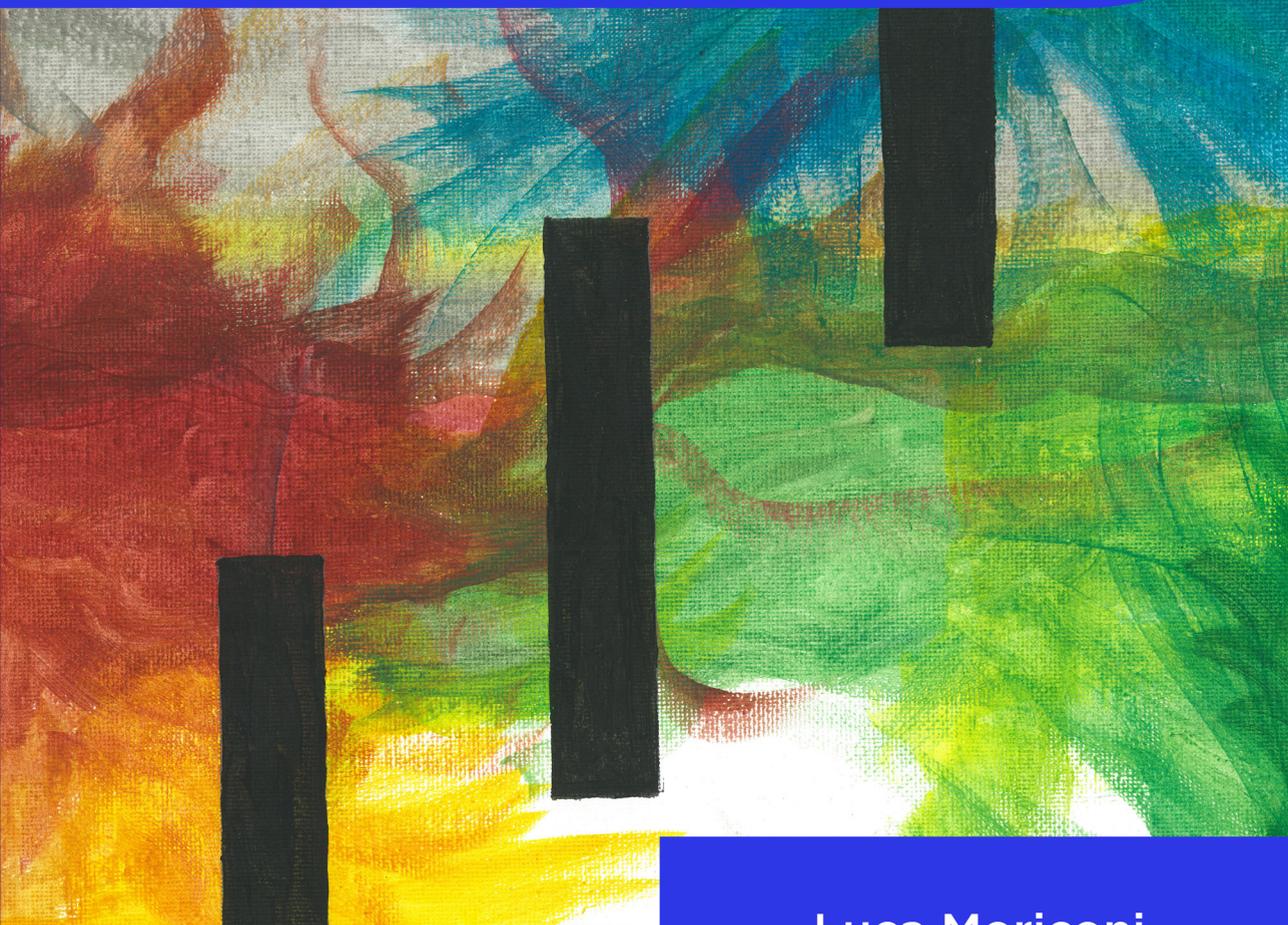


# Elementi e materiali di diritto doganale



Luca Moriconi



Milano University Press



Luca Moriconi

# **ELEMENTI E MATERIALI DI DIRITTO DOGANALE**

*Elementi e materiali di diritto doganale* / Luca Moriconi. Milano: Milano University Press, 2023.

ISBN 979-12-5510-023-2 (print)

ISBN 979-12-5510-028-7 (PDF)

ISBN 979-12-5510-030-0 (EPUB)

DOI 10.54103/milanoup.113

Questo volume e, in genere, quando non diversamente indicato, le pubblicazioni di Milano University Press sono sottoposti a un processo di revisione esterno sotto la responsabilità del Comitato editoriale e del Comitato Scientifico della casa editrice. Le opere pubblicate vengono valutate e approvate dal Comitato editoriale e devono essere conformi alla politica di revisione tra pari, al codice etico e alle misure antiplagio espressi nelle Linee Guida per pubblicare su MilanoUP.

Le edizioni digitali dell'opera sono rilasciate con licenza Creative Commons Attribution 4.0 - CC-BY-ND, il cui testo integrale è disponibile all'URL:

<https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0>



Le edizioni digitali online sono pubblicate in Open Access su:

<https://libri.unimi.it/index.php/milanoup>.

© L'autore per il testo, 2023

© Milano University Press per la presente edizione

Pubblicato da:

Milano University Press

Via Festa del Perdono 7 – 20122 Milano

Sito web: <https://milanoup.unimi.it>

e-mail: [redazione.milanoup@unimi.it](mailto:redazione.milanoup@unimi.it)

L'edizione cartacea del volume può essere ordinata in tutte le librerie fisiche e online ed è distribuita da Ledizioni ([www.ledizioni.it](http://www.ledizioni.it))

# Indice

Premessa	9
1. L'Unione doganale	11
1.1 L'Unione europea come unione doganale	11
1.2 Ruolo e compiti dell'autorità doganale	13
2. Le fonti normative unionali e nazionali in materia doganale	17
2.1 Le fonti normative unionali	17
2.2 Le fonti normative nazionali	21
3. Procedure doganali, rappresentanza e modalità dichiarative	23
3.1 Procedure doganali e rappresentanza in dogana	23
3.2 Modalità dichiarative	25
4. Elementi dell'accertamento doganale	27
4.1 La classificazione delle merci	27
4.2 Il valore in dogana	30
4.3 L'origine delle merci	32
5. Regimi doganali	39
5.1 Regimi definitivi: immissione in libera pratica, esportazione	39
5.2 Regimi speciali	43
6. Export control e sanzioni doganali	49
6.1 Restrizioni commerciali	49
6.2 Dual Use: aspetti normativi e doganali	51
6.3 Le sanzioni in materia doganale	57
7. Semplificazioni e compliance doganale	63
7.1 Le informazioni vincolanti	63
7.2 Il luogo approvato	65
7.3 L'operatore economico autorizzato (AEO)	67
Materiali di diritto doganale	75
Ringraziamenti	77



In memoria del caro Ruggiero Antonio Cafagna,  
stimato collega e raffinato interprete della norma tributaria

Luca



# Premessa

Il presente lavoro si propone quale strumento di studio e di supporto alle attività didattiche svolte nell'ambito del Laboratorio 'Operatore doganale europeo e export control', istituito nel corso di laurea triennale in Scienze internazionali e istituzioni europee (SIE) presso il Dipartimento di studi internazionali, giuridici e storico-politici dell'Università degli Studi di Milano.

La finalità di tale attività didattica è quella di fornire agli studenti, in primo luogo, un quadro sistematico della normativa doganale, quale aspetto tecnico specifico all'interno del più ampio contesto della disciplina del commercio internazionale; al contempo, e ad integrazione, vengono altresì illustrati i principali istituti e le procedure che caratterizzano, in un'ottica di concreta operatività, lo svolgimento degli adempimenti necessari per l'effettuazione degli scambi commerciali con l'estero.

La conoscenza o, meglio, l'acquisizione di strutturate competenze in merito ai vari istituti doganali e alle effettive dinamiche operative e procedurali che incidono sull'agire degli operatori con l'estero, influenzandone le decisioni, rappresenta infatti un valore aggiunto nella formazione di coloro che intendono intraprendere professioni specialistiche o carriere in organismi che attengono alla materia degli scambi commerciali internazionali.

Partendo dalle origini dell'unione doganale, primo fondamento del processo di integrazione scaturito dal Trattato istitutivo della Comunità economica europea, oggi Unione europea, vengono quindi descritti i diversi passaggi fondamentali che hanno progressivamente condotto all'uniformazione della disciplina, a livello unionale, della materia doganale, oggi cristallizzata nel corpus normativo costituente il codice doganale dell'Unione.

Uno dei principali obiettivi che si prefigge il presente lavoro è quello di far percepire l'assoluta concretezza della materia, che si traduce in specifiche procedure e adempimenti dichiarativi, oggi divenuti telematici, che devono essere posti in essere nei confronti delle autorità doganali. In tale sede, gli operatori, nella maggior parte dei casi, vengono rappresentati da altri soggetti (rappresentanti in dogana), determinandosi, di fatto, una segmentazione dei diversi passaggi collocati all'interno della catena di approvvigionamento internazionale, già peraltro caratterizzata dalla presenza di numerosi altri soggetti, i quali devono assicurare la regolare movimentazione delle merci dal paese di partenza a quello di destinazione, nel quale dovranno a loro volta essere espletate ulteriori formalità di sdoganamento all'importazione.

Gli elementi tecnici che costituiscono la base dell'accertamento doganale (classificazione delle merci, valore in dogana e origine delle merci), disciplinati

in ambito unionale sulla base dei principi di armonizzazione condivisi in sede internazionale, rappresentano il nucleo del momento dichiarativo e, come tali, si pongono quali primari argomenti di approfondimento da parte degli operatori e degli studiosi, nonché di attenzione da parte delle autorità doganali (attese le ricadute in termini di riscossione dei dazi e delle fiscalità nazionali), al fine di assicurare il corretto trattamento delle merci e l'applicazione alle stesse delle misure specifiche, eventualmente previste all'importazione o all'esportazione.

Altrettanto rilevante si manifesta, inoltre, la conoscenza dei vari regimi doganali previsti dalla codificazione unionale, rappresentativi delle potenzialità di utilizzo delle merci (terze o unionali) per finalità economiche ben precise e che costituiscono una notevole opportunità per gli operatori, consentendo loro di poter effettuare specifiche operazioni collegate ai traffici, in sospensione dagli oneri daziari, in tal modo agevolando l'attività delle imprese unionali sul mercato internazionale.

In tale scenario globale, tuttavia, occorre agire nella consapevolezza che gli scambi commerciali possono subire condizionamenti sulla base dei mutamenti degli equilibri politico-economici a livello internazionale, che vengono determinati da fattori a volte imprevedibili, quali l'insorgenza di conflitti o la necessità di far fronte a emergenze, oppure da esigenze di tutela della sicurezza internazionale. Pertanto, viene, a tal fine, rappresentato il quadro normativo che regola le restrizioni commerciali, con particolare riferimento al controllo sulle esportazioni dei beni duali, segnalando il delicato aspetto delle connesse sanzioni e della strategica importanza di un consapevole e adeguato approccio alla disciplina in materia.

Nel capitolo conclusivo, si è voluto evidenziare come la *compliance* in materia doganale rappresenti oggi un fattore strategico di qualificazione e di riconoscibilità dei soggetti economici affidabili, che sta assumendo, anche a livello di relazioni commerciali, una sempre crescente importanza. Le numerose semplificazioni e i benefici riservati dalla codificazione unionale agli operatori economici autorizzati evidenziano, infatti, in maniera chiara, il più moderno approccio che viene richiesto agli operatori del commercio internazionale, i quali sono quindi chiamati a un processo virtuoso di arricchimento in termini di competenze, in un'ottica di partenariato con le autorità doganali.

Il volume viene integrato, infine, con alcuni materiali di approfondimento, che consentono un'analisi più dettagliata di specifici aspetti relativi agli argomenti oggetto di trattazione.

# 1. L'Unione doganale

## 1.1 L'Unione europea come unione doganale

A partire dal 1° luglio 1968, gli Stati membri dell'allora Comunità economica europea (CEE) - istituita dal 1958 sulla base dei Trattati di Roma - hanno dato vita a un'unione doganale, obiettivo primario e caratterizzante del processo politico-economico di integrazione europea avviato dai paesi fondatori.

In base all'art. 9 del Trattato istitutivo, infatti,

la Comunità è fondata sopra una unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e importa il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi taxa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi.

La Comunità economica europea assumeva, dunque, a decorrere da tale data, una nuova dimensione internazionale, concretamente rappresentata, verso l'esterno, dalla **Tariffa doganale comune**, unico e uniforme strumento di regolazione del commercio con l'estero, nell'ambito della politica commerciale comune, che andava a sostituire le singole tariffe doganali nazionali dei paesi aderenti; mentre, sul versante interno del commercio tra gli Stati membri, venivano parallelamente **eliminati i dazi doganali e le restrizioni quantitative, nonché le misure di effetto equivalente**.

In merito alla nozione di *unione doganale*, occorre, peraltro, richiamare la definizione contenuta nell'art. XXIV del *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT 1994), nella quale sono per l'appunto evidenziati i due citati aspetti sostanziali, sotto il profilo sia interno che esterno:

A customs union shall be understood to mean the substitution of a single customs territory for two or more customs territories, so that duties and other restrictive regulations of commerce (except, where necessary, those permitted under Articles XI, XII, XIII, XIV, XV and XX) are eliminated with respect to substantially all the trade between the constituent territories of the union or at least with respect to substantially all the trade in products originating in such territories, and, subject to the provisions of paragraph 9, substantially the same duties and other regulations of commerce are applied by each of the members of the union to the trade of territories not included in the union.

L'affermazione di tale dimensione sovranazionale in ambito doganale ha quindi portato, quali conseguenze, allo sviluppo di una competenza esclusiva della Comunità europea nella determinazione e nella gestione della politica

commerciale comune<sup>1</sup>, nonché alla diffusione, tra gli stessi operatori economici e nelle amministrazioni nazionali, della concreta percezione di un'effettiva integrazione, in ambito comunitario, delle normative e delle procedure di regolamentazione del commercio internazionale<sup>2</sup>. Nei successivi sviluppi riguardanti,

---

1 Viene pertanto espressamente riconosciuta, dall'art. 3 TFUE, la competenza esclusiva dell'Unione, tra l'altro, nei seguenti settori: unione doganale (art. 3, par. 1, lett. a) e politica commerciale comune (art. 3, par. 1, lett. e), nonché la competenza esclusiva della stessa per la conclusione di accordi internazionali, allorché tale conclusione è prevista in un atto legislativo dell'Unione o è necessaria per consentire di esercitare le sue competenze a livello interno o nella misura in cui può incidere su norme comuni o modificarne la portata (art. 3, par. 2). L'art. 207, par. 1 TFUE stabilisce inoltre che «la politica commerciale comune è fondata su principi uniformi, in particolare per quanto concerne le modificazioni tariffarie, la conclusione di accordi tariffari e commerciali relativi agli scambi di merci e servizi, e gli aspetti commerciali della proprietà intellettuale, gli investimenti esteri diretti, l'uniformazione delle misure di liberalizzazione, la politica di esportazione e le misure di protezione commerciale, tra cui quelle da adottarsi nei casi di dumping e di sovvenzioni. La politica commerciale comune è condotta nel quadro dei principi e obiettivi dell'azione esterna dell'Unione». Su tale punto, partendo dalla base giuridica contenuta negli articoli 113 e 114 del Trattato di Roma, deve comunque evidenziarsi il fondamentale apporto interpretativo della Corte di Giustizia, la quale, con la sentenza *AETS*, ha affermato il principio del parallelismo tra competenze interne e competenze esterne della Comunità (Corte di Giustizia delle Comunità europee, 31 marzo 1971, causa C-22/70, Commissione c. Consiglio), poi ulteriormente ripreso e sviluppato nei successivi pareri n. 1/76 del 26 aprile 1977, relativo all'istituzione di un fondo europeo d'immobilizzazione della navigazione interna (ECLI:EU:C:1977:63), e n. 1/94 del 15 novembre 1994, sulla competenza della Comunità europea a stipulare accordi internazionali in materia di servizi e di tutela della proprietà intellettuale (ECLI:EU:C:1994:384). Inoltre, con la sentenza del 12 dicembre 1972 nelle cause riunite C-21-24/72 *International Fruit Company NV* (ECLI:EU:C:1972:115), la Corte ha precisato che la Commissione ha assunto gradualmente i poteri relativi alla politica tariffaria e commerciale. Dall'entrata in vigore del trattato CEE e, più precisamente, a partire dall'attuazione della tariffa esterna comune, il trasferimento di poteri, dagli Stati membri alla Comunità, si è concretato in vari modi nell'ambito del GATT ed è stato riconosciuto dalle altre parti contraenti. In specie, a partire da tale data, la Comunità, che agisce attraverso le proprie istituzioni, è comparsa come parte nelle trattative tariffarie e come parte contraente negli accordi di ogni genere stipulati nell'ambito del GATT, in conformità all'art. 114 del trattato CEE, il quale stabilisce che gli accordi tariffari e commerciali «sono conclusi a nome della Comunità». Ne deriva che, in tutti i casi in cui, in forza del trattato CEE, la Comunità ha assunto dei poteri, già spettanti agli Stati membri, nell'ambito di applicazione del GATT, le disposizioni di questo sono vincolanti per la Comunità stessa.

