

ADEMPIMENTI

Requisiti all'importazione per la dichiarazione doganale del soggetto extra-UE non stabilito

di **Gabriele Damascelli**



Un soggetto Iva extra-Ue, se privo del requisito dello stabilimento nel territorio unionale, **non può presentare una dichiarazione doganale in modo autonomo**, dovendosi necessariamente avvalere dell'opera di un rappresentante doganale in possesso di tale requisito, il quale agisca in rappresentanza indiretta e ricoprendo, quindi, il ruolo di dichiarante.

Questo, in sintesi, il principio espresso dall'**Agenzia delle Dogane** con la **circolare n. 40 del 14 dicembre scorso**, in cui ha evidenziato l'esigenza per i soggetti passivi extra-Ue di operare a mezzo di un rappresentante indiretto, stabilito nell'Ue, per le **operazioni di import**.

A tal fine, riferisce l'Agenzia, **l'importatore non stabilito nel territorio unionale deve, comunque, essere identificato ai fini doganali**, mediante l'**attribuzione di un codice Eori (articolo 9 del CDU – Codice doganale dell'unione Regolamento UE 2013/952)** a cui deve essere collegata o la **partita Iva rilasciatagli direttamente** a seguito di identificazione fiscale diretta nel Paese membro dell'Ue o quella del **rappresentante fiscale** nominato nello Stato Membro nel quale il medesimo effettua le operazioni doganali.

Ai fini ricognitivi la circolare si sofferma sulla qualificazione delle **figure dell'importatore**, del **rappresentante doganale** e di quello, diverso, **ai fini dell'Iva**, nonché sulla **nozione di dichiarazione**.

Riguardo il primo soggetto, l'Agenzia ricorda l'**assenza di una nozione "dedicata" nel CDU** che va, di contro, rintracciata nel **Regolamento Del. UE 2015/2446** (norma che integra il CDU in relazione alle modalità che specificano alcune sue disposizioni) nel cui Allegato B, sui *Requisiti comuni in materia di dati per dichiarazioni, notifiche e prova della posizione doganale delle merci unionali*, si qualifica l'importatore come quella *"parte che presenta una **dichiarazione di importazione** o per conto della quale viene presentata una dichiarazione di importazione"*.

Ai sensi dell'articolo 5 n. 15 del CDU **il dichiarante è la persona che presenta una dichiarazione in dogana**, una dichiarazione per la custodia temporanea, una dichiarazione sommaria di entrata, una dichiarazione sommaria di uscita, una dichiarazione di riesportazione oppure una notifica di riesportazione a nome proprio, **ovvero la persona in nome della quale è effettuata la presentazione di tale dichiarazione o notifica**.

Ai sensi dell'articolo 170 del CDU **la dichiarazione in dogana può essere presentata da qualsiasi persona** che sia in grado di fornire tutte le informazioni richieste per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale sono dichiarate le merci, la quale (par. 2) deve essere **stabilita nel territorio doganale dell'UE**.

Ai sensi dell'articolo 77 del CDU **la presentazione della dichiarazione doganale qualifica il dichiarante come debitore** (ai fini daziari); in caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana.

In mancanza di "stabilimento" dell'importatore extra-UE **viene necessariamente in rilievo la seconda figura**, quella del **rappresentante doganale** il quale può agire in via diretta o indiretta.

In base all'articolo 18 del CDU il **rappresentante doganale**, che deve essere stabilito nel territorio doganale dell'UE, **può operare o in via diretta**, se agisce in nome e per conto di un'altra persona, **o indiretta**, qualora agisca in nome proprio ma per conto di un'altra persona.

Nel caso oggetto della circolare, l'Agenzia riferisce che **il soggetto non stabilito "deve" necessariamente veicolare le operazioni di import** (discorso analogo vale per l'export - vedi le note Dogane nn. 16302/2019, 112029/2018 e 70662/2016) **per mezzo di un rappresentante doganale indiretto** il quale assumerà la veste giuridica di dichiarante, soddisfacendo entrambe le condizioni previste dal CDU, quella di essere dichiarante e di essere stabilito nell'UE; **al contrario non potrà agire in via "diretta"**, dal momento che, agendo il rappresentante in nome e per conto dell'importatore extra-UE, il dichiarante risulterebbe essere *"il soggetto privo del fondamentale requisito dello stabilimento nell'UE"*.

