

La prova dell'origine dei prodotti non deve essere resa impossibile

Sara ARMELLA *

L'origine delle merci riveste un ruolo fondamentale nella liquidazione della fiscalità doganale. Anche se, di regola, l'origine deve essere correttamente indicata al momento dell'esportazione dal Paese terzo, va riconosciuta la possibilità del successivo rilascio del certificato di origine, ai fini del trattamento previsto per l'origine preferenziale dei beni.

1

Premessa

La fiscalità doganale attribuisce rilievo a tre decisivi elementi caratterizzanti la merce: classifica, origine e valore. Le regole di origine dei prodotti hanno acquisito un interesse crescente e attualmente rappresentano un aspetto decisivo degli scambi internazionali, quale effetto sia dal perdurare della "guerra dei dazi" che dal crescente rilievo degli accordi di libero scambio.

A partire dalla seconda metà degli anni ottanta, infatti, si è assistito, in quasi tutti i continenti, al proliferare di accordi di integrazione economica su base bilaterale o regionale, al fine di incentivare il commercio tra i Paesi *partner*. Tali accordi sono il risultato sia dell'operare delle forze di mercato che di decisioni politiche: esempi evidenti di questa tendenza sono il Mercosur e le altre aree di libero scambio, quali Asean, Efta, Nafta¹.

Gli **accordi di libero scambio** sono trattati internazionali che danno vita ad aree di libero scambio, tra due o più Stati, ossia forme di cooperazione che, attraverso la riduzione o l'eliminazione delle tariffe doganali, incentivano gli scambi di beni e servizi². In tale caso, solo le merci originarie di uno Stato beneficiano, all'atto dell'importazione nell'altro sistema, di agevolazioni o dell'esenzione dai dazi.

Sono circa trecento gli accordi sul libero scambio già attivi nel mondo e l'Unione Europea, negli ultimi anni, anche per reazione al proliferare di misure protezionistiche, ha intrapreso con decisione la strada di incentivare tali strumenti di politica commerciale. Recentemente sono diventati operativi l'accordo con la Corea del sud, il Canada, il Giappone, Singapore, mentre (al momento della stesura dell'articolo) è in fase di ratifica l'accordo con il Vietnam. Lo scopo di questi trattati è non soltanto rafforzare lo scambio commerciale e attrarre investimenti tra Paesi *partner*, ma anche definire una serie di regole (autorizza-

* *Avvocato in Genova e Milano*

1 Esposito C. "Regionalismo", *Enc. giur. Treccani online*; AA.VV. "International business law and its environment", Mason, 2009; Seshadri V.S. "Transatlantic trade and investment partnership", *www.ris.org* in, 2013; L.R.S. "Why Germans are protesting against free trade?", *www.economist.com*, 15.9.2016; Lyons T. "EC Customs Law", Oxford, 2008, p. 257 ss.; AA.VV. "Development, trade and the Wto", Washington DC, 2002, p. 114 ss.; Chia-Jui C. "Customs Law of East Asia, Alphen aan den Rijn", 2010, p. 11 ss.

2 Accanto a tali accordi si annoverano anche gli *association agreements*, gli *stabilisation agreements* e gli *economic partnership agreements*. Cfr. *www.ec.europa.eu*.

zioni, licenze, certificati) che rappresentano ostacoli al commercio internazionale.

2

L'origine delle merci

Perché i prodotti abbiano diritto di fruire di un dazio zero o ridotto, previsto da un accordo di libero scambio, è **necessario che l'importatore sia in grado di documentare l'origine**: soltanto la merce che si considera, dal punto di vista doganale, originaria del Canada o del Giappone ha diritto al trattamento daziario preferenziale in *import* nell'Unione Europea. L'origine è una nozione giuridica e integra il legame geografico ed economico che collega un bene a un Paese, o a un gruppo di Paesi, nel quale è stato prodotto o fabbricato.

Le regole di **origine preferenziale** sono concepite per garantire agevolazioni solo per quei beni che soddisfino determinati *standard*, fissati in maniera tale da limitare l'uso di materiali da Stati terzi (rispetto all'accordo) e da mantenere la maggior parte dei processi di lavorazione all'interno dei Paesi che hanno sottoscritto il trattato³.