2 L'Unione europea ha inoltre instaurato, nel corso degli anni, un ulteriore livello di integrazione doganale a livello internazionale, mediante la conclusione di accordi di unione doganale con Andorra, San Marino e Turchia. In tali ambiti, la circolazione delle merci all'interno dell'unione doganale avviene pertanto sulla base della nozione di *libera pratica*. Con particolare riferimento alla Turchia, la disciplina degli scambi di merci tra le due parti dell'unione è contenuta nella Decisione n. 1/95 del Consiglio di associazione CE-Turchia del 22 dicembre 1995 relativa all'attuazione della fase finale dell'unione doganale (GU L 35 del 13.02.1996, pag. 1) e nella Decisione n. 1/2006 del Comitato di cooperazione doganale CE-Turchia del 26 settembre 2006, recante modalità di applicazione della decisione n. 1/95 del Consiglio di associazione CE-Turchia (GU L 265 del 26.09.2006, pag. 18). L'ambito di tale unione risulta, tuttavia, limitato ai prodotti agricoli trasformati e ai prodotti industriali, non essendo

invece, la disciplina del commercio intracomunitario, fortemente caratterizzato da esigenze di controllo fiscale da parte delle singole autorità nazionali (per quanto riguarda, in particolare, i settori dell'imposta sul valore aggiunto e delle accise), occorre evidenziare come, a partire dal 1° gennaio 1993, l'Unione europea sia divenuta un vero e proprio **mercato unico**, all'interno del quale le merci possono circolare liberamente, senza essere sottoposte a controlli fisici o fiscali, al momento del passaggio delle frontiere interne.

Da tale data, pertanto, i termini *importazione* ed *esportazione* caratterizzano in senso stretto esclusivamente gli scambi di merci con i paesi extra-UE (paesi terzi), mentre le operazioni commerciali tra i soggetti d'imposta dell'Unione europea si definiscono, più correttamente, come cessioni e acquisti intracomunitari<sup>3</sup>.

## 1.2 Ruolo e compiti dell'autorità doganale

Le principali e tipiche attività delle dogane si possono sostanzialmente ricondurre a due essenziali finalità di interesse pubblico: da un lato, assicurare il presidio fisico dei confini del territorio doganale; dall'altro lato, provvedere all'accertamento e alla riscossione dei dazi, che costituiscono risorse proprie dell'Unione europea, nonché delle altre imposizioni previste per l'importazione di merci nel territorio doganale dell'Unione.

---

ricompresi nello stesso i prodotti agricoli di base (individuati nell'Allegato I al Trattato sul funzionamento dell'Unione europea) e quelli carbosiderurgici (ex CEECA). Queste due ultime tipologie di prodotti risultano disciplinate, invece, dagli accordi UE-Turchia, che si basano sulle regole di origine preferenziale. Il documento utilizzato nell'ambito dell'unione doganale UE-Turchia è il certificato di circolazione A.TR. il quale, pertanto, non attesta l'origine delle merci, ma costituisce esclusivamente la prova che sono soddisfatti i criteri per la libera pratica.

- 3 In Italia, la relativa disciplina è contenuta nel decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427. Per quanto non direttamente disciplinato da tale fonte, dovrà invece farsi rinvio alla normativa-base dell'Iva di cui al d.P.R. n. 633/1972. Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, è stato adottato come principio quello della tassazione nel paese di destinazione; pertanto, in linea di principio, se le cessioni di beni destinati in un altro Stato membro sono considerate non imponibili ai fini Iva in Italia, viceversa, gli acquisti intracomunitari di beni rappresentano per i soggetti passivi nazionali operazioni imponibili, con obbligo di integrazione della fattura estera ricevuta dal fornitore unionale e di liquidazione della relativa imposta. L'esigenza degli Stati membri di garantire i controlli di natura fiscale sugli scambi tra operatori è stata salvaguardata grazie alle informazioni che le imprese stesse debbono fornire alle autorità nazionali attraverso il sistema Intrastat. Gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, presentati a cadenza periodica dagli operatori e destinati a fornire informazioni anche di rilevanza statistica, vengono infatti acquisiti dal sistema VIES (*VAT Information Exchange System*), che è alla base dei controlli incrociati effettuati dalle autorità fiscali degli Stati membri.

Tale composita *mission* istituzionale viene pienamente legittimata dall'art. 3 del codice doganale dell'Unione, di cui al Regolamento (UE) n. 952/2013, il quale declina il ruolo delle autorità doganali<sup>4</sup> come segue:

Le autorità doganali hanno la responsabilità primaria della supervisione degli scambi internazionali dell'Unione in modo da contribuire al commercio leale e libero, all'attuazione degli aspetti esterni del mercato interno, della politica commerciale comune e delle altre politiche dell'Unione comuni riguardanti il commercio e alla sicurezza dell'intera catena logistica. Le autorità doganali mettono in atto misure intese in particolare ai seguenti obiettivi:

- a) tutelare gli interessi finanziari dell'Unione e dei suoi Stati membri;
- b) tutelare l'Unione dal commercio sleale e illegale sostenendo nel contempo le attività commerciali legittime;
- c) garantire la sicurezza dell'Unione e dei suoi residenti nonché la tutela dell'ambiente, ove necessario in stretta cooperazione con altre autorità, e
- d) mantenere un equilibrio adeguato fra i controlli doganali e l'agevolazione degli scambi legittimi.

In tale ampio contesto, le autorità doganali degli Stati membri assicurano, quindi, sul territorio il funzionamento dei servizi doganali e lo svolgimento delle attività connesse agli scambi internazionali, esercitando al contempo la vigilanza sui traffici e i poteri di controllo che vengono loro attribuiti dalle norme<sup>5</sup>.

Oltre alla primaria finalità di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione e degli Stati membri, assicurando ai rispettivi bilanci gli introiti di natura daziaria e fiscale, la citata norma indica in modo chiaro come gli ambiti d'intervento dell'autorità doganale siano stati progressivamente estesi a più ampi settori e materie quali, ad esempio, la tutela dell'ambiente, del mercato, della salute e

---

4 Ai sensi dell'art. 5 CDU, si intende per "autorità doganali": «le amministrazioni doganali degli Stati membri competenti ad applicare la normativa doganale e qualsiasi altra autorità che, ai sensi del diritto nazionale, dispone del potere di applicare alcune norme doganali». In Italia, tale autorità è rappresentata dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, una delle agenzie fiscali istituita, a partire dal 1° gennaio 2001, dall'art. 57 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, in sostituzione del precedente Dipartimento delle dogane e delle imposte indirette del Ministero delle finanze. L'Agenzia ha personalità giuridica di diritto pubblico ed è dotata di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria; è sottoposta all'alta vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze e al controllo successivo sulla gestione della Corte dei conti.

5 Come stabilito dall'art. 46 del Regolamento (UE) n. 952/2013, le autorità doganali possono effettuare qualsiasi controllo doganale che ritengono necessario. Tali controlli doganali possono consistere, in particolare, nella visita delle merci, nel prelievo di campioni, nella verifica dell'accuratezza e della completezza delle informazioni fornite in dichiarazioni o notifiche e dell'esistenza, dell'autenticità, dell'accuratezza e della validità di documenti, nell'esame della contabilità degli operatori economici e di altre scritture, nel controllo dei mezzi di trasporto, nonché nel controllo del bagaglio e di altre merci che le persone portano con sé o su di sé e nello svolgimento di indagini ufficiali e altri atti simili.

della sicurezza dei consumatori, ricomprendendo anche gli aspetti connessi alla *security* concernente la movimentazione delle merci su scala internazionale.

Tra le principali attribuzioni alle autorità doganali di poteri di intervento anche nei settori di carattere extra-tributario, devono in particolare menzionarsi gli incisivi poteri di controllo previsti dal Regolamento (UE) n. 608/2013 relativo alla tutela dei diritti di proprietà intellettuale da parte delle autorità doganali<sup>6</sup>, nei casi di sospetta violazione di tali diritti, con individuazione delle procedure poste a tutela dei legittimi titolari e delle misure da adottare nei casi di accertata violazione<sup>7</sup>.

Tutte le suddette attività vengono svolte dalle autorità doganali nazionali sotto il costante coordinamento della Commissione europea, la quale promuove ogni necessaria azione di impulso e di armonizzazione delle strategie di intervento e contribuisce allo sviluppo di prassi operative uniformi.

La dimensione unionale, pertanto, rappresenta il fondamentale quadro di riferimento all'interno del quale l'autorità doganale è chiamata a svolgere la propria complessa attività, quale istituzione investita di delicati compiti di presidio dei traffici internazionali, a tutela del commercio legittimo e dei consumatori<sup>8</sup>.

---

6 GU L 181, 29.6.2013, p. 15.

7 In tale settore deve altresì evidenziarsi l'individuazione, a livello nazionale, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, quale autorità competente all'irrogazione delle sanzioni amministrative previste dall'art. 7 bis del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, come da ultimo modificato dall'art. 22 della legge 23 dicembre 2021, n. 238 (legge europea 2019-2020), nei confronti degli acquirenti finali, nei casi di introduzione nel territorio dello Stato, all'interno degli spazi doganali, di beni provenienti da paesi terzi che violano le norme in materia di origine e provenienza dei prodotti, in materia di proprietà industriale e di diritto d'autore, a condizione che i beni introdotti siano pari o inferiori a venti pezzi, ovvero abbiano un peso lordo pari o inferiore a 5 chili e che l'introduzione dei beni non risulti connessa a un'attività commerciale.

8 Deve comunque evidenziarsi come, anche a livello di normativa nazionale, all'autorità doganale vengono attribuiti, in determinati settori, specifici compiti e poteri di controllo. Tra gli esempi più recenti, con decreto 5 agosto 2022 del Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali (GU n. 194 del 20 agosto 2022), l'Agenzia delle dogane e dei monopoli è stata individuata quale autorità competente per i controlli documentali, d'identità e fisici di conformità delle partite di prodotti biologici oggetto di importazione nell'Unione e dei relativi certificati d'ispezione rilasciati nei paesi terzi, in conformità alle disposizioni del Regolamento delegato (UE) 2021/2306 della Commissione del 21 ottobre 2021, che integra il regolamento (UE) 2018/848 del Parlamento europeo e del Consiglio con norme relative ai controlli ufficiali delle partite di prodotti biologici e di prodotti in conversione destinati all'importazione nell'Unione e al certificato di ispezione (GU L 461 del 27.12.2021, pag. 13).



## 2. Le fonti normative unionali e nazionali in materia doganale

### 2.1 Le fonti normative unionali

La disciplina a livello comunitario delle procedure e dei regimi doganali è stata caratterizzata, nella prima fase di funzionamento dell'unione doganale, dalla presenza di numerosi e distinti atti di natura regolamentare<sup>1</sup>, nonché di direttive<sup>2</sup>, i quali andarono in modo progressivo, ma inevitabilmente frammentato, a delineare, nel corso del tempo, il quadro normativo di riferimento, in un'ottica di uniformazione degli istituti e delle procedure doganali.

Tale situazione è perdurata per oltre venti anni, durante i quali hanno comunque potuto consolidarsi, grazie all'utilizzo sempre più diffuso di procedure e di modulistica uniformi nei singoli Stati membri, concreti strumenti e, più in generale, una maggiore consapevolezza degli operatori economici e delle stesse

---

1 Si possono, in particolare, citare i seguenti atti: regolamento (CEE) n. 802/68 del Consiglio, del 27 giugno 1968, relativo alla definizione comune della nozione di origine; regolamento (CEE) n. 1224/80 del Consiglio, del 28 maggio 1980, relativo al valore in dogana delle merci; regolamento (CEE) n. 3599/82 del Consiglio, del 21 dicembre 1982, relativo al regime dell'ammissione temporanea; regolamento (CEE) n. 1999/85 del Consiglio, del 16 luglio 1985, relativo al regime di perfezionamento attivo; regolamento (CEE) n. 3632/85 del Consiglio, del 12 dicembre 1985, che definisce le condizioni alle quali una persona è ammessa a fare una dichiarazione in dogana; regolamento (CEE) n. 2473/86 del Consiglio, del 24 luglio 1986, relativo al regime di perfezionamento passivo e al sistema degli scambi standard; regolamento (CEE) n. 2144/87 del Consiglio, del 13 luglio 1987, relativo all'obbligazione doganale; regolamento (CEE) n. 1970/88 del Consiglio, del 30 giugno 1988, relativo al traffico triangolare nel quadro del regime di perfezionamento passivo e del sistema degli scambi standard; regolamento (CEE) n. 2503/88 del Consiglio, del 25 luglio 1988, relativo ai depositi doganali; regolamento (CEE) n. 2504/88 del Consiglio, del 25 luglio 1988, relativo alle zone franche ed ai depositi franchi; regolamento (CEE) n. 4151/88 del Consiglio, del 21 dicembre 1988, che stabilisce le disposizioni applicabili alle merci introdotte nel territorio doganale della Comunità; regolamento (CEE) n. 1854/89 del Consiglio, del 14 giugno 1989, relativo alla contabilizzazione e alle condizioni di pagamento degli importi dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione risultanti da un'obbligazione doganale; regolamento (CEE) n. 4046/89 del Consiglio, del 21 dicembre 1989, relativo alle garanzie da prestare per assicurare l'adempimento dell'obbligazione doganale; regolamento (CEE) n. 2726/90 del Consiglio, del 17 settembre 1990, relativo al transito comunitario; regolamento (CEE) n. 717/91 del Consiglio, del 21 marzo 1991, relativo al documento amministrativo unico.

2 Si possono in particolare citare i seguenti atti: direttiva 79/695/CEE del Consiglio, del 24 luglio 1979, relativa all'armonizzazione delle procedure di immissione in libera pratica delle merci; direttiva 81/177/CEE del Consiglio, del 24 febbraio 1981, relativa all'armonizzazione delle procedure di esportazione delle merci comunitarie.

autorità doganali nazionali<sup>3</sup>, in merito all'effettivo realizzarsi di una dimensione sovranazionale di svolgimento delle dinamiche doganali, nell'ambito del più ampio territorio comunitario, oramai destinato a tramutarsi in un vero e proprio mercato unico.

Nel 1992 si assiste, quindi, alla prima codificazione della materia, grazie al **Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario**<sup>4</sup>.

Assai significativi sono i primi considerando del codice, nei quali viene richiamato quanto segue:

considerando che la Comunità si fonda sull'unione doganale; che, nell'interesse sia degli operatori economici della Comunità sia delle amministrazioni delle dogane, occorre riunire in un codice le disposizioni del diritto doganale attualmente disperse in un gran numero di regolamenti e direttive comunitarie; che questo compito è particolarmente importante in vista del mercato interno;

considerando che il codice doganale comunitario (di seguito denominato «il codice») deve recepire l'attuale normativa doganale; che occorre tuttavia apportare talune modifiche a questa normativa per renderla più coerente e semplificarla, colmando quelle lacune ancora esistenti, per adottare una normativa comunitaria completa;

considerando che, partendo dal principio di un mercato interno esteso a tutta la Comunità, il codice deve contenere le norme e le procedure di carattere generale che garantiscono l'applicazione delle misure tariffarie e delle altre misure instaurate sul piano comunitario per gli scambi di merci tra la Comunità e i paesi terzi, comprese le misure di politica agricola e di politica commerciale comune, tenendo conto delle esigenze di queste politiche comuni;

considerando che è opportuno precisare che il presente codice lascia le disposizioni particolari stabilite in altri settori; che tali norme particolari possono sussistere o essere istituite nel quadro della normativa agricola, statistica o di politica commerciale e delle risorse proprie.

