

ESPORTAZIONE TEMPORANEA DI BENI CON CARNET ATA: IL CASO DI MANCATA REIMPORTAZIONE

di Anna Carnielli

Carnet ATA: caratteristiche principali

Le aziende si trovano molto spesso ad inviare all'estero, in Paesi non appartenenti all'Unione Europea, **campioni ad uso commerciale** o **merci da esporre in fiere**.

Non trattandosi di una cessione avente quale scopo primario la vendita e, quindi, una cessione definitiva, è possibile usufruire di una serie di benefici mediante ricorso alla disciplina dell'esportazione temporanea, con utilizzo del cosiddetto **carnet ATA**.

Il carnet ATA (acronimo che sta per *Admission Temporaire/Temporary Admission*, cioè ammissione temporanea) è un **documento doganale internazionale**, istituito dalla **Convezione di Bruxelles del 6 dicembre 1961** (ratificata in Italia con il D.P.R. n. 2070/1963), successivamente sostituita dalla Convenzione di Istanbul del 26 giugno 1990 (ratificata in Italia con la L. n. 479/1995), con il fine di favorire, semplificando gli adempimenti burocratici doganali, la movimentazione di determinate merci in ambito internazionale, uniformando i documenti adottati nei vari Paesi; ha inoltre lo scopo di assicurare, alla Dogana dei Paesi nei quali le merci sono inviate per la fiera o quali campioni, la riscossione dei diritti doganali nell'ipotesi, come vedremo, di mancata reimportazione dei prodotti.

Dal punto di vista pratico, i fogli del carnet sono di colore diverso a seconda dell'uso a cui sono destinati. Essi sono composti da una parte fissa e da una parte staccabile. La **parte fissa** (*soucher* o *counterfoil*) fornisce evidenza dei passaggi attraverso le varie frontiere; la **parte staccabile** (*volet* o *voucher*), invece, rappresenta la dichiarazione doganale ed è trattenuta dalla Dogana.

Benefici diretti dell'utilizzo del carnet ATA

Di seguito, una elencazione sintetica degli indubbi vantaggi del carnet ATA:

- **si evita di pagare i dazi e l'IVA** alla Dogana, a condizione che le merci siano reimportate entro i termini indicati nel documento e, comunque, entro il termine di validità del carnet, che è 12 mesi;

- **le operazioni di sdoganamento sono semplificate** anche rispetto alle operazioni di esportazione e importazione temporanea;
- il titolare del carnet è **esonerato** dall'obbligo di depositare presso la Dogana del Paese di importazione una **cauzione** o l'ammontare dei diritti doganali a garanzia della mancata reimportazione delle merci.

Paesi per i quali si può utilizzare questo regime doganale

L'utilizzo del carnet ATA è valido per l'esportazione temporanea di merci verso Paesi non facenti parte dell'Unione Europea e **aderenti alla Convenzione ATA**, la cui lista è consultabile agevolmente anche nel sito di Unioncamere al seguente indirizzo: www.unioncamere.net/commercioEstero/ata/paesi.htm.

Per **Taiwan** occorre richiedere un carnet specifico, denominato CPD China-Taiwan.

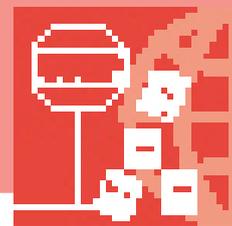
Procedura di rilascio del carnet ATA

La richiesta del carnet ATA deve essere rivolta dall'operatore alla **Camera di Commercio (CCIAA) territorialmente competente**, previa presentazione di un'apposita cauzione.

La procedura prevede la compilazione di moduli appositamente predisposti ed il seguente iter:

1. esame della **domanda** da parte della CCIAA
2. consegna all'operatore di un **carnet in bianco**
3. **compilazione** del carnet da parte dell'operatore
4. **restituzione** del carnet alla Camera di Commercio con una copertura assicurativa InaAssitalia che la tuteli dal pagamento dei diritti doganali che essa fosse chiamata a versare per illeciti di carattere doganale o per qualsiasi irregolarità sui carnet da parte dalle amministrazioni doganali estere interessate
5. rilascio del **carnet timbrato** dalla Camera di Commercio e pronto per la presentazione in Dogana





Il carnet ha validità un anno, ed in questo periodo si possono fare diversi viaggi di andata e ritorno nei Paesi aderenti alla Convenzione ATA sul presupposto che ci siano fogli a sufficienza (semmai vanno richiesti fogli aggiuntivi).

