essere "anticipata" dagli importatori.

Per una diversa impostazione che gli ordinamenti interni potrebbero avere, si potrebbero inoltre acui-

doganali e di natura *extra*-tributaria applicabili alle merci dichiarate per l'esportazione". In secondo luogo, qualche dubbio lascia anche la posizione in materia di cessioni con termine di resa EXW: in proposito, infatti, l'Agenzia ha rilevato che le vendite della specie genereranno una dichiarazione effettuata a nome del venditore UE, anche se a procedere alle operazioni sarà materialmente il cessionario *extra* UE o altro soggetto per suo conto. In questi casi, parrebbe comunque percorribile una ipotesi di individuazione di un rappresentante doganale in capo al soggetto terzo *extra* UE, più rigorosa rispetto al dato normativo e di maggiore tutela per gli operatori nazionali che, come ancora oggi, restano altrimenti a rischio per operazioni delle quali non possono avere traccia.

(12) Es. utilizzo di depositi o regimi di sdoganamento speciali, ove possibili.

profondi dubbi di conformità alla giurisprudenza UE (13), è ad oggi assunta dall'Agenzia delle dogane. Infine, per le accise, Brexit potrebbe far venir meno l'armonizzazione raggiunta creando nuove forme di protezionismo dei singoli mercati, con l'assolvimento dell'imposta, comunque, all'importazione, oltre che con asimmetrie applicative tra i due sistemi che, in materia, resteranno regolati da diverse normative (14).

#### **Brexit e profili extratributari: le barriere non tariffarie**

Il cambio di rotta che potrà avvenire con Brexit è netto ed evidente, infine, se si considera che in dogana, oltre ai dazi ed all'IVA, possono essere applicate fortissime barriere non tariffarie; si pensi alle norme sulla sicurezza, sulla salute, sulle certificazioni di qualità, alle norme di etichettatura e, in generale, sugli oneri e le limitazioni che possono gravare per l'ingresso di un bene in un sistema doganale.

È infatti probabile che si avranno sempre di più normative divergenti che potranno limitare le operazioni di *import* nell'uno o nell'altro sistema doganale. È il caso, ad esempio, dell'ipotetico avvicinamento dei sistemi agricoli o alimentari UK a quelli USA (15), oggi non

#### **PROSPETTIVE FUTURE**

##### **Barriere non tariffarie**

In dogana, oltre ai dazi ed all'IVA, possono essere applicate fortissime barriere non tariffarie; si pensi alle norme sulla **sicurezza**, sulla **salute**, sulle **certificazioni di qualità**, alle norme di **etichettatura** e, in generale, sugli **oneri** e le **limitazioni** che possono gravare per l'ingresso di un bene in un sistema doganale. È probabile che, con Brexit, si avranno sempre di più **normative divergenti** che potranno limitare le operazioni di "import" nell'uno o nell'altro sistema doganale.

sempre compatibili con le norme unionali e che in futuro potrebbero ulteriormente limitare gli scambi tra UE e UK.

Il concetto, in sostanza, sta nel fatto che - *in primis* per l'aggressione di mercati *extra* UE - le merci devono essere prodotte in maniera conforme alle regole non tributarie ivi vigenti; nell'ambito dell'UE, tuttavia, ci troviamo

in un sistema di regole condivise, ove la *compliance* è in alcuni casi addirittura presunta o, per certi versi, semplicemente oggetto di apposita autodichiarazione (16).

Ciò non avviene per quanto riguarda gli scambi con i Paesi terzi, ove la conformità, l'etichettatura, la sicurezza dei prodotti sono tutti requisiti da impostare in misura dedicata, idonea al mercato di sbocco delle merci.

Se è vero - per questo come in generale per tutti i temi qui cennati - che la base di partenza è una base condivisa, è altresì vero che il futuro è davvero difficile da prevedere e che è davvero semplice che approcci analoghi e paralleli, per ragioni politiche o economiche, divengano distinti e divergenti, con evidente aggravio e danno per gli operatori e, in genere, per la fluidità dei mercati.

(13) Cfr. sentenza della Corte di Giustizia UE n. 272/13, resa nel caso *Equoland*.

(14) Cfr., per l'UE, la Direttiva 2008/118/CE, relativa al regime generale delle accise.

(15) In proposito, ad esempio, si rileva l'attuale stato di stal-

lo (o già di fallimento, per alcuni) nei negoziati per l'accordo di partenariato atlantico UE-USA, il TTIP.

(16) Conformi le Direttive c.d. nuovo approccio in materia di sicurezza dei prodotti, discendenti dalla Direttiva 2001/95/CE.