Il quadro normativo di rango comunitario, oltre che dalle disposizioni di base contenute nel codice doganale, è stato poi completato dalle fondamentali norme integrative contenute nel Regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione

---

3 Particolarmente significativa appare anche l'azione di formazione in materia doganale promossa a livello comunitario, a partire dalla seconda metà degli anni '90, con la Decisione CE del 19/12/1996 n. 210 del Parlamento Europeo e del Consiglio, relativa all'adozione di un programma d'azione doganale nella Comunità ("Dogana 2000"), la quale pone, tra l'altro, gli obiettivi di garantire un'applicazione del diritto comunitario, che assicuri risultati equivalenti in ogni punto del territorio doganale della Comunità e di aiutare gli Stati membri a promuovere la formazione dei funzionari delle amministrazioni doganali, adattandola all'evoluzione del loro ruolo nell'attuazione della normativa doganale comunitaria e delle politiche comuni alle frontiere esterne, promuovendo, tra le varie iniziative di formazione, anche lo scambio di funzionari tra diverse amministrazioni.

4 GU L 302 del 19.10.1992, pag. 1.

del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del citato regolamento (CEE) n. 2913/92<sup>5</sup>.

Il codice doganale comunitario e le relative disposizioni di applicazione divennero applicabili a decorrere dal 1° gennaio 1994.

Negli anni successivi, il citato *corpus* normativo è stato, tuttavia, oggetto di numerose sostanziali modifiche, restando necessarie per far fronte ai rilevanti cambiamenti intervenuti nel quadro normativo comunitario e internazionale (tra i quali la scadenza del trattato che istituiva la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, le successive adesioni di nuovi Stati alla Comunità, nonché l'emendamento della convenzione internazionale per la semplificazione e l'armonizzazione dei regimi doganali, nota come «convenzione riveduta di Kyoto»<sup>6</sup>) oppure per l'insorgenza di nuovi aspetti da tutelare quali, ad esempio, le esigenze di sicurezza<sup>7</sup>.

La progressiva implementazione di procedure elettroniche, in sostituzione di quelle cartacee, e la sentita esigenza di semplificare ulteriormente i regimi doganali hanno, quindi, portato a una necessaria completa riforma del codice, finalizzata a istituire un nuovo e più moderno quadro giuridico per gli operatori economici e per le autorità doganali, in un primo momento formalmente realizzata con il Regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio del 23 aprile 2008 (codice doganale modernizzato)<sup>8</sup>.

5 GU L 253 dell'11.10.1993, pag. 1.

6 Convenzione internazionale per la semplificazione e l'armonizzazione dei regimi doganali (firmata a Kyoto il 18 maggio 1973 ed entrata in vigore il 25 settembre 1974). La Convenzione di Kyoto riveduta è entrata in vigore il 3 febbraio 2006. L'UE ha aderito al Protocollo di emendamento, comprese le Appendici I e II, mediante la Decisione 2003/231/CE del Consiglio (GU n. L 86 del 3 aprile 2003 pag. 23).

7 Si vedano, in particolare, i Regolamenti CE n. 2700/00 e n. 993/01 con i quali vennero completamente rivedute e riorganizzate le norme concernenti i regimi doganali e i Regolamenti CE n. 648/05 e n. 1875/06 in materia di sicurezza, telematizzazione del regime di esportazione e operatore economico autorizzato.

8 GU L 145 del 4.6.2008, pag. 1. Tale atto normativo, tuttavia, pur essendo formalmente entrato in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, non ha mai trovato concreta attuazione (salvo un limitato numero di norme di carattere procedurale), in quanto, nel periodo stabilito dall'art. 188 ai fini dell'adozione delle relative disposizioni di applicazione, è stato oggetto di completa rifusione da parte del successivo Regolamento (UE) n. 952/2013. Tale rifusione è stata necessaria, in particolare, per garantire la coerenza del nuovo codice con il trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), e in particolare con gli articoli 290 e 291 dello stesso, che stabiliscono le procedure di adozione da parte della Commissione di atti delegati (atti non legislativi di portata generale che integrano o modificano determinati elementi non essenziali dell'atto legislativo) e di atti di esecuzione (quando sia necessario garantire condizioni uniformi di esecuzione degli atti giuridicamente vincolanti dell'Unione, ai sensi del Regolamento UE n. 182/2011 del 16 febbraio 2011 che stabilisce le regole e i principi generali relativi alle modalità di controllo da parte degli Stati membri dell'esercizio delle competenze di esecuzione attribuite alla Commissione).

Con il successivo **Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013**, istitutivo del codice doganale dell'Unione<sup>9</sup>, è stato quindi realizzato il definitivo e attuale quadro normativo adeguato alle nuove esigenze, fortemente influenzate, come detto, dalle profonde innovazioni intervenute a livello di telematizzazione delle procedure.

Lo spirito che impronta tale nuova codificazione, applicabile a decorrere dal 1° maggio 2016, è quello di agevolare sempre di più i traffici leciti, riducendo gli ostacoli al commercio internazionale mediante l'adozione di regimi e procedure doganali semplici, rapidi e uniformi.

In tale scenario, assume un ruolo essenziale l'utilizzo delle tecnologie dell'informazione per la creazione di un ambiente privo di supporti cartacei, all'interno del quale svolgono un ruolo di primaria importanza i soggetti economici qualificati e affidabili (operatori economici autorizzati), sia sotto il profilo doganale che ai fini della sicurezza<sup>10</sup>.

Ai sensi dell'art. 5, punto 2) del Regolamento (UE) n. 952/2013, si intende quindi per normativa doganale:

il corpus legislativo costituito da quanto segue:

- a) il codice e le disposizioni integrative o di attuazione del medesimo, adottate a livello dell'Unione o a livello nazionale;
- b) la tariffa doganale comune;
- c) la normativa relativa alla fissazione del regime unionale delle franchigie doganali;
- d) gli accordi internazionali contenenti disposizioni doganali, nella misura in cui siano applicabili nell'Unione;
- e) il regolamento 2022/2399 del Parlamento europeo e del Consiglio e le disposizioni integrative o di attuazione<sup>11</sup>.

La primaria fonte è rappresentata, dunque, dal codice stesso e dalle sue disposizioni integrative e di attuazione, i quali danno luogo a un *corpus* normativo articolato sui seguenti atti:

- Regolamento (UE) n. 952/2013 – codice doganale dell'Unione
- Regolamento delegato (UE) n. 2446/2015 della Commissione del 28 luglio 2015, che integra e specifica alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione<sup>12</sup>

9 GU L 269 del 10.10.2013, pag. 1.

10 Per una panoramica generale e un primo indirizzo applicativo del nuovo codice doganale dell'Unione, si veda la circolare n. 8/D/2006 dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

11 Lettera aggiunta dall'art. 23 punto 1) del Regolamento (UE) 2022/2399 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 novembre 2022, che istituisce l'ambiente dello sportello unico dell'Unione europea per le dogane e modifica il regolamento (UE) n. 952/2013 (GU L 317 del 9.12.2022, pag. 1).

12 GU L 343 del 29.12.2015, pag. 1.

- Regolamento di esecuzione (UE) n. 2447/2015 della Commissione del 24 novembre 2015 (RE), che stabilisce modalità di applicazione delle disposizioni del codice doganale dell'Unione<sup>13</sup>.

Trattandosi di regolamenti, gli stessi assumono, come noto, portata generale, diretta applicabilità e, soprattutto, risultano obbligatori in tutti i loro elementi; in tal senso, pertanto, il codice doganale, inteso nel suo complesso, rappresenta la fonte primaria, per le autorità doganali e per gli operatori economici, nonché per i cittadini stessi dell'Unione, che disciplina gli istituti doganali e le correlate procedure<sup>14</sup>.

A completamento, devono altresì menzionarsi il Regolamento delegato (UE) n. 2016/341 della Commissione, del 17 dicembre 2015<sup>15</sup>, che integra il codice per quanto riguarda le norme transitorie relative a talune disposizioni, nei casi in cui i pertinenti sistemi elettronici non sono ancora operativi e che modifica il regolamento delegato, nonché la Decisione di esecuzione (UE) n. 2019/2151 della Commissione del 13 dicembre 2019, che stabilisce il programma di lavoro relativo allo sviluppo e all'utilizzazione dei sistemi elettronici previsti dal codice doganale dell'Unione<sup>16</sup>.

Da ultimo, riprendendo il dettato dell'art. 5, punto 2) del codice, le altre fonti normative di livello unionale vengono individuate nella tariffa doganale comune<sup>17</sup>, nel regime unionale delle franchigie doganali<sup>18</sup>, nonché negli accordi internazionali contenenti disposizioni doganali, nella misura in cui siano applicabili nell'Unione<sup>19</sup>.

## 2.2 Le fonti normative nazionali

Ciò posto, lo svolgimento concreto delle attività (anche sotto l'aspetto delle infrastrutture e delle tecnologie oggi indispensabili) e la necessità di assicurare

13 GU L 343 del 29.12.2015, pag. 558.

14 Recita infatti l'art. 1 (Oggetto e ambito di applicazione) del Regolamento Ue n. 952/2013: «Il presente regolamento istituisce il codice doganale dell'Unione ("il codice") che stabilisce le norme e le procedure di carattere generale applicabili alle merci che entrano nel territorio doganale dell'Unione o ne escono. Fatte salve la normativa e le convenzioni internazionali e la normativa dell'Unione vigente in altri settori, il codice si applica in modo uniforme nell'intero territorio doganale dell'Unione».

15 GU L 69 del 15.3.2016, pag. 1.

16 GU L 325 del 16.12.2019, pag. 168. Tale decisione ha abrogato la precedente Decisione di esecuzione (UE) 2016/578 della Commissione, dell'11 aprile 2016 (GU L 99 del 15.4.2016, pag. 6).

17 Si veda il Regolamento (CEE) n. 2658/87 del 23 luglio 1987 relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU L 256 del 7.9.1987, pag. 1).

18 Si veda il Regolamento (CE) n. 1186/2009 del Consiglio, del 16 novembre 2009, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali (GU L 324 del 10.12.2009, pag. 23).

19 Si vedano, in particolare, i numerosi accordi internazionali conclusi dall'Unione europea con vari paesi terzi, istitutivi di regimi preferenziali negli scambi di merci. In merito all'evoluzione del quadro giuridico in parola, si veda G. Adinolfi (a cura di), *Gli accordi preferenziali di nuova generazione dell'Unione europea*, Torino, 2021.

L'organizzazione amministrativa e il funzionamento degli uffici doganali sul territorio nazionale impongono al contempo, nel rispetto del principio di sussidiarietà, l'attribuzione ai singoli Stati membri delle competenze di gestione dei servizi doganali<sup>20</sup>.

Non mancano, inoltre, come visto, espressi rinvii, da parte della stessa norma unionale (art. 5, punto 2, lett. a), al diritto nazionale degli Stati membri, tra i quali, ad esempio, quello operato dall'art. 42 del Regolamento n. 952/2013 (*Applicazione di sanzioni*), che dispone quanto segue: «1. Ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive».

Può pertanto intravedersi, in alcuni degli ambiti di operatività della normativa doganale, un chiaro nesso di complementarità tra la normativa di rango unionale e quella di rango nazionale.

In particolare, rilevano nell'ambito nazionale le seguenti fonti normative:

- decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 –Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (Tuld)
- decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.

Pur considerando che, nei casi di eventuale contrasto tra la normativa nazionale e quella unionale, il primato va riconosciuto a quest'ultima, deve comunque sottolinearsi l'importanza dell'articolato e storico quadro normativo nazionale, il quale, pur lamentando inevitabili esigenze di aggiornamento e modernizzazione, svolge tuttora una preziosa funzione integrativa nella complessiva (e complessa) disciplina della materia doganale.

Da ultimo, devono richiamarsi brevemente anche le norme nazionali inerenti ai settori della fiscalità interna che assumono rilievo in relazione al compimento di operazioni doganali, costituite dal decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633 - *Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*<sup>21</sup> e dal decreto legislativo del 26/10/1995 n. 504 - *Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*.

Tali fonti normative, aventi un diretto impatto sulle dinamiche di corretto funzionamento del mercato interno, risultano armonizzate a livello unionale, a mezzo di specifiche direttive<sup>22</sup>, per assicurare l'effettiva applicazione in tutti gli Stati membri dei principi di tassazione uniformi negli specifici ambiti di riferimento.

20 Si veda, al riguardo, la precedente nota 4.

21 Si vedano, in particolare, gli artt. 8 (*Cessioni all'esportazione*), 8bis (*Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione*), 9 (*Servizi internazionali connessi agli scambi internazionali*) e il Titolo V - *Importazioni* (artt. da 67 a 70 *sempel*).

22 Si vedano, in proposito, la Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347 del 11.12.2006, pag. 1) e la Direttiva n. 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU L 9, 14.1.2009, pag.12), sostituita, dal 13 febbraio 2023, dalla Direttiva (UE) n. 2020/262 del Consiglio del 19 dicembre 2019 (GU L 58 del 27.2.2020, pag. 4).

## 3. Procedure doganali, rappresentanza e modalità dichiarative

### 3.1 Procedure doganali e rappresentanza in dogana

Le merci che vengono introdotte nel territorio doganale dell'Unione devono essere presentate in dogana ed essere oggetto di una dichiarazione ai fini del loro vincolo a un regime doganale; allo stesso modo, sono soggette ai medesimi obblighi anche le merci destinate a essere esportate al di fuori del territorio doganale dell'Unione.

Dopo il passaggio fisico delle merci in dogana (fatto salvo l'utilizzo di altri luoghi approvati dall'autorità doganale) e la dichiarazione delle stesse per un regime doganale, **è poi prevista la possibilità di effettuazione di controlli, sia fisici**, che di tipo meramente documentale, da parte dell'ufficio<sup>1</sup>, a cui fa seguito il definitivo svincolo delle merci le quali, dopo il pagamento dei diritti doganali eventualmente dovuti, sono lasciate alla libera disponibilità dell'operatore economico.

Abitualmente, per l'espletamento delle formalità dichiarative, gli operatori economici si avvalgono di figure professionali specializzate, le quali pongono in essere ogni necessario adempimento in qualità di rappresentanti in dogana.

Ai sensi dell'art. 18 (*Rappresentante doganale*) del Regolamento (UE) n. 952/2013,

Chiunque può nominare un rappresentante doganale. Siffatta rappresentanza può essere diretta, se il rappresentante doganale agisce in nome e per conto di un'altra persona, oppure indiretta, se il rappresentante doganale agisce in nome proprio ma per conto di un'altra persona.

Inoltre, come previsto dal successivo art. 19 (*Potere di rappresentanza*),

Nei rapporti con le autorità doganali, il rappresentante doganale dichiara di agire per conto della persona rappresentata e precisa se la rappresentanza è diretta o indiretta. Le persone che non dichiarano di agire in veste di rappresentanti doganali o che dichiarano di agire in veste di rappresentanti doganali senza disporre del potere di rappresentanza sono considerate agire in nome proprio e per proprio conto.

---

<sup>1</sup> L'attività di analisi dei rischi e di selezione delle dichiarazioni da sottoporre a controllo viene effettuata tramite un sistema informatizzato gestito a livello nazionale (c.d. *circuito doganale di controllo*), il quale indirizza l'attività di controllo eseguita dagli uffici doganali.

Alla luce delle norme appena citate, la rappresentanza in dogana può essere di due tipi: *diretta* o *indiretta*, secondo la libera scelta dell'operatore<sup>2</sup>.

Con il ricorso alla **rappresentanza diretta**, tutti gli effetti che scaturiscono dalla dichiarazione presentata e sottoscritta dal rappresentante - il quale agisce in nome e per conto del rappresentato - si riflettono direttamente e immediatamente nella sfera giuridico-tributaria del soggetto rappresentato; diversamente, nella **rappresentanza indiretta** si determina tra i due soggetti un nesso di solidarietà, in quanto il rappresentante agisce in nome proprio e per conto del soggetto rappresentato<sup>3</sup>.

