

La registrazione degli esportatori (sistema REX) e i nuovi flussi di certificazione dell'origine doganale delle merci

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

L'approfondimento

Il nuovo Codice Doganale dell'UE interviene in materia di origine preferenziale delle merci con una serie di disposizioni che mirano alla creazione, finalmente, di una banca dati degli esportatori autorizzati a certificare l'origine delle merci da essi fornite agli importatori unionali.

Gli esportatori extra UE, fornitori di merci per gli operatori unionali, dovranno ora essere preregistrati in un apposito database che li certifichi come esportatori autorizzati alla dichiarazione di origine preferenziale, così presentandosi come soggetti qualificati.

In questo modo potrebbe aprirsi la strada per il riconoscimento del c.d. affidamento rafforzato che, in materia di origine doganale, è riconosciuto dal legislatore UE ma, di fatto, raramente applicato dalla prassi e dalla giurisprudenza nazionale, con gravissimo pregiudizio per gli importatori che, spesso vittime di frodi, sono costretti a corrispondere dazi a posteriori sulla base di dichiarazioni o certificazioni di origine ideologicamente false rese da esportatori siti in Paesi ai quali l'Unione Europea riconosce, a determinate condizioni, trattamenti preferenziali quali riduzioni o abbattimenti daziari.

Riferimenti

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

Il sistema REX e l'origine doganale delle merci nel nuovo Codice Doganale dell'UE

Con il sistema di registrazione degli operatori (REX) introdotto dal nuovo Codice Doganale dell'UE (Reg. UE 952/2013 - CDU) e dai connessi regolamenti delegati (Reg. UE 2446/2015 - RD) ed esecutivi (Reg. UE 2447/2015 - RE), sarà rafforzata la posizione degli importatori unionali che potranno legittimamente fare affidamento su una iscrizione qualificata che gli esportatori nell'UE dovranno porre in essere per certificare le merci come di origine preferenziale.

Sebbene non vi sia, in norma, una scriminante di legge che tuteli gli operatori unionali, è altresì un fatto che questa registrazione non può che essere considerata come una ulteriore tutela e garanzia che protegga gli importatori da false dichiarazioni di origine, o da dichiarazioni ideologicamente false, come costantemente avviene in materia e come si dirà diffusamente di seguito.

L'origine delle merci è uno degli elementi fondamentali dell'accertamento doganale (1), la cui corretta determinazione, anche alla luce delle recenti

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 combinazione dell'origine dei beni assieme alla loro qualità (classificazione doganale in base alla Tariffa doganale comune), alla loro quantità ed al valore, comporta l'esatta applicazione della tassazione di confine. Diverso dal concetto di origine è quello di provenienza, che tecnicamente denota solo l'effettivo punto di partenza di un determinato prodotto, che può essere ben differente da quello dell'origine doganale dello stesso.

IN SINTESI

Il sistema REX è attivo dal 1° gennaio 2017 e consente la registrazione degli esportatori (extra UE) al fine di creare un database consultabile dagli operatori unionali per verificare, rafforzando il proprio affidamento, la effettiva esistenza ed operatività qualificata dei propri fornitori.

decisioni della Corte di cassazione (2) sui connessi profili sanzionatori, risulta avere un rilievo decisivo nel regolare svolgimento delle operazioni di movimentazione di beni da e per l'Unione Europea; si tratta di una delle materia più complesse del diritto doganale, spesso non compiutamente governata dagli operatori e in grado di incidere sensibilmente sia in termini di opportunità, sia in termini di sanzioni per le aziende impegnate negli scambi internazionali.

Attribuire una determinata origine ad un prodotto, in *import* o in *export* (in entrambi i casi la dichiarazione impegna direttamente l'azienda), significa infatti conferire ad un determinato prodotto di un legame fisico e giuridico con un determinato Paese o gruppi di Paesi, tale da qualificarne appunto la nazionalità, con conseguenti riflessi anche in termini di tassazione di confine, oltre che di flussi contabili e produttivi (3).