L'origine doganale della merce identifica il Paese in cui il bene è venuto a esistenza o è stato realizzato ed è determinata secondo regole e criteri specifici. L'origine attinge pertanto alle caratteristiche intrinseche di un bene, al luogo e al modo in cui è stato prodotto o realizzato, distinguendosi così dalla provenienza, che rappresenta soltanto un dato accidentale, rappresentato dal luogo di partenza del trasporto internazionale.

Al ricorrere di determinate condizioni, da verificare volta per volta, alle merci originarie di un Paese terzo è garantito un trattamen-

to agevolato, rappresentato da esenzioni o riduzioni dei dazi doganali, in base alle relative aliquote indicate nella TARIC (Tariffa integrata della Comunità Europea).

Tali agevolazioni sono subordinate a presupposti sostanziali (prodotti interamente ottenuti o lavorazioni sufficienti nel Paese beneficiario), clausole anti abuso (principio di territorialità o trasporto diretto), nonché a una prova dell'origine preferenziale (Eur 1, dichiarazione su fattura dell'esportatore autorizzato o registrato nella banca dati REX). La corretta individuazione sia degli accordi vigenti che delle agevolazioni unilaterali, continuamente aggiornate, in materia di origine preferenziale, riveste un ruolo fondamentale nella programmazione degli acquisti e delle vendite di un'impresa⁴.

Gli accordi, bi o multilaterali, prevedono vantaggi reciproci, di talché assume crescente importanza, per le imprese europee, verificare la sussistenza delle condizioni per il riconoscimento dell'origine preferenziale, al fine di garantirsi una fiscalità doganale agevolata all'atto dell'importazione in un Paese estero e, di conseguenza, migliori opportunità commerciali.

3

Condizioni sostanziali per fruire dell'origine preferenziale

Le regole inerenti l'origine preferenziale determinano spesso, in fase applicativa, problemi e contestazioni, come documenta la sentenza che si annota⁵, in cui l'Ufficio delle Dogane contesta ad una società importatrice italiana la possibilità di presentare *a posteriori* il certificato di origine preferenziale delle merci. I beni, infatti,

3 Lux M. "Guide to community customs legislation", Bruxelles, 2002, p. 160. Ci si permette di rinviare anche ad Armella S. "Diritto doganale dell'Unione europea", Milano, 2017, p. 270 ss.

4 Per un quadro aggiornato si rinvia alla sezione "Trade" del sito della Commissione Europea e, in particolare, "List of arrangements".

5 Cass. 19.12.2019 n. 33958, in *Sistema Integrato Eutekne*.

erano originari del Messico, Stato con cui l'Unione Europea ha stipulato un accordo di libero scambio, che prevede l'applicazione di un regime daziario favorevole, a fronte dell'origine preferenziale dei prodotti. Tale prova era stata fornita inizialmente mediante una dichiarazione in fattura dell'esportatore, successivamente sostituita da un certificato EUR 1 che l'importatore italiano aveva richiesto alle autorità messicane. La richiesta *a posteriori* del certificato era dovuta alla posizione dell'esportatore messicano, la cui licenza risultava scaduta, con conseguente invalidità delle dichiarazioni su fattura da lui emesse.

Occorre tenere presenti le regole di origine preferenziale per stabilire se i beni hanno diritto di ricevere, in fase di importazione, il dazio preferenziale. L'inquadramento generale è contenuto negli artt. 64-66 CDU (Codice doganale dell'Unione Europea - Regolamento UE 9.10.2013 n. 952), nonché negli artt. 37-70 RD (Regolamento UE 28.7.2015 n. 2446) e negli artt. 60-126 RE (Regolamento UE 24.11.2015 n. 2447), ma è ai singoli accordi di libero scambio che occorre avere riguardo per conoscere la regola applicabile allo specifico prodotto. Per le merci che beneficiano di misure preferenziali contenute in accordi che l'Unione ha concluso con alcuni Paesi (o gruppi di Paesi), le norme sull'origine sono stabilite dagli accordi stessi (art. 64, § 2, CDU).