Una volta ottenuto il carnet, lo si può presentare presso qualsiasi Ufficio di uscita dal territorio doganale comunitario, che può quindi anche non coincidere con quello di emissione del carnet ATA.

La presentazione, dal punto di vista giuridico, equivale alla presentazione di una domanda di autorizzazione e l'accettazione del *volet* (la parte staccabile) da parte dell'Ufficio equivale all'autorizzazione del regime.

L'Ufficio Doganale sopra individuato funge da ufficio di vincolo al regime e sarà importante nell'ipotesi in cui le merci esportate temporaneamente non vengano reimportate, dando luogo all'**obbligo di presentare una dichiarazione di esportazione** proprio in quell'Ufficio in cui era stata presentata la documentazione per l'esportazione temporanea.

Comportamento da adottare nel caso in cui i campioni inviati all'estero o la merce in esportazione vengano (in tutto o in parte) venduti

Solo in via eccezionale la merce esportata con il carnet ATA può essere venduta in tutto o in parte ad un acquirente estero. In questo caso:

- la merce venduta va subito **fatturata**;
- vanno pagati i diritti doganali presentando il **carnet alla Dogana estera per le annotazioni di vendita**;
- i diritti vanno pagati anche alla Dogana comunitaria di apertura del carnet, per la **trasformazione in esportazione definitiva**.

È necessario che l'operatore chieda la regolarizzazione dell'operazione all'Ufficio Doganale inizialmente individuato, mediante presentazione di **dichiarazione doganale definitiva**, da redigere su modello DAU (Documento Amministrativo Unico).

Alla richiesta di regolarizzazione seguono, da parte dell'Ufficio di esportazione:

- l'invalidazione del *volet* e della matrice di reimportazione del carnet;

- visto dell'esemplare n. 3 del DAU, che attesta l'avvenuta esportazione definitiva delle merci consentendo, così, lo svincolo della garanzia.

È bene ricordare che il **termine per la reimportazione** della merce non può eccedere il termine di validità del carnet medesimo.

Aspetti fiscali

Di seguito, riportiamo i principali profili fiscali della vendita di merce esportata con carnet ATA:

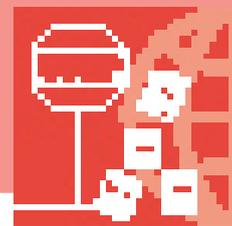
- la cessione nelle fiere estere di merci esportate temporaneamente a fini dimostrativi **incrementa il *plafond* degli esportatori abituali** (si veda sentenza della Corte di Cassazione sotto riportata, che ha recentemente invertito il precedente orientamento);
- è possibile ottenere il **rimborso delle imposte di fabbricazione** e dei **dazi doganali** purché, al momento dell'esportazione, al carnet ATA venga presentata la bolletta di esportazione che dà diritto a tali rimborsi.

Secondo la Nota n. 839/2000 delle Dogane, rappresentano **operazioni fuori campo IVA**, con conseguente disapplicazione del regime di non imponibilità (articolo 8 del D.P.R. n. 633/1972) le cessioni di beni precedentemente **trasferiti in Stati extra UE** in regime di temporanea esportazione (articolo 214 del D.P.R. n. 43/1973) e con utilizzo di carnet ATA o di una tentata vendita.

Per le stesse operazioni in **ambito comunitario**, le regole sono, invece, diverse. Nella vendita durante una fiera in un Paese UE viene meno il regime sospensivo dell'articolo 41, comma 3, del Decreto legge n. 331/1993 e l'operatore dovrebbe identificarsi per l'IVA nel Paese della fiera per realizzare una cessione intracomunitaria assimilata (trasferimento a sé stessi).

La successiva vendita interna a tale Stato seguirà le regole previste e, se il Paese membro impone il *reverse charge*, il cedente nazionale dovrebbe comunque emettere fattura con l'indicazione "**inversione contabile**" (articolo 21, comma 6-bis, lettera a, del D.P.R. n. 633/1972).

In merito ai diritti doganali, l'operatore titolare del carnet, sottoscrivendo la domanda di carnet ATA, si impegna a **rimborsare ad Unioncamere i diritti doganali reclamati dalle autorità doganali estere** per



le merci che non risultano essere riesportate entro il termine fissato dal Paese in cui sono state introdotte in temporanea importazione o per le merci lasciate definitivamente all'estero e per le quali non risultano pagati i relativi diritti doganali o tasse di regolarizzazione.