L'origine, peraltro, trova la propria la propria regolazione esclusivamente nel diritto comunitario, applicandosi le relative norme, trasversalmente, in tutti gli Stati membri dell'UE. La disciplina del Codice Doganale dell'UE (CDU - Reg. UE 952.13) e dei relativi Regolamenti attuativi (Reg. UE 2446.15 e 2447.15), oltre che degli accordi internazionali di partenariato stipulati dall'UE con i Paesi accordisti e presenta poi una duplicazione molto netta, distinguendosi in "non preferenziale" e "preferenziale".

La prima comporta l'assoggettamento di una merce all'aliquota daziaria così come prevista nella Tariffa doganale dell'Unione Europea. L'origine non preferenziale, di regola, viene attribuita a tutte le merci originarie di Paesi terzi, sia in quanto in essi ottenute, sia in quanto ivi oggetto di una trasformazione sostanziale (4).

La seconda - ossia l'origine preferenziale - determina l'applicazione di un'aliquota daziaria ridotta all'atto dell'importazione o, addirittura, l'esenzione dai dazi per tutti quei prodotti originari di Paesi che abbiano con l'Unione Europea appositi accordi (c.d. Protocolli di

origine) o che siano beneficiari di concessioni unilaterali concesse sempre dall'UE (5).

Per tutti i sistemi di origine, tuttavia, vale un'identica questione: l'effettiva origine di una merce, ossia la sua rispondenza ai complessi sistemi normativi concessi dall'UE o da questa concordati con i Paesi

accordisti, viene certificata dalle autorità doganali o commerciali del Paese esportatore che rilascia, a richiesta, i prescritti documenti di origine e di circolazione (su tutti, i documenti Form A o Eur I (6) o le equipollenti dichiarazioni in fattura, se autorizzate), da presentare all'atto dello sdoganamento per godere delle citate esenzioni o riduzioni daziarie.

I flussi d'origine e i vantaggi per gli operatori

Nel mercato globale è assolutamente indispensabile che le imprese utilizzino la leva doganale per i propri approvvigionamenti o per raggiungere i mercati in maniera davvero competitiva. In questo senso, la fiscalità doganale e l'insieme di regole che governano i traffici di importazione e di esportazione si rivelano puntualmente strumenti tanto adeguati in termini di forza economica e riduzione

Note:

(2) Il riferimento, di seguito in rapido commento è alle numerose sentenze della Corte di cassazione emesse a partire dal 27 luglio 2012 (cfr. sent. nn. 13484 ss.).

(3) In concreto, certificare una determinata origine, all'importazione, significa presentare correttamente le merci alla dogana eliminando il rischio di pesantissime sanzioni e beneficiare, se del caso, di misure di abbattimento o riduzione dei dazi di assoluto vantaggio; allo stesso modo, all'esportazione, dichiarare consapevolmente una determinata origine significa evitare rischi di addebiti di carattere penale e, in generale, presentare correttamente le merci agevolando i propri clienti, sia in termini produttivi, sia fiscali.

(4) Reg. UE n. 952 del 2016 recante il Codice Doganale dell'UE - CDU, artt. 59-63.

(5) Reg. UE n. 952 del 2016 recante il Codice Doganale dell'UE - CDU, artt. 64-66.

(6) Semplificando, per l'origine non preferenziale, il riferimento base è il Certificato di Origine rilasciato dalle competenti autorità commerciali o Camere di Commercio; per l'origine non preferenziale, invece, il riferimento è ai criticati di circolazione Eur I (per i rapporti bilaterali e in alcuni casi unilaterali dell'UE con Paesi extra UE) ed al Certificato di Origine Form A (per il Sistema unilaterale delle Preferenze Generalizzate in favore dei Paesi in via di sviluppo).

dei costi, quanto troppo spesso poco utilizzati dalle aziende impegnate negli scambi internazionali.