È al singolo Accordo che dobbiamo riferirci per la determinazione dell'origine preferenziale, in relazione alle varie categorie di prodotti. Il singolo Accordo contiene un allegato con la lista delle lavorazioni e dei processi richiesti, affinché materiali non originari possano ottenere lo *status* di beni di origine preferenziale (c.d. regole di lista), preceduto dalle note introduttive a tali regole.

La lista delle lavorazioni è basata sul sistema armonizzato e contiene, per ogni posizione, le condizioni necessarie per l'attribuzione

dell'origine preferenziale. Per individuare la regola appropriata, occorre, in primo luogo, identificare la tariffa inerente il prodotto finito e verificare se sono stati realizzati i processi qualificanti, inseriti nelle colonne 3 o 4, per il bene finito di quel titolo. Anche qualora tali condizioni non risultino integrate, il prodotto potrebbe considerarsi originario, se il valore dei materiali non originari non ecceda la soglia generale di tolleranza. Gli accordi disciplinanti l'origine preferenziale individuano, inoltre, quelle operazioni (definite "minime") che incidono solo marginalmente sul processo produttivo e che, pertanto, non sono in nessun caso considerate sufficienti ad attribuire l'origine doganale preferenziale.

L'origine delle merci provenienti da Paesi con i quali l'Unione Europea ha concluso un accordo di libero scambio può essere attestata con il certificato di origine EUR 1, rilasciato dalle autorità estere ovvero con una dichiarazione su fattura, apposta dal fornitore che possieda la qualifica di esportatore autorizzato o registrato (c.d. modalità semplificata). Oltre ai presupposti di origine di natura oggettiva, occorre tenere conto anche del **principio di territorialità**: tale principio, previsto da diversi protocolli sull'origine, intende assicurare che i processi di lavorazione, sui beni che godono del trattamento daziario preferenziale, siano effettivamente eseguiti, senza interruzioni, nei Paesi che fanno parte di quel determinato accordo⁶. Ai fini antielusivi, è prevista un'inversione dell'onere della prova, nel caso in cui i prodotti, prima di essere importati nell'Unione Europea, siano stati esportati dal Paese beneficiario verso un Paese terzo e successivamente reintrodotti. In tale circostanza, i beni sono considerati non originari, a meno che l'operatore economico non dimostri che la merce reintrodotta sia la stessa in precedenza esportata e che non abbia subito operazioni diverse da quelle necessarie per conservarla

6 Moriconi L., Zanga M. "Guida pratica sull'origine delle merci", Milano, 2011, p. 86.

in buono stato, durante la loro permanenza nel Paese terzo (art. 42, § 3, RD)⁷.

4

La prova dell'origine preferenziale

Gli accordi istitutivi di aree di libero scambio (c.d. *free trade agreements*) contengono normalmente, nei protocolli o negli allegati, la definizione dei "prodotti originari" e i metodi di cooperazione amministrativa, che definiscono le procedure e le prove dell'origine preferenziale.

Negli ultimi anni la tendenza, a livello internazionale, è di andare verso un superamento del **certificato di natura documentale**, al fine di contrastare la falsificazione dei "*papers*" e di incentivare meccanismi di immediato riscontro, a distanza, quali l'inserimento degli esportatori registrati nella banca dati REX.

La procedura di rilascio dei certificati documentali prevede un controllo, da parte dell'Ufficio doganale territoriale, sulla richiesta e sulla documentazione a corredo della stessa. Sul punto, la nota 26.7.2019 n. 91956 ha disposto che l'attività istruttoria venga calibrata in funzione delle peculiarità dei locali flussi in esportazione, riducendo al minimo i termini per il rilascio dei certificati di circolazione.

Come chiarito dall'Agenzia delle Dogane nella nota 3.12.2019 n. 200901, il rilascio dei certificati può avvenire contestualmente alla presentazione della richiesta, nei casi in cui la documentazione presentata sia esaustiva, avvalendosi a tal fine di riscontri già effettuati, come nei casi di operazioni di carattere ripetitivo.

In alternativa ai certificati di circolazione è possibile utilizzare la **dichiarazione di origine**

rilasciata dall'esportatore, secondo le modalità previste nei singoli Accordi commerciali sottoscritti dall'Unione Europea.