Se alle autorità doganali del Paese di importazione **manca la prova** del pagamento dei diritti doganali relativi alla merce che non risulta essere uscita dal Paese, il **titolare del carnet è responsabile per il pagamento dei diritti** stessi per un ammontare pari a circa il **40% del valore della merce**.

Istruzioni all'operatore per la corretta restituzione del carnet ATA

L'operatore dovrà avere cura di restituire il carnet ATA alla Camera di Commercio completo di:

- **bolla doganale di importazione** nel Paese estero, da cui risulti il pagamento dei diritti di importazione e il numero del carnet ATA con il quale la merce era stata temporaneamente importata nel paese;
- **soucher** (foglio) di **riesportazione**, con l'annotazione del numero della bolla doganale di importazione emessa dalla Dogana estera a regolarizzazione dell'operazione;
- **soucher** (foglio) di **reimportazione** in Italia, contenente gli estremi dell'autorizzazione all'esportazione definitiva.

Si noti che alcuni dei Paesi aderenti alla Convenzione ATA ammettono alla temporanea importazione con carnet ATA solo alcuni dei tipi di merci. È, inoltre, responsabilità di chi richiede il carnet controllare che le merci, per le quali viene emesso, non siano soggette a restrizioni o divieti nei Paesi in cui il documento verrà utilizzato.

Sentenza della Cassazione n. 5168/2016 ed effetti sul *plafond* degli esportatori abituali

Con riferimento agli effetti sul "plafond" degli esportatori abituali, la Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 5168 del 16 marzo 2016, che ha modificato una prassi di senso contrario, si è pronunciata assumendo l'orientamento riportato

nel box sottostante.

La cessione nelle fiere estere di merci esportate temporaneamente a fini dimostrativi incrementa il *plafond* degli esportatori abituali.

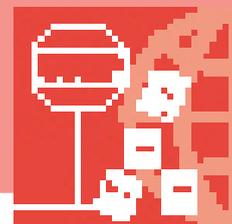
Senza addentrarci nell'analisi giuridica delle argomentazioni svolte dalla Commissione Tributaria Regionale prima e dalla Suprema Corte poi, a fondamento di questa posizione i giudici di legittimità hanno osservato che, dal punto di vista doganale, gli artt. 199 e 214 del D.P.R. n. 43/1973 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale) dispongono che la **temporanea esportazione** è ammessa per il traffico internazionale di **beni**, i quali conservano la **condizione giuridica di merci nazionali** anche se destinate alla "tentata vendita" o ad essere esposte nell'ambito di manifestazioni fieristiche.

La posizione recentemente assunta dalla Cassazione di fatto contraddice la **nota del Dipartimento delle Dogane n. 839 del 5 giugno 2000** (documento concernente la prassi degli Uffici) emessa proprio con riguardo alla tentata vendita.

In quel caso, l'**Amministrazione Finanziaria** riteneva che, essendo i beni già in territorio estero, non sussistessero i presupposti per individuare una cessione all'esportazione non imponibile ai fini IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 e che quindi l'operazione nazionale non generasse *plafond*.

Oggi, invece, la **Cassazione** ritiene che, agli effetti dell'IVA, l'esportazione temporanea con successiva vendita dei beni esportati dà luogo ad una **cessione all'esportazione** ex art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, in quanto l'esportazione da temporanea diventa definitiva, integrando i presupposti richiesti per la formazione del **plafond**.

La **cessione è territorialmente rilevante in Italia** ai sensi dell'art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, avendo per oggetto beni che conservano lo status di **merci nazionali** e che l'effettivo perfezionamento dell'operazione di esportazio-



ne, attestato dalla dogana ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, giustifica l'applicazione del regime di **non imponibilità IVA** e, quindi, la rilevanza dell'operazione ai fini del plafond.

In conclusione, possiamo affermare che la vendita della merce temporaneamente esportata in un Paese con carnet ATA non sia certo una prassi da consigliare.

Anna Carnielli, Avvocato specializzato in diritto dei trasporti, marittimo e commerciale internazionale presso Studio Legale Carnielli in Treviso. Membro A.I.D.I.M. (Associazione Italiana Diritto Marittimo) e relatrice su tematiche relative ai trasporti ed al commercio estero.