In questo quadro, si pongono in una posizione di privilegio anche gli accordi di libero scambio, ossia quegli accordi internazionali che uniscono due o più sistemi doganali e che comportano, nel rispetto di precise regole e condizioni, trattamenti privilegiati all'import per i beni originari di tali sistemi doganali. In sostanza, ove un prodotto, solo ad esempio, fosse importato nell'Unione Europea ed ivi sufficientemente lavorato per potersi definire originario della stessa UE, ebbene tale prodotto potrebbe entrare nel mercato del Marocco, di Israele, del Messico o della Corea del Sud, senza essere gravato da dazi o altre imposte di effetto equivalente; allo stesso modo, anche con riferimento alle preferenze unilateralmente accordate dall'UE, in autonomia o nell'ambito del Sistema delle Preferenze Generalizzate (SPG), l'utilizzo di canali di approvvigionamento preferenziale consente di beneficiare di abbattimenti daziari alle volte estremamente favorevoli.

La chiave, al solito, sta nel tramutare i vincoli in opportunità, sfruttando al massimo i vantaggi derivanti dalla corretta gestione dei flussi derivanti da una corretta e consapevole pianificazione doganale, ormai indispensabile per un player del mercato globale.

La questione della prova dell'origine: opportunità e responsabilità

Sia la prova dell'origine non preferenziale, sia la prova dell'origine preferenziale è fornita da certificati emessi da autorità pubbliche competenti, normalmente le autorità commerciali e doganali dei singoli Stati.

Nel dettaglio, la prova dell'origine non preferenziale delle merci è fornita dai Certificati di Origine (CO), di norma - come avviene nell'UE - rilasciati dalle Camere di Commercio locali; la prova dell'origine preferenziale, ove non di tipo speciale o semplificato (es. dichiarazione su fattura), è invece di norma fornita dai certificati di origine o circolazione di tipo Eur I o Form A.

Concentrando l'attenzione sul sistema dell'origine preferenziale in particolare, si rileva come questo sistema si mostri come potenzialmente assai vantaggioso, è chiaro, per esportatori ed importatori (ossia a fornitori e clienti), perché permette ai primi

di essere particolarmente penetranti sui mercati ed ai secondi di ridurre l'impatto dei dazi in dogana.

Tuttavia, le grandi *chance* offerte dal sistema, pure da seguire con particolare attenzione se si intende mantenere adeguata competitività, attribuiscono agli operatori un ampio livello di responsabilità. All'esportazione, infatti, certificare o richiedere la certificazione di origine comporta una assunzione di responsabilità che in Italia - e in genere nell'UE - ha un rilievo penale, con riferimento alla falsità in atti che può infatti essere commessa nei casi in cui una origine si stata dichiarata preferenziale quando invece tale non è. Di più, all'importazione, affidarsi alla certificazione di autorità terze che emettono un certificato Eur I o Form A non esime gli importatori da ipotesi di responsabilità circa la correttezza sostanziale dei dati asseriti in detti certificati.

Questa particolare forma di responsabilità ha mostrato negli anni moltissime criticità perché, anche se astrattamente prevista dalla disciplina di settore (cfr. art. 220 del precedente Reg. CE 2913 del 1992 e l'attuale art. 119 CDU), il legittimo affidamento dell'operatore che ha applicato un dazio ridotto o nullo in virtù di un documento pubblico emesso da una autorità terza e rivelatosi poi non corretto ha difficilmente trovato tutela amministrativa e giudiziale (7).

Nota:

(7) In concreto, a norma dell'art. 119 CDU, si procede al rimborso o allo sgravio dell'importo del dazio all'importazione o all'esportazione se, per un errore delle autorità competenti, l'importo corrispondente all'obbligazione doganale inizialmente notificata era inferiore all'importo dovuto, purché sussistano le seguenti condizioni: a) l'errore non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore, e b) il debitore ha agito in buona fede. In particolare, "quando il trattamento preferenziale delle merci è concesso in base a un sistema di cooperazione amministrativa che coinvolge le autorità di un paese o di un territorio non facente parte del territorio doganale dell'Unione, il rilascio da parte di queste ultime di un certificato che si riveli inesatto costituisce un errore che non poteva ragionevolmente essere scoperto ai sensi del paragrafo 1, lettera a). Il rilascio di un certificato inesatto non costituisce tuttavia un errore se il certificato si basa su una situazione fattuale inesatta riferita dall'esportatore, salvo se è evidente che le autorità che hanno rilasciato il certificato sapevano o avrebbero dovuto ragionevolmente sapere che le merci non soddisfacevano le condizioni per poter beneficiare del trattamento preferenziale. Il debitore è considerato in buona fede se può dimostrare che, per la durata delle operazioni commerciali in questione, ha agito con diligenza per assicurarsi che fossero soddisfatte tutte le condizioni per il trattamento preferenziale. Il debitore non può tuttavia invocare la buona fede qualora la Commissione abbia pubblicato nella Gazzetta