Ancor più con l'entrata in vigore del nuovo Codice doganale dell'Unione, il legislatore comunitario ha puntato a un sistema di autocertificazione, in cui l'origine delle merci può essere attestata dallo stesso esportatore attraverso l'**autodichiarazione** su fattura, a seguito dell'acquisizione dello *status* di esportatore autorizzato o registrato.

L'art. 120 RE consente alle autorità doganali europee la possibilità, a determinate condizioni, di riconoscere tale *status* a soggetti residenti nel territorio dell'Unione che effettuino frequenti spedizioni di prodotti originari dell'UE e che possano garantire, alla stessa Autorità, l'accertamento del carattere originario dei prodotti esportati.

Per ottenere lo *status* di esportatore autorizzato, la Dogana svolge un rapido *audit* nei confronti dell'impresa, finalizzato alla verifica del rispetto delle condizioni e delle regole contenute nei protocolli di origine allegati agli Accordi di libero scambio. In particolare, il procedimento di *audit* per la "patente" di esportatore autorizzato si concentra sul controllo dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti (effettuazione di esportazioni con cadenza regolare, prova del carattere originario dei prodotti, conoscenza delle regole di origine applicabili e disponibilità dei documenti giustificativi dell'origine). L'Agenzia delle Dogane, seguendo l'indirizzo delle normative europee, con la circ. 91956/2019 e la nota 200901/2019, ha predisposto una riduzione dei tempi, oltre che una velocizzazione delle procedure di riscontro dei dati per gli esportatori che presentino istanza di rilascio delle autorizzazioni.

7 In altri termini, per beneficiare del trattamento daziario agevolato nel quadro dell'SPG, la merce dichiarata per l'immissione in libera pratica nell'Unione Europea deve essere la stessa esportata dal Paese beneficiario da cui è considerata originaria, in quanto ivi interamente ottenuta o sufficientemente lavorata. La medesima disciplina è prevista per le concessioni unilaterali, all'art. 68 RD. Invece, solo per ciò che concerne il sistema SPG, si segnala che il frazionamento delle spedizioni è ammesso soltanto se effettuato dall'esportatore o sotto la sua responsabilità, a condizione che le merci restino sotto vigilanza doganale nel Paese di transito, onde evitare manipolazioni (art. 43, § 4, RD). Tale norma ha, nel quadro dell'SPG, il medesimo scopo antielusivo del trasporto diretto, previsto dall'art. 69 RD nelle misure tariffarie preferenziali adottate unilateralmente dall'Unione.

È da rilevare, infatti, che l'art. 119, § 1, lett. b), RE, prevede che la dichiarazione su fattura possa essere effettuata da qualunque operatore, ma solo per operazioni il cui valore non sia superiore a 6.000 euro. L'acquisizione dello *status* di esportatore autorizzato, invece, consente ai soggetti interessati di poter attestare l'origine preferenziale UE delle merci direttamente sulla fattura (Allegato 22-07), per spedizioni di prodotti originari di qualsiasi importo, riportando il codice identificativo fornito dalle Autorità doganali che rilasciano l'autorizzazione.

Accanto alla figura appena descritta, la Commissione Europea ha istituito il **sistema unionale REX**, con il fine di eliminare progressivamente le certificazioni Form-A, sostituendole con attestazioni di origine rese dai fornitori riconosciuti come "Esportatori registrati" dalle autorità doganali europee ed estere. In vigore dal 1° gennaio 2017, il Sistema REX è costituito da un *database* di esportatori autorizzati ad autocertificare l'origine preferenziale delle merci per scambi che avvengano con Paesi con cui l'UE intrattiene accordi commerciali bilaterali (per esempio nell'accordo UE-Canada e UE-Giappone) e nell'ambito del cosiddetto "sistema delle preferenze generalizzate" (SPG)⁸.

Al fine di ottenere la qualifica, l'operatore deve presentare un'apposita domanda e trasmetterla alle autorità competenti del Paese beneficiario, in cui ha la sede legale o è stabilito a titolo permanente, le quali provvedono ad attribuirgli il numero di esportatore

registrato⁹. L'Agenzia delle Dogane, con la circ. 16.11.2017 n. 113, ha integrato le previsioni del Codice doganale e del correlato Regolamento di esecuzione, fornendo indicazioni specifiche per la gestione del sistema¹⁰. L'introduzione della banca dati REX deriva dalla volontà della Commissione Europea di sostituire progressivamente l'attuale modalità di attestazione della provenienza dei beni basata essenzialmente sui certificati d'origine di tipo documentale.