---

2 Per tale aspetto, assai rilevanti risultano le novità introdotte in ambito nazionale, in conseguenza dell'applicazione, a partire dal 1° maggio 2016, del Regolamento (UE) n. 952/2013. Fino a tale data, infatti, la rappresentanza diretta in Italia era per legge riservata, in via esclusiva, agli spedizionieri doganali iscritti all'albo (c.d. doganalisti). Oggi, invece, la normativa unionale non consente più tale possibilità di esclusiva, di fatto ampliando a beneficio di altri soggetti e figure professionali (ad esempio CAD – centri di assistenza doganale; case di spedizioni o corrieri aerei certificati AEO; ecc.) la possibilità di operare quali rappresentanti diretti.

3 In termini sostanziali, mentre il rappresentante indiretto, avendo agito a proprio nome, è solidalmente obbligato al pagamento dei diritti dovuti in relazione all'operazione posta in essere, il soggetto che invece opera in regime di rappresentanza diretta non sarà considerato obbligato, rimanendo, quindi, al di fuori del rapporto tributario-doganale, che nasce esclusivamente in capo al soggetto rappresentato (ad esempio azienda importatrice). Per quanto riguarda l'obbligazione relativa all'Iva all'importazione, deve segnalarsi la recente sentenza della Corte di giustizia UE, resa in data 12/05/2022 in causa C-714/20, U.I. s.r.l. (ECLI:EU:C:2022:374), richiamata nella parte *Materiali di diritto doganale* del presente volume, con la quale è stato chiarito che: «1) L'articolo 77, paragrafo 3, del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, deve essere interpretato nel senso che, in base a tale sola disposizione, il rappresentante doganale indiretto è debitore unicamente dei dazi doganali dovuti per le merci che ha dichiarato in dogana e non anche dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione per le stesse merci. 2) L'articolo 201 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che non può essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino o lo riconoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta».

Secondo la Corte, «il principio della certezza del diritto esige che le norme giuridiche siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, in particolare qualora esse possano avere conseguenze sfavorevoli per gli individui e le imprese; in tali circostanze, incombe agli Stati membri, ai fini dell'attuazione dell'articolo 201 della direttiva IVA, designare o riconoscere la persona o le persone debentrici dell'IVA all'importazione mediante disposizioni nazionali sufficientemente chiare e precise, nel rispetto del principio della certezza del diritto. Ne consegue che un'eventuale responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'IVA all'importazione prevista da uno Stato membro, in solido con la persona che gli ha conferito un mandato e che esso rappresenta, deve essere stabilita, in modo esplicito e inequivocabile, da disposizioni nazionali siffatte».

In senso conforme, si veda la sentenza della Corte di cassazione Sez. 5 n. 23526 del 27/07/2022. Deve comunque osservarsi, al riguardo, che in Italia, con la legge 25 luglio 2000, n. 213 recante *Norme di adeguamento dell'attività degli spedizionieri doganali alle*

### 3.2 Modalità dichiarative

Per la presentazione della dichiarazione all'ufficio doganale, si può distinguere la procedura c.d. *ordinaria*, con invio telematico della dichiarazione, completa in tutti i suoi elementi, tenendo a disposizione dell'ufficio le merci e la relativa documentazione di supporto<sup>4</sup>, dalla dichiarazione *semplificata*, nelle due distinte forme previste di dichiarazione incompleta (con indicazione di elementi ridotti) o priva di alcuni documenti di accompagnamento, che prevedono tuttavia l'obbligo di acquisire la preventiva autorizzazione da parte dell'autorità doganale e di presentare successivamente una dichiarazione complementare<sup>5</sup>.

La presentazione della dichiarazione doganale rimane, in ogni caso, il principale adempimento a carico degli operatori e oggi avviene in modalità telematica, grazie al colloquio diretto tra i sistemi degli operatori e il sistema informativo dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli (c.d. *sdoganamento telematico*)<sup>6</sup>.

Stabilisce infatti l'articolo 6 CDU (*Messaggi di scambio e archiviazione di informazioni e requisiti comuni in materia di dati*) che:

1. Tutti gli scambi di informazioni, quali dichiarazioni, richieste o decisioni, tra autorità doganali nonché tra operatori economici ed autorità doganali, e l'archiviazione di tali informazioni richiesti dalla normativa doganale sono effettuati mediante procedimenti informatici.
2. Ai fini dello scambio e dell'archiviazione di informazioni di cui al paragrafo 1 sono definiti requisiti comuni in materia di dati.

A tal fine, è stato definito un nuovo modello di dati a livello unionale per le dichiarazioni e le notifiche doganali, denominato EUCDM (*European Union Customs Data Model*), codificato a livello normativo nell'allegato B del Regolamento delegato (UE) n. 2015/2446, mentre i formati e i codici dei dati

---

*mutate esigenze dei traffici e dell'interscambio internazionale delle merci* (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 178 del 01/08/2000), era stato chiarito con apposita norma interpretativa (art. 8 comma 3) che «L'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, va interpretato nel senso che dell'omesso pagamento dell'imposta sul valore aggiunto a fronte di dichiarazione di intento presentata in dogana rispondono soltanto i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno sottoscritto la dichiarazione d'intento, e non anche lo spedizioniere doganale che l'ha presentata».

4 Vd. artt. 162 e 163 del Regolamento (UE) n. 952/2013.

5 Vd. artt. 166 e 167 del Regolamento (UE) n. 952/2013.

6 Il modello DAU (documento amministrativo unico), tradizionalmente utilizzato a livello uniforme da tutti i paesi dell'Unione europea per la compilazione delle dichiarazioni doganali, viene quindi sostituito dai nuovi tracciati telematici. Lo sviluppo del colloquio a livello telematico risulta, inoltre, progressivamente esteso anche a livello trasversale, grazie all'interoperabilità dei sistemi informativi delle diverse amministrazioni coinvolte a vario titolo, e secondo le rispettive competenze, nel processo di sdoganamento delle merci, nell'ambito dello Sportello unico doganale e dei controlli (Sudoco).

richiesti sono stabiliti nell'allegato B del Regolamento di esecuzione (UE) n. 2015/2447<sup>7</sup>.

In Italia, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha, quindi, avviato un processo di reingegnerizzazione del proprio sistema informativo (AIDA 2.0) e, con riferimento alle dichiarazioni doganali presentate in procedura ordinaria, ha aggiornato il sistema nazionale di importazione, stabilendo di applicare, a decorrere dal 9 giugno 2022, i seguenti tracciati definiti dalla normativa unionale:

- H1 Dichiarazione di immissione in libera pratica e uso finale;
- H2 Dichiarazione di deposito doganale;
- H3 Dichiarazione di ammissione temporanea;
- H4 Dichiarazione di perfezionamento attivo;
- H5 Dichiarazione di introduzione delle merci nel quadro degli scambi con i territori fiscali speciali;
- H7 Dichiarazioni in dogana per l'immissione in libera pratica di spedizioni che beneficiano di una franchigia dal dazio all'importazione a norma dell'articolo 23, paragrafo 1, o dell'articolo 25, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 1186/2009 (beni di modico valore)<sup>8</sup>.

Per quanto, invece, riguarda le dichiarazioni di esportazione e transito, il processo di adeguamento alle nuove funzionalità previste dai progetti unionali ha portato alla sperimentazione dei seguenti nuovi tracciati, la cui effettiva entrata in funzione è prevista nel corso del 2023<sup>9</sup>:

- B1 Dichiarazione di esportazione e di riesportazione
- B2 Regime speciale – trasformazione – perfezionamento passivo
- B4 Dichiarazione per la spedizione di merci nel quadro degli scambi con i territori fiscali speciali
- C1 Dichiarazione semplificata di esportazione
- C2 Notifica di presentazione delle merci (pre-dichiarazione di esportazione).

7 Sul punto, si vedano le dettagliate istruzioni fornite dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli con circolare n. 22/D del 6 giugno 2022 nella quale viene altresì precisato che «Al fine di consentire agli operatori economici di assolvere agli obblighi di natura contabile e fiscale previsti dalla normativa IVA connessi alla registrazione delle “bollette” di importazione e quindi consentire ai medesimi di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA pagata all'importazione, l'Agenzia contestualmente allo svincolo delle merci, mette a disposizione un Prospetto di riepilogo ai fini contabili della dichiarazione doganale, il cui modello è stato condiviso con l'Agenzia delle entrate e definito con la Determinazione Direttoriale prot. 234367 del 03 giugno 2022, che riporta in particolare i dati relativi al pagamento dei diritti doganali (dazio, IVA e altri tributi), suddivisi per aliquote».

8 Le dichiarazioni H1-H5 e H7 sono identificate univocamente dal MRN (*Master Reference Number*), in luogo degli estremi di identificazione (codice ufficio – registro – numero dichiarazione – CIN – data) utilizzati dal precedente sistema.

9 Sul punto, si vedano le note dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli prot. n. 370606 del 9 agosto 2022 e prot. n. 561756 del 12 dicembre 2022.

## 4. Elementi dell'accertamento doganale

### 4.1 La classificazione delle merci

L'accertamento tributario doganale è basato su quattro elementi fondamentali: la quantità, la qualità, il valore e l'origine delle merci.

A parte l'elemento *quantità*, sostanzialmente basato sulla misurazione fisica delle merci (peso, numero dei colli o altre unità eventualmente previste), gli altri elementi presentano aspetti tecnico-normativi di maggiore complessità e dalla loro corretta determinazione conseguono rilevanti riflessi, riguardanti il trattamento doganale delle merci, sia sotto l'aspetto tariffario, che per ciò che concerne l'applicazione delle altre misure di politica commerciale previste in relazione all'introduzione di merci nel territorio doganale o all'uscita di merci dallo stesso.

Il primario aspetto volto ad assicurare la corretta dichiarazione delle merci in dogana e, di conseguenza, la puntuale applicazione dei dazi e delle altre misure previste, è rappresentato dalla esatta classificazione doganale delle stesse<sup>1</sup>.

Classificare una merce significa individuare e attribuirle un codice numerico identificativo, sulla base di un percorso logico-deduttivo e in conformità alle regole di classificazione stabilite a livello internazionale e unionale.

Il sistema di classificazione adottato dall'Unione europea (c.d. *nomenclatura combinata*) è basato e si innesta sul **Sistema Armonizzato** (*Harmonized System*) di classificazione a sei cifre, elaborato e condiviso a livello internazionale in seno all'OMD – Organizzazione Mondiale delle Dogane, e prevede l'individuazione di un codice a otto cifre (NC) per le merci esportate e di un codice a dieci cifre (TARIC) per l'importazione<sup>2</sup>.

Il principale riferimento normativo in materia è costituito dal **Regolamento (CEE) n. 2658/87 del 23 luglio 1987**<sup>3</sup> relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune.

Con tale atto, per l'appunto, è stata istituita una “nomenclatura combinata” (NC) delle merci, che risponde nel contempo alle esigenze della tariffa doganale

---

1 Non secondaria, deve evidenziarsi altresì l'importanza della classificazione merceologica in relazione alle esigenze di rilevazione statistica degli scambi commerciali internazionali. Tali finalità statistiche possono talvolta comportare anche l'obbligo di indicazione di specifiche *unità supplementari* (come indicate nelle Disposizioni preliminari del Reg. Cee n. 2658/87).

2 Il servizio TARIC, consultabile direttamente dal sito della Commissione europea o da quello dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, rende accessibile a tutti gli operatori la banca dati contenente i codici di classificazione delle merci e le relative misure – tariffarie e non tariffarie – previste per le stesse, aggiornate in tempo reale.

3 GU L 256 del 7.9.1987, pag. 1.

comune, delle statistiche del commercio estero della Comunità e di altre politiche comunitarie relative all'importazione o all'esportazione di merci.

Ciascuna sottovoce NC comporta un codice numerico di otto cifre:

- a) le prime sei cifre sono i codici numerici assegnati alle voci e sottovoci della nomenclatura del sistema armonizzato (SA);
- b) la settima e l'ottava cifra identificano le sottovoci NC.

Sulla base di tale codificazione, vengono poi ulteriormente individuate, con la nona e la decima cifra, le sottovoci del codice Taric, utilizzato all'importazione.

Eccezionalmente, dei codici addizionali Taric a quattro caratteri possono essere utilizzati ai fini dell'applicazione delle regolamentazioni comunitarie specifiche che non sono codificate o che non sono interamente codificate alla nona e alla decima cifra<sup>4</sup>.

Il citato Regolamento contiene, inoltre, le regole fondamentali per l'individuazione, nei diversi casi, dei codici di classificazione delle merci, che qui di seguito si ritiene utile riportare.

Regole generali per l'interpretazione della nomenclatura combinata

La classificazione delle merci nella nomenclatura combinata si effettua in conformità delle seguenti regole:

1. I titoli delle sezioni, dei capitoli o dei sottocapitoli sono da considerare come puramente indicativi, poiché la classificazione delle merci è determinata legalmente dal testo delle voci, da quello delle note premesse alle sezioni o ai capitoli e, occorrendo, dalle norme che seguono, purché queste non contrastino col testo di dette voci e note.

2.

a) Qualsiasi riferimento ad un oggetto nel testo di una determinata voce comprende questo oggetto anche se incompleto o non finito purché presenti, nello stato in cui si trova, le caratteristiche essenziali dell'oggetto completo o finito, o da considerare come tale per effetto delle disposizioni precedenti, quando è presentato smontato o non montato.

b) Qualsiasi menzione ad una materia, nel testo di una determinata voce, si riferisce a questa materia sia allo stato puro, sia mescolata od anche associata ad altre materie. Così pure qualsiasi menzione di lavori di una determinata materia si riferisce ai lavori costituiti interamente o parzialmente da questa materia. La classificazione di questi oggetti mescolati o compositi è effettuata seguendo i principi enunciati nella regola 3.

3. Qualora per il dispositivo della regola 2 b) o per qualsiasi altra ragione una merce sia ritenuta classificabile in due o più voci, la classificazione è effettuata in base ai seguenti principi:

4 Ciò avviene, ad esempio, nei casi di applicazione di misure di politica commerciale, quali i dazi antidumping (sui quali si veda il Reg.to UE 2016/1036 dell'8 giugno 2016) o i dazi compensativi (sui quali si veda il Reg.to UE 2016/1037 dell'8 giugno 2016). Gli Stati membri, inoltre, possono aggiungere suddivisioni o codici addizionali rispondenti a esigenze nazionali (art. 5 par. 3 Reg.to CEE n. 2658/87).

a) la voce più specifica deve avere la priorità sulle voci di portata più generale. Tuttavia quando due o più voci si riferiscono ciascuna a una parte solamente delle materie che costituiscono un prodotto misto o ad un oggetto composito o ad una parte solamente degli oggetti, nel caso di merci presentate in assortimenti condizionati per la vendita al minuto, queste voci sono da considerare, rispetto a questo prodotto od oggetto, come ugualmente specifiche anche se una di esse, peraltro, ne dà una descrizione più precisa o completa;

b) i prodotti misti, i lavori composti di materie differenti o costituiti dall'assemblaggio di oggetti differenti e le merci presentate in assortimenti condizionati per la vendita al minuto, la cui classificazione non può essere effettuata in applicazione della regola 3 a), sono classificati, quando è possibile operare questa determinazione, secondo la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale;

c) nei casi in cui le regole 3 a) o 3 b) non permettono di effettuare la classificazione, la merce è classificata nella voce che, in ordine di numerazione, è posta per ultima tra quelle suscettibili di essere validamente prese in considerazione.

4. Le merci che non possono essere classificate in applicazione delle regole precedenti sono classificate nella voce relativa alle merci che con esse hanno maggiore analogia.

5. Oltre le disposizioni precedenti, le regole seguenti sono applicabili alle merci previste qui di seguito:

a) gli astucci per apparecchi fotografici, per strumenti musicali, per armi, per strumenti da disegno, gli scrigni e i contenitori simili, appositamente costruiti per ricevere un oggetto determinato o un assortimento, suscettibili di un uso prolungato e presentati con gli oggetti ai quali sono destinati, sono classificati con questi oggetti quando essi sono del tipo normalmente messo in vendita con questi ultimi. Questa regola, tuttavia, non riguarda i contenitori che conferiscono all'insieme il suo carattere essenziale;

b) con riserva delle disposizioni della precedente regola 5 a) gli imballaggi<sup>5</sup> che contengono merci sono da classificare con queste ultime quando sono del tipo normalmente utilizzato per questo genere di merci. Tuttavia, questa disposizione non è obbligatoria quando gli imballaggi sono suscettibili di essere utilizzati validamente più volte.