A titolo esemplificativo **l'Agenzia riporta una risposta della Commissione UE**, relativa a questioni procedurali connesse alla Brexit, in cui l'organo UE ha evidenziato che *"se la vostra azienda non è stabilita in uno Stato membro dell'UE, potete comunque ottenere un numero EORI dallo Stato membro dell'UE in cui effettuerete per la prima volta le formalità doganali. Tuttavia, per alcune formalità doganali (ad esempio la presentazione di una dichiarazione doganale di importazione) è necessario essere stabiliti nell'UE. In questi casi, dovete nominare un rappresentante che possa espletare le formalità per vostro conto"*.

Dal rappresentante doganale l'Agenzia si preme di tenere distinto un **terzo soggetto** quale il **rappresentante fiscale ai soli fini Iva**, che opera esclusivamente per l'assolvimento degli adempimenti relativi agli obblighi fiscali Iva connessi all'attività di un soggetto non stabilito in Italia, e che **non può di contro operare in contesti giuridici diversi dall'Iva**.

Il rappresentante fiscale ai fini Iva (o il soggetto direttamente identificato) non è quindi legittimato a presentare una dichiarazione doganale per conto di un soggetto non stabilito ma **la sua partita Iva deve figurare nel campo 44 del DAU** (dichiarazione doganale) esclusivamente ai fini dell'assolvimento degli adempimenti richiesti dal D.P.R. 633/1972.

In maniera analoga, **le medesime "esigenze di stabilimento"** venivano evidenziate dall'Agenzia **per le operazioni di esportazione** da parte di un soggetto Iva non stabilito nelle precedenti note delle Dogane nn. 16302/2019, 112029/2018 e 70662/2016)

Al riguardo è qualificato **esportatore** *"la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che ha la facoltà di decidere e ha deciso che le merci devono uscire da tale territorio doganale"* o *"qualsiasi persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che è parte del contratto in virtù del quale le merci devono uscire da tale territorio doganale"* (**Regolamento Del. UE 2015/2446, articolo 1, n. 19**).

Da ultimo **un tema di rilievo**, che non è però oggetto principale della circolare ma da questa solo richiamato (v. nota 4), **attiene alla responsabilità solidale del rappresentante doganale indiretto** per la fiscalità daziaria (e potenzialmente, ed in alcune ipotesi, anche Iva) per le operazioni dichiarative di immissione in libera pratica ed alle sue differenti implicazioni rispetto alla forma diretta (v. sul punto, ad esempio, la **circolare Dogane 8/D/2016**, la **circolare Dogane 22/D/2015**, l'**ordinanza della Corte di Cassazione n. 16625/2020** e la **Corte di Giustizia C-454/10**).

Brevemente si riferisce che **in relazione alla "modalità diretta"**, la Cassazione (v. sentenze n. 12289/2020 e n. 9777/2003), **ha escluso la responsabilità del doganalista** (spedizioniere doganale e figure affini) riguardo le dichiarazioni doganali regolari ma **infedeli**, a meno che sia stato **egli stesso a fornire i dati o i documenti necessari per redigere la dichiarazione** e, al contempo, sapeva o avrebbe dovuto sapere della loro **irregolarità**.

La Cassazione tende ad escludere un particolare dovere di diligenza in capo al doganalista qualora sia stato l'importatore a fornire i dati e/o i documenti necessari per redigere la dichiarazione, con la conseguente riferibilità sanzionatoria e daziaria solo in capo all'importatore (vedi anche **Cassazione n. 12141/2019**).

Quanto invece alla "modalità indiretta", nella recente **ordinanza n. 16625/2020** la Cassazione ha ribadito la **necessità che l'operatore in rappresentanza indiretta debba tenere il "comportamento di un operatore diligente ed accorto"**, dal momento che il parametro della diligenza richiestogli è quello specifico di cui all'[articolo 1176, comma 2, cod. civ.](#), **dovendo altresì egli considerare le informazioni che erano a sua disposizione o delle quali egli doveva secondo ragione ("ragionevolmente") avere conoscenza**, in considerazione, in particolare, dei suoi obblighi contrattuali (vedi anche **Cassazione n. 13383/2019** e **3739/2019**).

Ai fini sanzionatori il **rappresentante diretto potrà essere chiamato** eventualmente a rispondere della sanzione ma non anche, entro certi limiti, della fiscalità (in quanto non

dichiarante), **a differenza del rappresentante indiretto, chiamato a rispondere**, eventualmente in via solidale, tanto delle sanzioni quanto della fiscalità (daziaria ed eventualmente Iva).