(segue)

Spesso l'UE e il sistema degli scambi internazionali si è interessato ad approfondire studi sulla tenuta di un sistema che, di fatto, continua a mostrarsi (paradossalmente) spesso sfavorevole agli stessi importatori (8).

Ebbene, il primo dato significativo è che, per ora, il sistema di certificazione permane e governa il sistema degli scambi preferenziali, obbligando gli operatori più attenti a particolare cura nell'acquisizione dei documenti e dei certificati di importazione agevolata, oltre che a cautele contrattuali con i propri fornitori.

Un secondo elemento di interesse, poi, è fornito dagli studi in essere circa prossimi cambi di rotta, quali quello - che si ritiene a breve in vigore, almeno in ambito SPG - che propone l'adozione di banche dati certificate degli esportatori in maniera tale da tutelare la veridicità dei dati da essi espressi e, soprattutto, la buona fede e l'affidamento degli operatori UE.

Ancora, sempre a livello di futura prospettiva, è interessante notare come sia allo studio una ulteriore ipotesi di soluzione per cui si procede alla totale eliminazione dei certificati di origine, trasferendo l'intero processo di certificazione in capo agli importatori. Questa ipotesi, suggestiva, appare però peggiorativa per gli operatori UE che dunque (al netto delle eventuali tutele contrattuali, comunque difficili da esperire) vedono gravare su di loro l'intero carico di responsabilità, senza poter nemmeno riporre affidamento su documenti, attestati o banche dati gestite da autorità pubbliche.

In ogni caso, è bene rilevare, in conclusione, come il processo di attestazione dell'origine si riveli un processo particolarmente complesso e delicato e come tale deve essere assunto e gestito in azienda, mostrando le sue enormi potenzialità in termini di sviluppo del *business* proprio nell'alto livello di responsabilità che ne deriva.

I rischi per gli operatori economici unionali

In definitiva, la dichiarazione di origine è una dichiarazione di impegno, pubblica, che l'operatore dichiara alla dogana e che è frutto di un'analisi che necessariamente deve essere valutata e ponderata, anche per il tramite dei numerosi strumenti di semplificazione offerti dal legislatore in materia.

In esportazione, è l'azienda nazionale a dichiarare l'origine della merce da essa prodotta e/o

commercializzata e non è ammesso errore in materia, pena ricadere in ipotesi delittuose di cui si dirà. A fronte di mancate mappature di processi e dati aziendali, o più semplicemente a fronte di atteggiamenti che fanno acritico affidamento sulle informazioni ottenute, ad esempio, dai propri fornitori, le conseguenze sono intuitivamente molto gravi.

Ancor più grave, per certi versi, è la posizione per l'importazione, dove la veridicità dell'origine di un bene non rimane mai esclusivamente nella disponibilità del soggetto importatore (che tende a fare affidamento, più o meno consapevole, su quanto comunicatogli dal fornitore extra UE) il quale però, in caso di errori, inesattezze o frodi, rimane sempre e comunque l'unico diretto responsabile di eventuali maggiori diritti doganali dovuti.

In altre parole, l'importatore, a fronte di una certificazione di origine attestante la riconducibilità di un prodotto al sistema preferenziale, in caso di falsità o inesattezza della predetta certificazione, rimane debitore nell'UE per il dazio (o il maggior dazio) non corrisposto all'atto dell'importazione, indebitamente beneficiando del sistema delle preferenze.

Sulla scorta di quanto riferito, si evidenzia come questa responsabilità appare riconducibile all'importatore anche a fronte di una effettiva impossibilità di poter governare il processo di certificazione che avviene come detto in altri Paesi extracomunitari, senza facoltà di verifica e controllo della correttezza dell'operato dei propri fornitori.