6. La classificazione delle merci nelle sottovoci di una stessa voce è determinata legalmente dal testo di queste sottovoci e dalle note di sottovoci, nonché, *mutatis mutandis*, dalle regole di cui sopra, tenendo conto del fatto che possono essere comparate soltanto le sottovoci dello stesso valore. Ai fini di questa regola, le note di sezioni o di capitoli sono, salvo disposizioni contrarie, parimenti applicabili.

---

5 Il termine "imballaggi" comprende tutti i recipienti esterni o interni, condizionamenti, involucri e supporti, ad eccezione degli strumenti da trasporto – in particolare le casse mobili (containers) – nonché dei copertoni, degli attrezzi e del materiale accessorio occorrente per il trasporto stesso. Tale termine non comprende i contenitori di cui alla regola generale 5 a).

## 4.2 Il valore in dogana

La disciplina del valore in dogana riveste un'importanza primaria nella fase dell'accertamento tributario-doganale, a motivo del suo diretto impatto sull'entità dei dazi e degli altri diritti doganali che vengono applicati e riscossi al momento dell'importazione delle merci, secondo le aliquote stabilite dalla tariffa doganale comune.

La prospettiva dalla quale tale elemento viene in considerazione nella codificazione unionale è pertanto quella dell'importazione (*rectius*, immissione in libera pratica), quale tipico regime fonte di obbligazione doganale, dal quale derivano dirette conseguenze sui gettiti destinati, sia al bilancio unionale<sup>6</sup>, che a quello nazionale<sup>7</sup>.

In base alle norme contenute nel codice doganale dell'Unione, il valore in dogana è individuato nel «prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato» (art. 70, par. 1, CDU)<sup>8</sup>.

La regola base, quindi, è quella che prende in considerazione il **valore di transazione**, e tale valore coinciderà, generalmente, con l'importo indicato nella fattura di vendita della merce importata<sup>9</sup>.

Per ritenere ammissibile detto valore, è tuttavia indispensabile che siano rispettate alcune condizioni di accettabilità:

6 Si veda, al riguardo, la Decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio del 14/12/2020, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea e che abroga la precedente Decisione 2014/335/UE (in GU L 424 del 15.12.2020, pag. 1), che prevede, tra l'altro, che gli Stati membri trattengano a titolo di spese di riscossione il 25% degli introiti riscossi.

7 Per una completa disamina degli aspetti inerenti all'obbligazione doganale, si veda F. Vismara, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione europea*, Torino, 2020.

8 Tra le principali novità introdotte in materia dal Regolamento (UE) n. 952/2013, si segnala l'aggiunta delle parole: “*eventualmente adeguato*” nella definizione del valore di transazione, di cui al citato art. 70, così prevedendosi la possibilità di una determinazione anticipata del valore in dogana, particolarmente utile nei casi in cui tale elemento sia influenzato da fattori non immediatamente quantificabili. Con tale inciso, infatti, e in combinazione con la semplificazione introdotta dall'art. 73 CDU, nelle ipotesi in cui il valore non sia esattamente quantificabile all'atto dell'importazione, è ora possibile richiedere all'autorità doganale non solo la preventiva forfettizzazione degli elementi del valore (da sottrarre o da aggiungere quali, ad esempio, le *royalties*), ma anche del valore di transazione inteso in senso più generale, quale pagamento totale effettuato dall'acquirente a beneficio del venditore (cioè in presenza di altri elementi che lo influenzino, come accade, ad esempio, nei casi di vendite tra società collegate).

9 Deve comunque rilevarsi la possibilità per l'importatore di avvalersi della specifica disciplina degli sconti, introdotta dal Regolamento (UE) n. 952/2013, per i quali viene ammessa l'applicabilità alla duplice condizione prevista dall'art. 130 del Reg. n. 2447/2015: «1. Ai fini della determinazione del valore in dogana ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice, le riduzioni sono prese in considerazione se, al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana, il contratto di vendita prevede la loro applicazione e il loro importo».

- a) non debbono esistere restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore;
- b) la vendita o il prezzo non debbono essere subordinati a condizioni o prestazioni il cui valore non possa essere determinato;
- c) nessuna parte del provento di successive rivendite deve ritornare al venditore;
- d) il compratore e il venditore non devono essere legati o, se lo sono, il valore sia comunque accettabile (i legami esistenti, cioè, non devono aver influito sul prezzo)<sup>10</sup>.

Superata tale verifica di accettabilità, per determinare in maniera più esatta il valore in dogana delle merci vengono individuati ulteriori elementi, la cui sussistenza dà luogo ad **aggiustamenti** dello stesso, sia in aumento che in diminuzione.

Gli elementi da tenere in considerazione, dettagliatamente elencati negli artt. 71 e 72 del Regolamento (UE) n. 952/2013, sono i seguenti:

- Elementi da aggiungere:
  - commissioni e spese di mediazione, escluse le commissioni d'acquisto;
  - costo dei contenitori;
  - costo dell'imballaggio;
  - prodotti e servizi (materie e componenti incorporati nelle merci importate; stampi, matrici e utensili utilizzati per la produzione delle merci importate; materie consumate durante la produzione delle merci importate; lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, realizzati in un paese terzo e necessari per produrre le merci importate) forniti dal compratore senza spese o a costo ridotto e utilizzati nella produzione o vendita delle merci importate, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo pagato o da pagare;
  - corrispettivi e diritti di licenza (*royalties*) relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare come condizione della vendita;
  - il valore di ogni parte dei proventi di qualsiasi ulteriore rivendita spettante al venditore;
  - spese di trasporto e di assicurazione, spese di carico e movimentazione, fino al luogo di introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione.
- Elementi da dedurre:
  - spese di trasporto delle merci dopo il loro ingresso nel territorio doganale dell'Unione;

---

<sup>10</sup> Riguardo alla specifica condizione, oggi prevista dall'art. 70, par. 3, lett. d) del CDU, si segnala la sentenza della Corte di Giustizia del 9 giugno 2022, nella causa C-599/20 *Baltic Master*, nella quale vengono precisate le condizioni di diritto e di fatto necessarie per considerare che il venditore e il compratore siano legati, la cui sussistenza deve essere comprovata dalle autorità doganali ai fini della non accettabilità del valore di transazione dichiarato.

- spese relative a lavori di costruzione, installazione, montaggio, manutenzione o assistenza tecnica iniziati dopo l'ingresso nel territorio doganale dell'Unione;
- interessi conseguenti a un accordo di finanziamento concluso dal compratore e relativo all'acquisto delle merci importate;
- spese relative al diritto di riproduzione nell'Unione delle merci importate;
- commissioni d'acquisto;
- dazi all'importazione e altre imposizioni da pagare nell'Unione;
- pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate, se tali pagamenti non costituiscono una condizione per la vendita.

Ciascuno dei suddetti elementi deve, in ogni caso, essere fondato su dati oggettivi ed esattamente quantificabili.

Quando per le autorità doganali non risulti possibile, a motivo di incomplezze documentali o di insufficienza degli elementi informativi resi disponibili dalla parte, determinare il valore di transazione, come sopra definito, soccorreranno altri **metodi alternativi**, espressamente disciplinati e assumibili in ordine gerarchico:

- a. valore di transazione di merci identiche;
- b. valore di transazione di merci similari<sup>11</sup>;
- c. prezzo di rivendita delle merci importate all'interno dell'Unione europea (metodo deduttivo);
- d. valore calcolato (ricostruito), sulla base dei seguenti fattori: costo delle materie prime, valore della fabbricazione, utili e spese generali, spese di trasporto e di assicurazione.

### 4.3 L'origine delle merci

Le regole sull'origine doganale si prefiggono di individuare, attraverso l'applicazione di specifici parametri, e di attribuire alle merci un collegamento diretto con un paese o un territorio, ai fini della corretta applicazione alle stesse, all'atto dell'espletamento delle formalità doganali, delle previste misure, sia di natura tariffaria che non tariffaria.

Il processo di attribuzione dell'origine a un determinato prodotto, fatta eccezione per l'ipotesi in cui tale prodotto sia stato *interamente ottenuto* in un solo paese o territorio, può risultare piuttosto complesso e richiede l'effettuazione di

---

11 In relazione ai metodi alternativi riferiti al valore in dogana di merci identiche o similari, si segnala la sentenza della Corte di Giustizia del 9 novembre 2017, nella causa C-46/16 *LS Customs Services* (richiamata nella più recente sentenza della Corte di Giustizia del 9 giugno 2022, nella causa C-187/21 *Fawkes Kft.*), nella quale è stata riconosciuta la legittimità del ricorso, da parte delle autorità doganali, agli elementi contenuti nella banche dati nazionali contenenti i dati statistici aggregati dei flussi commerciali, ai fini della determinazione del valore in dogana.

una approfondita analisi tecnico-economica delle fasi di produzione di ciascun bene<sup>12</sup>, nel corso della quale andranno applicati, caso per caso, gli specifici parametri a tal fine prestabiliti, di seguito richiamati:

- cambiamento di voce/sottovoce tariffaria dei materiali non originari impiegati nel processo produttivo;
- individuazione di una lavorazione specifica da eseguirsi sui materiali non originari utilizzati nel processo produttivo;
- determinazione di una soglia minima di valore aggiunto da apportare nel processo produttivo eseguito, oppure di una soglia massima di valore dei materiali non originari utilizzabili nella fabbricazione del prodotto ottenuto.

Una distinzione fondamentale va fatta tra i due concetti di origine – non preferenziale e preferenziale – che vengono disciplinati dalla normativa doganale e che comportano, nella loro pratica applicazione, conseguenze di rilievo per gli operatori economici.

L'origine **non preferenziale** rappresenta l'origine doganale in senso stretto, con finalità applicative di carattere generale, e viene autonomamente disciplinata dalla normativa doganale unionale.

Le regole concernenti l'origine non preferenziale vengono utilizzate per l'applicazione delle misure tariffarie (ad es. contingenti), dei divieti economici (ad es. embarghi) e delle misure di politica commerciale (ad esempio dazi *antidumping* o compensativi<sup>13</sup>), per finalità statistiche, nonché per la definizione delle marcature d'origine e del *made in*<sup>14</sup>.

L'origine non preferenziale di un prodotto viene determinata sulla base di due possibili e alternativi parametri di valutazione:

- un prodotto è originario di un determinato paese o territorio qualora nello stesso risulti *interamente ottenuto*<sup>15</sup>

12 A tal fine, risulta indispensabile per gli operatori la disponibilità di tutte le informazioni relative ai materiali utilizzati. Il sistema contabile e gestionale delle aziende assume, al riguardo, una funzione determinante, dovendo assicurare, in particolare, l'identificazione e la tracciabilità dei materiali non originari utilizzati nel corso del processo produttivo.

13 Si vedano, al riguardo, il Regolamento (UE) 2016/1036 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'8 giugno 2016, relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di *dumping* da parte di paesi non membri dell'Unione europea (GU L 176 del 30.6.2016, pag. 21) e il Regolamento (UE) 2016/1037 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'8 giugno 2016, relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di sovvenzioni provenienti da paesi non membri dell'Unione europea (GU L 176 del 30.6.2016, pag. 55).

14 Con specifico riferimento alla tutela nazionale del *made in Italy*, si segnalano la legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004), art. 4 commi 49, 49bis e 49ter, che prevedono sanzioni di carattere penale e amministrativo per le ipotesi di false e fallaci indicazioni di origine italiana sui prodotti, e il decreto legge 25 settembre 2009, n. 135, convertito con legge 20 novembre 2009, n. 166, che disciplina, all'art. 16, il *made in Italy* e i prodotti interamente italiani.

15 Art. 31 del Regolamento delegato (UE) n. 2446/2015 - Merci interamente ottenute in un unico paese o territorio:

oppure

- quando più paesi abbiano contribuito alla realizzazione di un prodotto, e cioè quando nel processo produttivo vengano utilizzati materiali con diverse origini, sarà necessario individuare in quale paese lo stesso prodotto abbia subito la fase decisiva (c.d. *ultima trasformazione o lavorazione sostanziale*) del proprio processo produttivo, sulla base del consolidato principio oggi sancito dall'art. 60 CDU, che dispone quanto segue:

Una merce alla cui produzione hanno contribuito due o più paesi è originaria del paese in cui è avvenuta l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata ed effettuata in un'impresa attrezzata a tale scopo, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo od abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione.

Per l'applicazione concreta di tale principio occorrerà, quindi, valutare, in relazione a ciascun caso specifico di lavorazione o trasformazione effettuata, la sussistenza degli elementi sostanziali, di natura soggettiva e oggettiva, cristallizzati dalla citata norma e così riassumibili:

- ottenimento di un prodotto nuovo o realizzazione di una fase importante del processo di fabbricazione di un prodotto<sup>16</sup>;
- giustificazione economica del processo di lavorazione eseguito (che andrà del tutto esclusa in caso di effettuazione di sole operazioni “minime” o con mere finalità elusive di misure unionali);

---

«I prodotti seguenti sono considerati interamente ottenuti in un unico paese o territorio:

- a) i prodotti minerali estratti in tale paese o territorio;
- b) i prodotti del regno vegetale coltivati e raccolti unicamente in tale paese o territorio;
- c) gli animali vivi, ivi nati e allevati;
- d) i prodotti provenienti da animali vivi ivi allevati;
- e) i prodotti della caccia e della pesca ivi praticate;
- f) i prodotti della pesca marittima e altri prodotti estratti dal mare fuori delle acque territoriali di un paese da navi registrate nel paese o territorio interessato e battenti bandiera di tale paese o territorio;
- g) le merci ottenute o prodotte a bordo di navi-officina utilizzando prodotti di cui alla lettera f), originari di tale paese o territorio, sempreché tali navi-officina siano immatricolate in detto paese e ne battano la bandiera;
- h) i prodotti estratti dal suolo o dal sottosuolo marino situato al di fuori delle acque territoriali, sempreché tale paese o territorio eserciti diritti esclusivi per lo sfruttamento di tale suolo o sottosuolo;
- i) i cascami e gli avanzi risultanti da operazioni manifatturiere e gli articoli fuori uso, sempreché siano stati ivi raccolti e possano servire unicamente al recupero di materie prime;
- j) le merci ivi ottenute esclusivamente a partire dai prodotti di cui alle lettere da a) a i)».

16 Al riguardo, deve sottolinearsi come la giurisprudenza della Corte di Giustizia abbia nel tempo elaborato, sul punto, i seguenti utili canoni interpretativi: rilevanza della peculiarità del prodotto ottenuto (quanto a composizione e proprietà) rispetto alle caratteristiche presenti prima della lavorazione/trasformazione; irrilevanza delle operazioni che modificano solo l'aspetto esteriore del prodotto e che ne lasciano sostanzialmente inalterate le caratteristiche essenziali.

- effettuazione da parte di un'impresa idonea, adeguatamente attrezzata allo scopo sotto il profilo strumentale e tecnico.

L'individuazione delle specifiche regole stabilite dall'Unione europea per i singoli prodotti, ai fini della determinazione dell'origine non preferenziale, risulta oggi notevolmente semplificata, a seguito dell'inserimento, nel Regolamento delegato (UE) n. 2015/2446, dell'elenco di cui all'**allegato 22-01** (*Elenco delle operazioni di lavorazione o trasformazione che conferiscono un'origine non preferenziale*), nel quale vengono riportate, in base al loro ordine di classificazione doganale, numerose tipologie di merci<sup>17</sup>.

Per i prodotti non ricompresi in detto elenco, andrà invece fatto riferimento alle regole riportate nell'apposita sezione del sito internet dell'UE – Commissione europea (*Taxation and Customs Union*), che riflettono la posizione ufficiale adottata in materia dall'Unione europea in sede di negoziati internazionali in ambito WTO<sup>18</sup>.

Il documento che attesta l'origine non preferenziale di un prodotto è il **certificato di origine** (C.O.), rilasciato in Italia dalle Camere di Commercio, la cui eventuale necessità può essere giustificata all'esportazione da vari motivi di diversa natura (ad esempio, per il rilascio di licenze o nulla-osta, per l'applicazione di misure particolari previste nel paese di destinazione delle merci, oppure per motivi di natura strettamente commerciale legati al *made in*).

In relazione alla disciplina dell'origine non preferenziale, si ritiene utile richiamare, nella parte *Materiali di diritto doganale* del presente volume, le linee guida in materia di regole sull'origine non preferenziale elaborate dalla Commissione europea (disponibili in lingua inglese nell'ultima versione di marzo 2022), che rappresentano un autorevole strumento di supporto interpretativo in materia.