5

Il caso esaminato

Nel caso in esame, una società italiana aveva importato dal Messico alcuni prodotti, esibendo in dogana le fatture con la dichiarazione di origine del fornitore, al fine di beneficiare del dazio preferenziale. Poiché, a seguito di alcuni controlli, è emerso che l'autorizzazione dell'esportatore era in realtà scaduta, la società ha chiesto alle autorità messicane il rilascio *a posteriori* dei certificati EUR 1 per i prodotti importati.

La Dogana italiana, tuttavia, ha considerato non ammissibile tale procedura, ritenendo limitato al ricorrere di "circostanze eccezionali" il rilascio *a posteriori* dei certificati di origine e ha negato il trattamento preferenziale per la merce importata.

Secondo la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Dogane, il rilascio *a posteriori* del certificato di origine non sarebbe possibile nel caso in cui l'operatore abbia scelto di indicare l'origi-

8 L'utilizzo del REX è previsto da accordi commerciali bilaterali come il CETA (Accordo UE/Canada) che, a seguito di un periodo transitorio conclusosi il 31 dicembre 2017, impone l'obbligatorietà della registrazione per gli esportatori UE nel sistema REX (artt. 18 e 19 del Protocollo d'origine CETA). L'applicazione del registro REX al sistema delle preferenze generalizzate (SPG), invece, è previsto agli artt. 41-58 RD. Tale sistema è stato elaborato a livello internazionale sotto l'egida delle Nazioni Unite che, durante la conferenza di Nuova Delhi del 1968, ne hanno fissato i principi fondamentali, ossia la sua applicazione a tutti i Paesi in via di sviluppo, la non reciprocità delle concessioni e la non discriminazione interna.

9 Le principali funzionalità del sistema REX sono: la registrazione degli esportatori compilazione di un modulo da restituire alle autorità competenti; l'obbligo di comunicazione di eventuali modifiche dei dati di registrazione dell'esportatore; la cancellazione dell'esportatore dal sistema REX in determinati casi, quali la cessione dell'attività o la commissione di reati di frode.

10 Secondo la circolare, qualunque esportatore, fabbricante o commerciante di merci o ri-speditore di merci, che sia stabilito nel territorio dell'Unione, può richiedere all'autorità doganale competente di essere registrato nel *database* REX, purché possa garantire la produzione di prove circa l'origine preferenziale dei prodotti esportati o rispediti nel momento in cui l'Agenzia ne faccia richiesta.

ne con la modalità "dichiarazione su fattura" se, successivamente, tale dichiarazione risulti invalida. La tesi dell'Agenzia, in particolare, pone l'accento sul fatto che le due procedure non sarebbero equiparabili fra loro e che la legge non prevede un meccanismo di sanatoria per la modalità "semplificata" di importazione, prospettato invece per la prova realizzata mediante certificato EUR 1.

Ad avviso dell'importatore, invece, risultando invalida la dichiarazione in fattura e in assenza dunque di un titolo che permetta di avvalersi della dichiarazione da parte dell'esportatore, l'origine preferenziale può essere provata ricorrendo al rilascio di un certificato EUR 1 successivo all'esportazione, avvenuta di fatto in assenza della prova per cause non imputabili all'importatore stesso.

La Corte di Cassazione, con la sentenza 19.12.2019 n. 33958, ha rilevato che le due procedure non debbano intendersi come alternative ed escludenti.

Confermando l'operato della società, la Corte di Cassazione ha ricordato che l'Accordo UE-Messico (come molti altri accordi analoghi) consente l'applicazione del regime preferenziale su presentazione, in via alternativa, di un certificato di origine Eur 1 o di una dichiarazione rilasciata dall'esportatore sulla fattura di vendita. Lo stesso Accordo, peraltro, ammette anche il rilascio *a posteriori* dei certificati, quando:

- a) tale documento non è stato emesso al momento dell'esportazione per errori, omissioni involontarie o circostanze particolari; oppure
- b) si dimostra che è stato rilasciato un certificato di circolazione EUR 1 ma che questo non è stato accettato dalla dogana di importazione per "motivi tecnici".