Il nuovo sistema REX

Il sistema REX è attivo dal 1 gennaio 2017 e consente la registrazione degli esportatori (extra UE) al fine di creare un database consultabile dagli operatori unionali per verificare, rafforzando il proprio affidamento, la effettiva esistenza ed operatività qualificata dei propri fornitori.

Nota:

(continua nota 7)

ufficiale dell'Unione Europea un avviso in cui si esprimono fondati dubbi circa la corretta applicazione del regime preferenziale da parte del paese o del territorio beneficiario".

(8) Cfr. paper origine doganale della Commissione UE - 2015.

Per quanto riguarda, in particolare, gli aspetti, i riflessi e i requisiti giuridici del sistema dell'esportatore registrato (REX), come confermato dalla stessa Agenzia delle dogane (9), la sua architettura giuridica ricalca i tre pilastri delle semplificazioni per i Paesi in via di sviluppo (c.d. PVS): autocertificazione, prove di origine e misure di sorveglianza ottimali da parte delle autorità preposte ai controlli. Dal punto di vista normativo, sono in particolare gli artt. da 79 a 90 RE disciplinano infatti le procedure di registrazione degli esportatori REX nei Paesi beneficiari e negli Stati membri, le procedure di esportazione nel periodo transitorio, le attività di controllo delle autorità doganali competenti per verificare la correttezza dei dati indicati dagli operatori REX (10).

Per ottenere la qualifica di esportatore registrato, un esportatore presenta domanda alle autorità competenti del Paese beneficiario in cui ha la sede o in cui è stabilito a titolo permanente, mentre per ottenere la qualifica di esportatore registrato, un esportatore o un rispeditore di merci stabilito nel territorio doganale dell'UE presenta domanda alle autorità doganali competenti localmente:

- Poiché (A) la registrazione è revocata in quanto l'operatore, ad esempio:
 - a) non esiste più;
 - b) non soddisfa più le condizioni per l'esportazione delle merci nell'ambito dell'SPG;
 - c) ha informato l'autorità competente del Paese beneficiario o le autorità doganali dello Stato membro che non intende più esportare merci nell'ambito dell'SPG;
 - d) per dolo o colpa compila o fa compilare un'attestazione di origine contenente dati non rispondenti a verità allo scopo di ottenere indebitamente il beneficio di un trattamento tariffario preferenziale.
- E poiché (B) detto operatore esportatore è tenuto a:

- a) tenere una contabilità commerciale adeguata per quanto riguarda la produzione e la fornitura delle merci ammissibili al trattamento preferenziale;
 - b) tenere a disposizione tutta la documentazione giustificativa relativa ai materiali utilizzati nella fabbricazione;
 - c) conservare tutta la documentazione doganale relativa ai materiali utilizzati nella fabbricazione;
 - d) conservare per almeno tre anni dalla fine dell'anno civile in cui l'attestazione di origine è stata compilata, o per un periodo più lungo se prescritto dalla legge nazionale, i registri: i) delle attestazioni di origine rilasciate; ii) della contabilità relativa ai materiali originari e non originari, alla produzione e alle scorte.
- E poiché (C) in materia vige un rigido protocollo di verifica nell'ambito della mutua assistenza amministrativa,

gli effetti del sistema REX appaiono evidenti.

Si tratta, in buona sostanza, di un sistema di qualificazione che, per avere senso compiuto e, finalmente, essere di garanzia per i soggetti che intende di regola proteggere, ovvero gli operatori unionali, deve essere in grado di introdurre sistemi di tutela per gli importatori.

In sostanza, torna ancora, come già rappresentato, il tema del legittimo affidamento, ancor più valido nel regime REX: in definitiva, l'UE - e i giudici di merito e legittimità - devono essere definitivamente portati ad esplicitare ipotesi di tutela per gli operatori che, in caso di certificati o dichiarazioni di origine ideologicamente false, nei casi di buona fede ed oggettiva impossibilità di verifica, devono essere tenuti indenni da responsabilità in termini di imposte e/o in termini sanzionatori.

Note:

(9) Cfr. circolare n. 8/D/16.

(10) Cfr. formulario di cui all'allegato 22-06 RE.