L'origine **preferenziale**, che può essere disciplinata dall'Unione in via unilaterale e autonoma mediante propri regolamenti oppure, per la maggior parte dei casi, derivare da specifici accordi internazionali bilaterali o multilaterali di cui l'Unione è parte contraente, ha invece la finalità di stabilire rapporti commerciali agevolati (per l'appunto, *preferenziali*) tra l'Unione europea e alcuni paesi terzi, prevedendo esenzioni o riduzioni daziarie all'importazione per i prodotti riconosciuti originari di una delle parti.

In particolare, i citati Regolamenti (UE) n. 2446/2015 e n. 2447/2015 disciplinano al loro interno alcuni aspetti dell'origine preferenziale, quali il Sistema di

17 Per le merci espressamente elencate nell'allegato 22-01 RD, le regole ivi individuate, sia di natura primaria che residuale, costituiscono pertanto, in ragione della loro natura regolamentare, norme giuridicamente vincolanti.

18 Tali regole sono consultabili al seguente indirizzo: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/calculation-customs-duties/rules-origin/nonpreferential-origin\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/calculation-customs-duties/rules-origin/nonpreferential-origin_en). Appare opportuno ribadire che le regole di lista indicate in tale sezione non rivestono carattere normativo (unica norma di riferimento è costituita dall'art. 60 CDU) e rappresentano, pertanto, una mera linea interpretativa di indirizzo per gli operatori (c.d. *soft law*).

Preferenze Generalizzate (SPG) e le preferenze concesse autonomamente dall'Unione europea a favore di alcuni Paesi o territori al fine di sostenerne lo sviluppo.

Per il Sistema di Preferenze Generalizzate, che dà luogo al riconoscimento unilaterale di benefici daziari ai prodotti importati nell'Unione europea che siano originari di uno dei Paesi in via di sviluppo, si deve fare rinvio anche ad altri specifici regolamenti unionali, emanati periodicamente, che definiscono nel dettaglio i singoli paesi beneficiari, le condizioni e i termini del sistema (da ultimo, si veda il Regolamento UE n. 978/2012, in applicazione dal 1° gennaio 2014)<sup>19</sup>.

Vi sono poi gli **accordi internazionali** stipulati dall'Unione europea con vari paesi terzi, nell'ambito della politica commerciale comune (ai sensi dell'art. 207 del Trattato sul funzionamento dell'UE), che prevedono in appositi protocolli sull'origine le reciproche concessioni in materia di esenzione daziaria e le relative condizioni applicative<sup>20</sup>.

Tra i vari accordi, si distingue in particolare quello relativo alla convenzione regionale sulle norme di origine preferenziali paneuromediterranee (c.d. Convenzione PEM)<sup>21</sup>. Tale convenzione, infatti, è caratterizzata da un ampio numero di paesi aderenti<sup>22</sup>, ai quali vengono applicate identiche regole di origine, nonché da specifiche e vantaggiose regole di cumulo delle lavorazioni eseguite nei vari paesi partner, considerate idonee a conferire l'origine preferenziale ai prodotti ottenuti<sup>23</sup>.

19 Si evidenzia al riguardo che, a seguito delle modifiche apportate nel tempo al Sistema di Preferenze Generalizzate, anche allo scopo di escludere gradualmente dallo stesso i prodotti e i paesi divenuti più competitivi, le regole generali di acquisizione dell'origine relative al sistema sono state oggetto di una profonda rivisitazione e semplificazione, con la finalità di rendere più accessibile ai paesi meno sviluppati il regime preferenziale in questione.

20 Diversa portata riveste l'accordo stipulato dall'Unione europea con i Paesi ACP (Africa, Caraibi e Pacifico), in forza del quale viene riconosciuta l'esenzione dal pagamento dei dazi alle importazioni nell'UE di prodotti originari di uno dei Paesi in questione, senza reciprocità di trattamento. A tale riguardo, si segnala che risulta tuttora in corso un processo di graduale sostituzione della base normativa dei rapporti preferenziali con i Paesi ACP, avviato a partire dal 1° gennaio 2008 (si veda in proposito, da ultimo, il Reg. UE n. 1076/2016), attraverso la stipula di una serie di nuovi accordi di partenariato economico (EPA *Economic Partnership Agreements*), i quali possono prevedere, per alcune tipologie di prodotti e con una tempistica variabile, una progressiva riduzione dei dazi, o l'esenzione dagli stessi, anche per i prodotti di origine unionale importati in tali Paesi. Un analogo regime viene previsto per i Paesi e Territori d'oltremare (PTOM), storicamente legati ad alcuni Stati dell'Unione europea da vincoli politico-economici. Anche in questo caso, sulla base di quanto previsto dal relativo accordo di associazione, si segnala la possibilità di riconoscimento, su iniziativa di uno di detti Paesi, di un trattamento preferenziale reciproco anche ai prodotti di origine unionale.

21 GU L 54 del 26.02.2013, pag. 4.

22 Oltre all'Unione europea, aderiscono a tale convenzione i seguenti paesi: Svizzera, Norvegia, Islanda, Liechtenstein, Isole Faroe, Algeria, Egitto, Israele, Giordania, Libano, Marocco, Palestina, Siria, Tunisia, Turchia, Albania, Bosnia Erzegovina, Macedonia del Nord, Montenegro, Serbia, Kosovo, Moldova, Georgia, Ucraina.

23 Al riguardo, deve evidenziarsi che l'Unione europea e i paesi partner hanno avviato, nel corso degli ultimi anni, un processo di revisione e di modifica del relativo protocollo di origine, che ha

Nell'ambito dei regimi preferenziali, per poter beneficiare delle previste agevolazioni daziarie, sono in ogni caso necessari l'accurato accertamento dell'effettivo carattere preferenziale del prodotto (il quale potrà risultare *interamente ottenuto* oppure *sufficientemente lavorato o trasformato*<sup>24</sup>), il puntuale rispetto delle altre regole stabilite, per ciascun paese partner, dai suddetti regolamenti o dagli accordi internazionali (quali, ad esempio, le regole della *territorialità* e del *trasporto diretto o non modificazione*)<sup>25</sup>, nonché la produzione di una valida prova attestante il carattere originario preferenziale delle merci, costituita da un apposito documento emesso nel paese di esportazione, da esibire all'atto dell'espletamento delle formalità doganali di importazione<sup>26</sup>.

Le prove dell'origine preferenziale previste nell'ambito dei diversi regimi possono consistere in appositi certificati di circolazione delle merci (EUR 1, EUR MED), rilasciati dalle autorità doganali su richiesta degli operatori, oppure in dichiarazioni di origine rese direttamente dagli esportatori mediante apposizione sui documenti di formule *standard* (c.d. dichiarazione di origine su fattura)<sup>27</sup>.

---

condotto al perfezionamento di un sistema modernizzato e alternativo di regole di origine, applicabili su base volontaria e bilaterale, parallelamente alle norme contenute nella Convenzione PEM. Tale nuovo set di regole, caratterizzato da una sostanziale semplificazione delle condizioni richieste ai fini dell'attribuzione dell'origine preferenziale, mira a promuovere ulteriormente l'integrazione economica tra i paesi aderenti e a facilitare gli scambi all'interno dell'area mediterranea. Sul punto, si veda il documento di indirizzo elaborato dalla Commissione europea *Guidance - Transitional PEM Rules of origin (V1.0 - 16 August 2021)*.

- 24 Nell'ambito di ciascuna fonte normativa sono infatti previste, in appositi protocolli, le *regole di lista* che stabiliscono, per ciascun prodotto, le condizioni di acquisizione dell'origine preferenziale, nel caso di utilizzo, nel processo produttivo, di materiali non originari.
- 25 Le regole menzionate sono dirette a garantire, rispettivamente, che le condizioni previste per il conferimento del carattere originario preferenziale siano soddisfatte senza interruzione in una delle parti e che i prodotti dichiarati in una parte siano gli stessi prodotti esportati dalla parte di cui sono considerati originari, senza essere stati oggetto di alcun tipo di trasformazione o modificazione.
- 26 A presidio della regolarità e dell'autenticità dei documenti comprovanti il carattere originario preferenziale delle merci è prevista, dalle varie fonti normative, un'attività di cooperazione amministrativa tra le autorità doganali dei paesi interessati, volta ad assicurare, mediante l'effettuazione di controlli mirati sugli esportatori, attivati su richiesta del paese partner, la corretta applicazione delle regole previste per il riconoscimento del carattere preferenziale dei prodotti.
- 27 La dichiarazione di origine su fattura può essere apposta da qualsiasi operatore economico, fino a una determinata soglia di valore, fissata in 6.000 euro per spedizione. Per poter attestare l'origine preferenziale su fattura anche oltre la suddetta soglia, è previsto un particolare beneficio, lo *status* di esportatore autorizzato, ottenibile previa richiesta all'autorità doganale. Nell'ambito di alcuni regimi preferenziali specifici, tale autorizzazione è oggi sostituita dalla registrazione degli operatori in apposita banca dati (sistema REX). Inoltre, in alcuni dei più recenti accordi istitutivi di regimi preferenziali (Giappone e Regno Unito), viene altresì prevista la possibilità, per l'importatore, di richiedere il riconoscimento del trattamento tariffario preferenziale sulla base degli elementi informativi a propria conoscenza circa il carattere originario del prodotto (c.d. "conoscenza dell'importatore"). Tale nuova prova di origine è basata sul possesso, da parte del soggetto importatore, di informazioni che dimostrino che il prodotto riveste carattere originario e soddisfa i requisiti e le regole stabilite dall'accordo. In sostanza, questa prova di origine consente all'importatore di richiedere una preferenza utilizzando semplicemente la propria conoscenza dello stato di origine dei prodotti importati,

---

basata sulle informazioni contenute nella documentazione giustificativa fornita dal soggetto esportatore o dal soggetto produttore.

## 5. Regimi doganali

### 5.1 Regimi definitivi: immissione in libera pratica, esportazione

Le merci presentate in dogana, provenienti da paesi terzi o ad essi destinate, possono essere dichiarate dagli operatori, secondo le proprie esigenze economiche, per uno dei diversi regimi doganali previsti e disciplinati dalla normativa unionale.

Ai sensi dell'art. 5 par. 1 n. 16) del Regolamento (UE) n. 952/2013 per *regime doganale* si intende uno dei regimi seguenti cui possono essere vincolate le merci conformemente al codice:

- a) immissione in libera pratica;
- b) regimi speciali<sup>1</sup>;
- c) esportazione.

I regimi più diffusamente utilizzati dagli operatori sono l'immissione in libera pratica e l'esportazione<sup>2</sup>, i quali, conferendo alle merci una destinazione economica definitiva, collegata all'ingresso delle merci nel territorio doganale ovvero alla loro spedizione in paesi terzi, vengono anche individuati come *regimi definitivi*.

Il regime dell'**immissione in libera pratica**, disciplinato dall'art. 201 del Regolamento (UE) n. 952/2013, interessa le merci non unionali destinate al mercato oppure all'uso o al consumo privato nell'ambito del territorio doganale dell'Unione e comporta: a) la riscossione dei dazi dovuti all'importazione; b) la riscossione, ove opportuno, di altri oneri, come previsto dalle pertinenti disposizioni vigenti in materia di riscossione di tali oneri; c) l'applicazione delle misure, dei divieti e delle restrizioni di politica commerciale, a meno che non debbano essere applicati in una fase precedente; e d) l'espletamento delle altre formalità stabilite per l'importazione delle merci.

In conseguenza di tali adempimenti, le merci non unionali acquisiscono la posizione doganale (*status*) di merci unionali, così beneficiando della libera circolazione all'interno del territorio doganale dell'Unione<sup>3</sup>.

---

1 Per regimi speciali si intende uno dei seguenti regimi: transito, deposito, uso particolare (ammissione temporanea, uso finale), perfezionamento (attivo e passivo).

2 Dai dati contenuti nel *Libro Blu 2020* dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in Italia risultano presentate nell'anno 2020 n. 11.082.840 dichiarazioni di importazione definitiva e n. 14.769.635 dichiarazioni di esportazione definitiva.

3 Cfr. gli artt. 28 e 29 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

Dalla nozione di immissione in libera pratica, strettamente connessa all'insorgenza dell'obbligazione doganale relativa ai dazi, va tuttavia distinta quella di immissione in consumo, più direttamente collegata all'applicazione delle normative fiscali nazionali (in particolare dell'Iva), in relazione al luogo di effettiva destinazione al consumo delle merci<sup>4</sup>.

Nell'ambito della fase dichiarativa, in conformità alle istruzioni diramate in ambito nazionale dall'Agenzia delle dogane<sup>5</sup>, la suddetta distinzione corrisponde alla possibilità per gli operatori di dichiarare le merci con il codice regime "40", ai fini dell'immissione in consumo con contemporanea immissione in libera pratica (c.d. *importazione definitiva*), oppure per il regime "42", nel caso di immissione in libera pratica di merci destinate al consumo in altro Stato membro.

In senso diametralmente opposto quanto al flusso di movimentazione dei beni, il regime dell'**esportazione** è invece fondato sul presupposto dell'uscita fisica delle merci dal territorio doganale dell'Unione europea<sup>6</sup>.

4 Si veda, in tal senso, la sentenza della Corte di Giustizia del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, nella causa C26/18, EU:C:2019:579, nella quale viene chiarito che, nonostante il suo ingresso materiale in uno Stato membro, un bene può considerarsi introdotto nel circuito economico dell'Unione nel territorio di un altro Stato membro qualora il bene in parola sia «destinato al consumo» in detto Stato membro. In siffatto contesto, la Corte ha constatato che i beni in discussione erano entrati nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro della loro destinazione finale e che, di conseguenza, l'IVA all'importazione relativa a tali beni era sorta in detto Stato membro.

5 Si veda la circolare n. 45/D del 11/12/2006 contenente le istruzioni nazionali per la stampa, l'uso e la compilazione dei formulari per le dichiarazioni doganali.

6 Il territorio doganale dell'Unione viene individuato dall'art. 4 del Regolamento (UE) n. 952/2013, di seguito riportato.

«1. Il territorio doganale dell'Unione comprende i seguenti territori, compresi le acque territoriali, le acque interne e lo spazio aereo:

- il territorio del Regno del Belgio,
- il territorio della Repubblica di Bulgaria,
- il territorio della Repubblica ceca,
- il territorio del Regno di Danimarca, a eccezione delle isole Færøer e della Groenlandia,
- il territorio della Repubblica federale di Germania, a eccezione dell'isola di Heligoland e del territorio di Büsingen (trattato del 23 novembre 1964 tra la Repubblica federale di Germania e la Confederazione elvetica),
- il territorio della Repubblica di Estonia,
- il territorio dell'Irlanda,
- il territorio della Repubblica ellenica,
- il territorio del Regno di Spagna, a eccezione di Ceuta e Melilla,
- il territorio della Repubblica francese, a eccezione dei paesi e territori d'oltremare francesi cui si applicano le disposizioni della parte quarta del TFUE,
- il territorio della Repubblica di Croazia;
- il territorio della Repubblica italiana, a eccezione del comune di Livigno,
- il territorio della Repubblica di Cipro, conformemente alle disposizioni dell'atto di adesione del 2003,
- il territorio della Repubblica di Lettonia,
- il territorio della Repubblica di Lituania,

A tal fine, il ruolo essenziale nella corretta gestione del regime è ripartito tra i due uffici doganali coinvolti: l'ufficio di esportazione, presso il quale viene presentata la dichiarazione di esportazione, e l'ufficio di uscita, cioè l'ultimo ufficio doganale prima dell'uscita fisica delle merci dal territorio dell'Unione europea.

Il soggetto esportatore<sup>7</sup>, pertanto, deve provvedere alla presentazione delle merci e alla dichiarazione di vincolo al regime presso l'ufficio doganale di

- il territorio del Granducato del Lussemburgo,
- il territorio dell'Ungheria,
- il territorio di Malta,
- il territorio del Regno dei Paesi Bassi in Europa,
- il territorio della Repubblica d'Austria,
- il territorio della Repubblica di Polonia,
- il territorio della Repubblica portoghese,
- il territorio della Romania,
- il territorio della Repubblica di Slovenia,
- il territorio della Repubblica slovacca,
- il territorio della Repubblica di Finlandia,
- il territorio del Regno di Svezia, e
- il territorio del Regno Unito di Gran Bretagna ed Irlanda del Nord, le isole Normanne e l'isola di Man.