Nella pronuncia in commento, la Suprema Corte chiarisce che l'ipotesi di cui alla lett. a) ricorre non soltanto quando l'esportazione sia avvenuta in assenza del materiale rilascio di un certificato, ma anche quando questa abbia avuto luogo sulla base di un altro titolo che, pur di astratta idoneità, era, in concreto, invalido e dunque inesistente.

Ciò è quanto è avvenuto nella fattispecie in esame, poiché la merce è giunta in Italia con una dichiarazione su fattura dell'esportatore autorizzato, ma questa era *ab origine* invalida, perché emessa da un soggetto privo della necessaria qualifica.

Poiché, di fatto, la spedizione è avvenuta in condizione di "omesso rilascio" del certificato EUR 1, è dunque legittima la richiesta di emissione *a posteriori* di tale documento, a nulla rilevando che, in sede di importazione, sia stata (inutilmente) adottata la modalità di dichiarazione su fattura.

6

L'indirizzo della Corte di Cassazione

Negli ultimi mesi la Corte di Cassazione si era già pronunciata sulla natura del certificato di origine con l'ordinanza 11.9.2019 n. 22661. Nel caso citato, la Corte aveva ammesso la possibilità per l'importatore di avvalersi dell'istituto della revisione, ex art. 78 del Codice doganale dell'Unione, per richiedere l'applicazione di un trattamento daziario favorevole rispetto ai beni oggetto dell'operazione. L'istanza di revisione richiesta dal contribuente infatti, derivava da una errata individuazione dell'origine delle merci al momento della presentazione in dogana. Secondo i giudici di legittimità **l'origine dei beni costituisce un fatto oggettivo**, preesistente alla dichiarazione e di cui è sempre necessario tener conto, poiché formatosi in epoca antecedente alla dichiarazione stessa. Tale aspetto **giustifica una successiva richiesta di revisione** di cui all'art. 78 del Codice doganale, anche se la documentazione a riprova dell'origine è allegata all'istanza di revisione, a nulla rilevando il fatto che la stessa non fosse stata presentata al momento della dichiarazione e che l'ordinamento preveda la facoltà, in capo al contribuente, di integrazione successiva della dichiarazione "incompleta".

Una diversa interpretazione, precisa la Corte, sarebbe in contrasto con la *ratio* stessa della

normativa. Se, infatti, è ammessa una "sanatoria" *a posteriori* dell'esportazione avvenuta in assenza di certificato EUR 1, tale possibilità non può essere preclusa quando l'origine della merce sia stata attestata sulla base di un diverso titolo (di per sé ammissibile) che, in concreto, si sia rivelato invalido e dunque non sufficiente. Acclarata l'**ammissibilità**, in via astratta, del **rilascio a posteriori del certificato EUR 1** anche per le operazioni avvenute in modalità semplificata (ossia con dichiarazione su fattura), occorre comunque verificare se ricorrono le **condizioni di applicabilità** dell'istituto ossia se, in concreto, vi siano stati "*errori, omissioni involontarie o circostanze particolari*" tali da impedire il rilascio del certificato (art. 17 Accordo UE-Messico).

Nel caso di specie, come ricordato, il fornitore messicano della merce ha ommesso di chiedere il rinnovo dell'autorizzazione di esportatore autorizzato. Secondo la Corte, tuttavia, tale situazione deriva necessariamente da un errore (non aver rilevato la scadenza della precedente certificazione) ovvero da un'omissione involontaria (mancato inoltro della richiesta di rinnovo) ossia dalle due ipotesi previste dall'art. 17 dell'Accordo.

Poiché, proprio a causa di tale errore-omissione il fornitore messicano ha (indebitamente) optato per la dichiarazione di origine su fattura, non richiedendo l'emissione dell'apposito certificato EUR 1, appare legittimo il rilascio *a posteriori* di tale documento, con conseguente applicazione del dazio preferenziale.