2. I seguenti territori, compresi le acque territoriali, le acque interne e lo spazio aereo, non facenti parte del territorio degli Stati membri, sono considerati parte del territorio doganale dell'Unione in base alle convenzioni e ai trattati che sono a essi applicabili:

a) FRANCIA

Il territorio di Monaco quale definito nella convenzione doganale conclusa a Parigi il 18 maggio 1963 (*Journal officiel de la République française* (Gazzetta ufficiale della Repubblica francese) del 27 settembre 1963, pag. 8679);

b) CIPRO

Il territorio delle zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia quali definite nel trattato relativo all'istituzione della Repubblica di Cipro, firmato a Nicosia il 16 agosto 1960 (*United Kingdom Treaty Series No 4 (1961) Cmnd. 1252*).

Tale articolo indica tuttora, come visto, anche il Regno Unito quale parte del territorio doganale dell'Unione, non essendo stato, ad oggi, ancora modificato a seguito dell'intervenuto recesso. A decorrere dal 1° gennaio 2021, il Regno Unito è divenuto, a tutti gli effetti, un paese terzo e gli scambi commerciali tra gli operatori economici delle due parti avvengono, di conseguenza, secondo le ordinarie procedure doganali di importazione ed esportazione. In forza dell'applicazione provvisoria dell'Accordo sugli scambi e la cooperazione tra l'Unione europea e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord (*Trade and Cooperation Agreement*), nei reciproci scambi commerciali sono vietati dazi doganali su tutte le merci originarie delle rispettive parti. Per beneficiare del trattamento tariffario preferenziale è tuttavia necessario che le merci esportate rispettino le regole di origine contenute nella Parte seconda (Commercio), Titolo primo, Capo 2 dell'Accordo medesimo.

- 7 Ai sensi dell'art. 1, punto 19 del Regolamento (UE) n. 2446/2015, si intende per «esportatore»:
- «a) il privato che trasporta le merci che devono uscire dal territorio doganale dell'Unione se tali merci sono contenute nei bagagli personali dello stesso;
  - b) negli altri casi, quando a) non si applica:
    - i) 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;

esportazione e, successivamente allo svincolo, deve inoltrare le merci verso l'ufficio doganale di uscita, assicurando la regolare conclusione del regime.

Il necessario dialogo tra i due uffici doganali preposti alla gestione e al controllo del regime viene assicurato attraverso il sistema unionale denominato *AES (Automated Export System)*, che garantisce il tracciamento elettronico delle spedizioni vincolate al regime, identificate da uno specifico numero di riferimento (*MRN Movement Reference Number*), e conferma la materiale uscita delle merci dal territorio doganale dell'Unione europea.

Il regime doganale dell'esportazione assume, altresì, uno specifico rilievo in relazione ai suoi delicati riflessi in ambito fiscale (Iva, accise).

La normativa in materia di imposta sul valore aggiunto, in particolare, di cui al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ricollega infatti alla disciplina doganale dell'esportazione la possibilità di qualificare un'operazione di cessione quale *non imponibile* a livello fiscale, proprio in ragione del fatto che le merci dichiarate per l'esportazione non sono destinate al consumo nel territorio dello Stato<sup>8</sup>.

Alla luce di tali previsioni normative, la prova documentale dell'effettiva uscita delle merci (c.d. *visto uscire*) assume pertanto, sia ai fini doganali, che ai fini fiscali, una fondamentale importanza.

Nel nuovo sistema informatizzato di gestione del regime, la prova dell'uscita è **costituita** da un messaggio di "notifica dell'uscita delle merci" generato direttamente dal sistema informatico doganale a seguito della verifica, da

ii) quando i) non si applica, 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».

8 Si riporta uno stralcio di quanto stabilito dall'art. 8 del d.P.R. n. 633/1972:

«Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili:

a) le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni. L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'art. 21, comma 4, terzo periodo, lettera a). Nel caso in cui avvenga tramite servizio postale l'esportazione deve risultare nei modi stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro delle poste e delle telecomunicazioni;

b) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, ad eccezione dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità economica europea; l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura».

parte dell'ufficio doganale di uscita, dell'effettiva uscita delle merci dal territorio dell'Unione<sup>9</sup>.

Laddove l'operatore non disponga della suddetta prova, ad esempio per carenza dei documenti o dei dati necessari ai fini della ricerca, la normativa doganale unionale (art. 335 del Regolamento UE n. 2447/2015) prevede, in ogni caso, la possibilità di acquisire alcuni documenti che costituiscono valida prova alternativa dell'avvenuta esportazione<sup>10</sup>.

In particolare, tale prova può essere fornita mediante uno dei seguenti elementi o mediante una combinazione degli stessi:

- a) una copia della bolla di consegna firmata o autenticata dal destinatario fuori dal territorio doganale dell'Unione;
- b) la prova del pagamento;
- c) la fattura;
- d) la bolla di consegna;
- e) un documento firmato o autenticato dall'operatore economico che ha portato le merci fuori dal territorio doganale dell'Unione;
- f) un documento trattato dall'autorità doganale di uno Stato membro o di un paese terzo, in conformità delle norme e delle procedure applicabili in tale Stato o paese;
- g) le scritture degli operatori economici relative alle merci fornite a navi, aeromobili o impianti *offshore*.

## 5.2 Regimi speciali

Con l'applicazione, a decorrere dal 1° maggio 2016, del nuovo codice doganale unionale, la materia dei regimi doganali non definitivi (nella precedente codificazione denominati *regimi sospensivi e regimi doganali economici* e ora ridefiniti quali *regimi speciali*), ha subito una profonda rivisitazione, che ha semplificato la classificazione sistematica degli stessi, ampliando la portata delle norme comuni di natura orizzontale e rendendo complessivamente più armonizzata la

9 Tale messaggio viene reso disponibile alla consultazione da parte degli operatori attraverso un apposito servizio (*AES - Notifica di esportazione del MRN*) sul sito internet dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, nonché sul sito della Commissione europea *Taxation and Customs Union - Taxud (MRN Follow-up)*. Per effettuare tale consultazione, è indispensabile disporre del numero di riferimento della spedizione (*MRN*) riportato sulla documentazione doganale di esportazione.

10 È opportuno ricordare che anche la normativa doganale nazionale (art. 346 del d.P.R. n. 43/1973) prevede la possibilità per gli esportatori di fornire una prova alternativa dell'avvenuta esportazione, mediante l'esibizione di documenti di trasporto internazionale o di attestazioni ufficiali rilasciate da autorità estere.

normativa in materia, assicurando in tal modo la possibilità di un utilizzo più esteso di alcune specifiche modalità applicative<sup>11</sup>.

In particolare, vengono ora disciplinati a livello trasversale i seguenti aspetti di carattere operativo e procedurale: necessità di rilascio di un'autorizzazione da parte dell'autorità doganale (che, a certe condizioni, può avere anche efficacia retroattiva)<sup>12</sup>; obbligo di prestare una garanzia; obbligo di tenuta di scritture contabili; possibilità di trasferimento dei diritti e degli obblighi collegati ai regimi; possibilità di circolazione delle merci vincolate ai regimi; possibilità di utilizzo di merci equivalenti<sup>13</sup>.

All'interno dei regimi speciali rientra anche il regime del **transito** unionale, caratterizzato da uno specifico e consolidato impianto normativo, che consente il trasferimento fisico delle merci da un punto all'altro del territorio doganale dell'Unione europea, senza applicazione dei dazi e delle misure di politica commerciale eventualmente previsti.

In tale contesto, sono previste due diverse forme di vincolo al regime, in relazione allo *status* doganale delle merci interessate: il transito esterno (T1) permette la circolazione, da una località all'altra dell'Unione europea, di merci non unionali o, in particolari situazioni, anche di merci unionali che devono essere esportate verso paesi terzi; il transito interno (T2) ha, invece, ad oggetto merci unionali che circolano da un punto all'altro del territorio doganale dell'Unione, con attraversamento di un paese terzo<sup>14</sup>.

Per l'utilizzo del regime, viene richiesta all'operatore la prestazione di una garanzia, a copertura dei diritti potenzialmente gravanti sulle merci trasportate,

---

11 Cfr. gli artt. da 210 a 225 del Reg. UE n. 952/2013, gli artt. da 161 a 183 del Reg. UE n. 2446/2015 e gli artt. da 258 a 271 del Reg. UE n. 2447/2015.

12 Si segnala che, a partire dal 2017, le istanze degli operatori e le autorizzazioni/decisioni adottate dall'autorità doganale non vengono più presentate e gestite in forma cartacea, ma attraverso il nuovo sistema informatizzato unionale delle decisioni doganali (*Customs Decisions*). Tale sistema permette agli operatori economici, previo accesso all'apposito *Trader Portal*, di presentare in formato elettronico le proprie istanze e agli uffici doganali competenti di gestire tali richieste e rilasciare i relativi provvedimenti attraverso il *Customs Decisions Management System*.

13 Le *merci equivalenti* consistono in merci unionali immagazzinate, utilizzate o trasformate al posto di merci (non unionali) vincolate a un regime speciale. Le merci equivalenti presentano lo stesso codice di nomenclatura combinata a otto cifre, la stessa qualità commerciale e le stesse caratteristiche tecniche delle merci che sostituiscono.

14 Si segnala, altresì, l'adesione dell'Unione europea alla «convenzione relativa ad un regime comune di transito» del 20 maggio 1987 (GU L 226 del 13.8.1987, pag. 2), in base alla quale la procedura è utilizzabile anche negli scambi tra l'Unione europea, i paesi EFTA (Svizzera, Liechtenstein, Norvegia e Islanda), la Turchia, la Macedonia del Nord, la Serbia, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord e, da ultimo, l'Ucraina, tutte parti contraenti della citata convenzione.

che sarà poi svincolata una volta constatata dall'autorità doganale la regolare conclusione del regime<sup>15</sup>.

Il regime del **deposito doganale**, che nella nuova codificazione ricomprende anche le zone franche<sup>16</sup>, risponde all'esigenza economica di immagazzinamento e di custodia delle merci provenienti da paesi terzi, mantenendo le stesse nella condizione giuridica di merci "allo stato estero", consentendo in tal modo la sospensione del pagamento dei diritti doganali e dell'applicazione di eventuali misure di politica commerciale, fino al successivo momento di estrazione delle merci stesse dal deposito.

Per deposito doganale si intende un qualsiasi luogo autorizzato dall'autorità doganale e sottoposto al suo controllo, in cui le merci possono essere immagazzinate alle condizioni stabilite.

Nel deposito doganale è consentito l'immagazzinamento, principalmente, di merci non unionali, ma anche di merci unionali, nei casi in cui una normativa specifica preveda, in relazione al loro collocamento nel deposito, il beneficio di misure connesse con l'esportazione delle merci.

Le merci vincolate al regime possono essere detenute nel deposito senza limiti di tempo.

Si può poi distinguere il deposito pubblico, utilizzabile da qualsiasi persona per l'immagazzinamento della merce, dal deposito privato, destinato unicamente a immagazzinare merci del depositario, cioè la persona autorizzata a gestire il deposito doganale.

Uno dei più importanti elementi per la concessione e la gestione del regime è costituito dalla tenuta di idonee scritture contabili di magazzino (c.d. contabilità materie), in modo da consentire i dovuti riscontri da parte dell'autorità doganale ai fini del controllo della regolare movimentazione delle merci.

Per la gestione di un deposito doganale è altresì necessaria la preventiva autorizzazione dell'autorità doganale competente, nonché la prestazione di un'idonea garanzia, a copertura dei diritti gravanti sulle merci introdotte nel deposito.

Il **perfezionamento attivo** è il regime doganale che permette di introdurre temporaneamente nel territorio doganale dell'Unione merci allo stato estero,

---

15 A partire dal 2000, la gestione del regime del transito è stata interessata da un processo di informatizzazione denominato *NCTS (New Computerized Transit System)*, che consente il tracciamento elettronico delle spedizioni (identificate da uno specifico numero di riferimento *MRN*), con un dialogo tra i diversi uffici doganali interessati (di partenza, di passaggio e di destinazione).

16 Come stabilito dall'art. 243 del Reg. UE n. 952/2013, gli Stati membri possono destinare talune parti del territorio doganale dell'Unione a zona franca. Per ogni zona franca, lo Stato membro stabilisce l'area interessata e i punti di entrata e di uscita, sottoposti a vigilanza doganale.

allo scopo di sottoporle a lavorazione, senza che siano soggette al pagamento dei diritti gravanti e alle misure di politica commerciale<sup>17</sup>.

Con il codice doganale unionale, di cui al Regolamento (UE) n. 952/2013, sono state apportate diverse innovazioni alla disciplina del regime in argomento, tra le quali si evidenzia, in particolare, l'eliminazione dell'obbligo di riesportazione dei prodotti ottenuti (c.d. *prodotti compensatori*), rendendo, quindi, possibile per gli operatori il vincolo di tali prodotti a un diverso regime<sup>18</sup>.

Tra le particolarità del regime, si segnala inoltre la modalità della *compensazione per equivalenza*, che consente agli operatori a ciò autorizzati di utilizzare indifferentemente, ai fini delle lavorazioni, le merci estere temporaneamente importate oppure merci unionali aventi le stesse caratteristiche tecniche e qualità commerciali.

L'istanza di autorizzazione al regime va presentata all'ufficio doganale territorialmente competente, in base al luogo nel quale è tenuta la contabilità principale del richiedente ai fini doganali e in cui dovrà essere effettuata almeno una parte delle operazioni di perfezionamento; in alcuni casi di maggior rilievo, nei quali, dal rilascio dell'autorizzazione, potrebbe derivare un pregiudizio per gli interessi essenziali dei produttori unionali, è previsto un preventivo esame delle condizioni economiche, svolto a livello di comitato tecnico in sede unionale.

Il regime doganale del **perfezionamento passivo** permette invece, in modo speculare al perfezionamento attivo, l'invio temporaneo di merci unionali in paesi terzi, per l'effettuazione di lavorazioni sulle stesse e la successiva reimportazione dei prodotti ottenuti.

Con il ricorso a tale regime, gli operatori possono conseguire sensibili benefici in termini di tassazione dei prodotti reimportati, in quanto l'entità dei diritti applicati su detti prodotti all'atto della reimportazione risulta notevolmente ridotta, in ragione del fatto che una componente degli stessi è costituita dai materiali unionali in precedenza esportati, assumendosi quindi, quale valore in dogana dei prodotti reimportati, l'importo corrispondente al solo compenso di lavorazione.

La categoria dei regimi speciali comprende anche l'uso particolare, nuova categoria all'interno della quale vengono accorpati il regime dell'ammissione temporanea e quello dell'uso finale.

---

17 Tale regime comporta notevoli benefici per le imprese dell'Unione europea, permettendo alle stesse di offrire i propri beni e servizi sul mercato internazionale a condizioni più concorrenziali, grazie al risparmio dei dazi previsti sui materiali temporaneamente importati.

18 Ulteriore elemento di novità è rappresentato dalla prevista applicazione, in caso di nascita dell'obbligazione doganale, degli elementi di tassazione propri dei prodotti compensatori, fatta salva la possibilità per l'operatore di richiedere, in sede di presentazione dell'istanza di autorizzazione al regime, l'applicazione dell'aliquota daziaria afferente alle merci importate, come era ordinariamente previsto in precedenza.

L'**ammissione temporanea** è un regime agevolativo dei traffici internazionali, che consente l'utilizzazione temporanea nel territorio doganale dell'Unione di merci terze e la loro successiva riesportazione, in esonero (totale o parziale, secondo le particolari casistiche<sup>19</sup>) dal pagamento dei dazi e senza applicazione delle misure di politica commerciale.

Tale regime viene utilizzato principalmente per particolari situazioni tipiche, individuate dalla normativa, come ad esempio la partecipazione a fiere, mostre o manifestazioni sportive<sup>20</sup>.

Con il vincolo al regime dell'**uso finale** (c.d. *end use*), infine, è possibile ottenere, per specifiche tipologie di merci non unionali individuate dalla tariffa doganale, l'immissione in libera pratica in esenzione daziaria o a dazio ridotto, a condizione che le stesse vengano utilizzate per le finalità stabilite.

L'effettivo utilizzo delle merci importate da parte dell'operatore per le finalità autorizzate viene quindi accertato, mediante specifiche attività di verifica contabile o di ispezione fisica delle merci, dall'ufficio doganale preposto al controllo.

---

19 Cfr. gli artt. da 207 a 216 e da 219 a 236 del Regolamento (UE) n. 2446/2015.

20 Lo strumento generalmente utilizzato a tal fine è il carnet ATA, rilasciato in Italia dalle Camere di Commercio, che permette uno snello e agevole passaggio delle frontiere, senza la necessità di espletare più volte le formalità doganali. La Convenzione doganale sul carnet A.T.A. (*Admission Temporaire - Temporary Admission*) per la temporanea importazione di merci è stata adottata il 6 dicembre 1961 dal Consiglio di Cooperazione doganale e ratificata dall'Italia con il d.P.R. 18.3.1963, n. 2070.



## 6. Export control e sanzioni doganali

### 6.1 Restrizioni commerciali

Nell'ambito della Politica estera e di sicurezza comune (PESC), il Consiglio dell'Unione europea può decidere di imporre nei confronti di paesi terzi, entità o singoli, delle misure restrittive (sanzioni), anche in esecuzione di risoluzioni adottate dal Consiglio di sicurezza delle Nazioni Unite<sup>1</sup>.

Tali restrizioni possono consistere in misure di diversa natura, a seconda degli obiettivi che si prefiggono, e comprendono, tra l'altro, il congelamento di fondi e di risorse economiche, l'embargo sulle armi, l'embargo su attrezzature che potrebbero essere utilizzate per la repressione interna, restrizioni o proibizioni alle importazioni e divieto di esportazione di alcuni prodotti<sup>2</sup>.

Gli obiettivi fondamentali delle sanzioni, che possono essere adottate nei confronti di governi di paesi terzi, entità, gruppi, organizzazioni o individui, sono vari: salvaguardare i valori, gli interessi fondamentali e la sicurezza dell'UE; preservare la pace; consolidare e sostenere la democrazia, lo stato di diritto, i diritti umani e i principi del diritto internazionale; prevenire i conflitti e rafforzare la sicurezza internazionale.

Per tutte le misure restrittive adottate in sede unionale, gli Stati membri sono poi tenuti ad assicurarne l'applicazione attraverso autorità nazionali appositamente individuate<sup>3</sup>.

La conoscenza delle misure in vigore rappresenta pertanto un elemento di primaria importanza per gli operatori del commercio internazionale e, a tal fine,

---

1 Articolo 215 TFUE (ex articolo 301 del TCE) «1. Quando una decisione adottata conformemente al capo 2 del titolo V del trattato sull'Unione europea prevede l'interruzione o la riduzione, totale o parziale, delle relazioni economiche e finanziarie con uno o più paesi terzi, il Consiglio, deliberando a maggioranza qualificata su proposta congiunta dell'alto rappresentante dell'Unione per gli affari esteri e la politica di sicurezza e della Commissione, adotta le misure necessarie. Esso ne informa il Parlamento europeo. 2. Quando una decisione adottata conformemente al capo 2 del titolo V del trattato sull'Unione europea lo prevede, il Consiglio può adottare, secondo la procedura di cui al paragrafo 1, misure restrittive nei confronti di persone fisiche o giuridiche, di gruppi o di entità non statali. 3. Gli atti di cui al presente articolo contengono le necessarie disposizioni sulle garanzie giuridiche».

2 Cfr. gli *Orientamenti sull'attuazione e la valutazione delle misure restrittive (sanzioni) nel contesto della politica estera e di sicurezza comune dell'UE – Aggiornamento*, elaborati dal Segretariato Generale del Consiglio, documento 5664/18 del 4 maggio 2018.

3 Le autorità nazionali competenti in Italia sono individuate nel Ministero dell'economia e delle finanze – Comitato di sicurezza finanziaria (per le misure di natura finanziaria) e nel Ministero degli affari esteri e della cooperazione internazionale – Autorità nazionale – UAMA (Unità per le autorizzazioni dei materiali d'armamento) per le altre tipologie di sanzioni.

l'Unione europea assicura il costante aggiornamento degli elenchi dei soggetti interessati dalle sanzioni<sup>4</sup> nonché la mappatura, sia tematica che geografica, delle misure adottate<sup>5</sup>.

Con specifico riferimento alle restrizioni all'importazione e all'esportazione, anche la tariffa doganale comune (Taric) rappresenta un fondamentale strumento di informazione, segnalando, per ciascun codice prodotto, le eventuali misure restrittive in vigore e i relativi riferimenti normativi.

L'eventuale violazione delle regolamentazioni vigenti in materia di restrizioni può comportare l'applicazione di sanzioni amministrative o configurare, nei casi più gravi, un illecito penale. Tali aspetti vengono disciplinati a livello nazionale e, in Italia, trovano la loro fonte normativa nel decreto legislativo 15 dicembre 2017, n. 221<sup>6</sup>.

Il citato decreto reca disposizioni di adeguamento dell'ordinamento interno a quello dell'Unione europea e internazionale, con particolare riferimento alle disposizioni regolamentari concernenti: il regime di controllo delle esportazioni, del trasferimento, dell'intermediazione e del transito di prodotti a duplice uso; il commercio di determinate merci che potrebbero essere utilizzate per la pena di morte, per la tortura o per altri trattamenti o pene crudeli, inumani o degradanti; le ulteriori misure restrittive nei confronti di determinati paesi terzi assoggettati ad embargo commerciale.

Da tutto quanto sopra, risulta evidente come il fattore dell'export control rappresenti ormai un elemento imprescindibile per gli operatori del commercio internazionale, i quali sono chiamati ad avviare un processo di acquisizione di competenze e di necessaria verifica, sin dalle fasi preliminari, della regolarità delle transazioni internazionali poste in essere, sotto tutti i possibili profili di esposizione al rischio di violazione delle misure in vigore<sup>7</sup>.

4 Vd. European Commission, *European Union Consolidated Financial Sanctions List*.

5 Vd. European Commission – Finance, *Sanctions Map*.

6 *Attuazione della delega al Governo di cui all'articolo 7 della legge 12 agosto 2016, n. 170, per l'adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni della normativa europea ai fini del riordino e della semplificazione delle procedure di autorizzazione all'esportazione di prodotti e di tecnologie a duplice uso e dell'applicazione delle sanzioni in materia di embarghi commerciali, nonché per ogni tipologia di operazione di esportazione di materiali proliferanti* (Gazzetta Ufficiale n. 13 del 17 gennaio 2018). L'applicazione di tale provvedimento normativo non si estende tuttavia ai materiali d'armamento (materiali che, per requisiti o caratteristiche tecnico-costruttive e di progettazione, sono tali da considerarsi costruiti per un prevalente uso militare o di corpi armati o di polizia), disciplinati dalla apposita legge 9 luglio 1990, n. 185 - *Nuove norme sul controllo dell'esportazione, importazione e transito dei materiali di armamento* (GU n. 163 del 14 luglio 1990).

7 A titolo di esempio, con riferimento alle misure restrittive adottate dall'Unione europea nei confronti della Federazione russa, in considerazione della guerra di aggressione contro l'Ucraina e nei confronti della Repubblica di Bielorussia, che vietano l'importazione o l'esportazione diretta o indiretta di varie tipologie di merci, con Avviso agli operatori economici, importatori ed esportatori (2022/C 145 I/01 del 01/04/2022), la Commissione europea consiglia agli operatori economici dell'UE di adottare adeguate misure di diligenza, al fine di

## 6.2 Dual Use: aspetti normativi e doganali

I beni a duplice uso sono i prodotti, inclusi il software e le tecnologie, che possono avere un utilizzo sia civile che militare, e comprendono i prodotti che possono essere impiegati per la progettazione, lo sviluppo, la produzione o l'uso di armi nucleari, chimiche o biologiche o dei loro vettori, compresi tutti quelli che possono avere sia un utilizzo non esplosivo, sia un qualsiasi impiego nella fabbricazione di armi nucleari o di altri ordigni esplosivi nucleari.

L'esportazione dei beni e delle tecnologie duali viene sottoposta a uno stringente sistema di controllo, necessario per assicurare il rispetto degli impegni e delle responsabilità internazionali degli Stati, in particolare in materia di non proliferazione, così rispondendo alle esigenze di sicurezza nazionale e internazionale.

Il presidio delle istanze di tutela della sicurezza internazionale, elaborate e condivise dagli Stati nelle diverse sedi preposte alla cooperazione nei settori di interesse<sup>8</sup>, può essere infatti efficacemente garantito solo attraverso un regime di controllo della circolazione dei beni che potrebbero essere utilizzati per le suddette finalità<sup>9</sup>.

---

evitare che le misure vengano eluse, ad esempio mediante esportazioni verso paesi terzi da cui tali merci possano essere facilmente deviate verso la Russia e la Bielorussia. Le misure di diligenza che gli esportatori e gli importatori sono invitati ad adottare consistono, ad esempio, nell'introduzione nei contratti di importazione e di esportazione di disposizioni volte a garantire che le merci importate o esportate non siano soggette a restrizioni. Le misure possono assumere la forma, ad esempio, di una dichiarazione in base alla quale il rispetto di tale disposizione è un elemento essenziale del contratto, o di clausole contrattuali che impegnano l'importatore in paesi terzi a non esportare le merci in questione in Russia o in Bielorussia, e a non rivendere le merci in questione a terzi partner commerciali che non si impegnano a non esportare le merci in questione in Russia o in Bielorussia e attribuendo loro la responsabilità qualora riesportino i prodotti in questione verso tali paesi.

8 Si tratta, in particolare, dei seguenti organismi: Gruppo Australia (*Australia Group*), concernente le armi chimiche e biologiche; il regime di non proliferazione nel settore missilistico (*Missile Technology Control Regime MTCR*); il gruppo dei fornitori nucleari (*Nuclear Suppliers Group NSG*); l'intesa di Wassenaar (*Wassenaar Arrangement on Export Controls for Conventional Arms and Dual-Use Goods and Technologies*) e la convenzione sulle armi chimiche (*CWC*).

9 Significativo, al riguardo, quanto richiamato dai seguenti *considerando* del Reg. (UE) n. 2021/821:

«(26) Le disposizioni e le decisioni nazionali relative alle esportazioni di prodotti a duplice uso dovrebbero essere adottate nell'ambito della politica commerciale comune, in particolare del regolamento (UE) 2015/479» [relativo a un regime comune applicabile alle esportazioni] «del Parlamento europeo e del Consiglio. L'applicazione efficace e coerente dei controlli in tutto il territorio doganale dell'Unione dovrebbe essere garantita tramite adeguati scambi di informazioni e consultazioni sulle disposizioni e sulle decisioni nazionali».

«(27) L'esistenza di un sistema comune di controllo rappresenta un presupposto indispensabile per la libera circolazione dei prodotti a duplice uso all'interno del territorio doganale dell'Unione».

Il principale riferimento normativo è oggi costituito dal **Regolamento (UE) n. 821/2021 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 maggio 2021**, che istituisce un regime dell'Unione di controllo delle esportazioni, dell'intermediazione, dell'assistenza tecnica, del transito e del trasferimento di prodotti a duplice uso<sup>10</sup>.

In forza di quanto stabilito dall'art. 3 del Regolamento n. 821/2021,

1. L'esportazione di prodotti a duplice uso compresi negli elenchi di cui all'allegato I è subordinata ad autorizzazione. 2. Può essere subordinata ad autorizzazione, a norma dell'articolo 4, 5, 9 o 10, anche l'esportazione verso tutte o talune destinazioni di determinati prodotti a duplice uso non compresi negli elenchi di cui all'allegato I.

Emerge pertanto, per i prodotti sottoposti al regime di controllo, la distinzione in due macro-categorie, quella dei prodotti espressamente contemplati nell'allegato I (c.d. prodotti listati) e quella dei prodotti i quali, pur non compresi nel citato allegato (c.d. prodotti non listati), possono essere comunque sottoposti dagli Stati membri a divieto o ad autorizzazione per l'esportazione, in presenza delle specifiche casistiche e finalità individuate dagli artt. 4, 5, 9 o 10 (c.d. catch-all clause)<sup>11</sup>. Inoltre, come previsto dall'art. 11, per i prodotti a duplice uso elencati nell'allegato IV, è richiesta un'autorizzazione anche per il trasferimento all'interno dell'Unione europea.

Il Regolamento (UE) n. 821/2021 prevede le seguenti tipologie di autorizzazioni di esportazione: a) autorizzazioni di esportazione specifiche; b) autorizzazioni globali di esportazione; c) autorizzazioni generali di esportazione nazionali; d) autorizzazioni generali di esportazione dell'Unione per le esportazioni di

10 GU L 206 del 11/06/2021, pagg. 1–461. Con tale atto, entrato in vigore a decorrere dal 9 settembre 2021, si è provveduto alla rifusione della materia in precedenza disciplinata dal Regolamento (CE) n. 428/2009, che aveva subito, nel tempo, numerose e sostanziali modifiche.

11 In particolare, l'art. 4 individua i casi in cui i prodotti sono o possono essere destinati, in tutto o in parte: a) ad un uso collegato allo sviluppo, alla produzione, alla movimentazione, al funzionamento, alla manutenzione, alla conservazione, all'individuazione, all'identificazione o alla disseminazione di armi chimiche, biologiche o nucleari o di altri congegni esplosivi nucleari oppure allo sviluppo, alla produzione, alla manutenzione o alla conservazione di missili che possano essere utilizzati come vettori di tali armi; b) a scopi militari, se il paese acquirente o il paese di destinazione è soggetto a un embargo sugli armamenti; c) ad un uso come parti o componenti di prodotti militari, figuranti nell'elenco nazionale dei materiali di armamento, che sono stati esportati dal territorio di uno Stato membro senza autorizzazione o in violazione dell'autorizzazione prevista dalla legislazione nazionale dello stesso Stato membro; l'art. 5 individua i prodotti di sorveglianza informatica che sono o possono essere destinati, in tutto o in parte, a un uso connesso alla repressione interna e/o all'attuazione di gravi violazioni dei diritti umani o del diritto umanitario internazionale; gli artt. 9 e 10 prevedono i casi in cui l'esportazione può essere vietata o subordinata ad autorizzazione per motivi di pubblica sicurezza, inclusa la prevenzione di atti di terrorismo, o di rispetto dei diritti umani.

taluni prodotti verso determinate destinazioni, a condizioni e requisiti specifici per l'utilizzo di cui alle sezioni da A ad H dell'allegato II<sup>12</sup>.

Più nel dettaglio, l'«autorizzazione di esportazione specifica» è un'autorizzazione concessa a uno specifico esportatore per un utilizzatore finale o destinatario di un paese terzo e riguardante uno o più prodotti a duplice uso; l'«autorizzazione globale di esportazione» è un'autorizzazione concessa a un determinato esportatore per un tipo o una categoria di prodotti a duplice uso, che può essere valida per le esportazioni verso uno o più utilizzatori finali specifici e/o in uno o più paesi terzi specifici; l'«autorizzazione generale di esportazione nazionale» è un'autorizzazione all'esportazione definita dalla legislazione nazionale conformemente all'articolo 12, paragrafo 6, e alla sezione C dell'allegato III; l'«autorizzazione generale di esportazione dell'Unione» è un'autorizzazione all'esportazione per le esportazioni verso determinati paesi di destinazione, concessa a tutti gli esportatori che rispettino le condizioni e i requisiti elencati nelle sezioni da A ad H dell'allegato II.

Come previsto dal considerando n. 36 del Regolamento (UE) n. 821/2021, «per garantire la corretta applicazione del presente regolamento, ciascuno Stato membro dovrebbe adottare misure intese a conferire adeguati poteri alle autorità competenti». In tal senso, viene quindi in evidenza la normativa nazionale, con particolare riferimento all'individuazione delle autorità nazionali responsabili dell'applicazione delle disposizioni e competenti al rilascio delle previste autorizzazioni; alla definizione delle procedure autorizzative, nonché alla previsione delle specifiche sanzioni nei casi di violazione della normativa.

Tali disposizioni nazionali, in ogni caso, vengono inserite in un contesto coordinato dalla Commissione europea, improntato alla cooperazione diretta e allo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri, al fine di rendere più efficiente il regime di controllo delle esportazioni dell'Unione e assicurare l'attuazione e l'applicazione coerenti ed efficaci del controllo in tutto il territorio doganale dell'Unione (art. 23).

In Italia, l'autorità competente è individuata nell'Unità per l'autorizzazione dei materiali d'armamento (UAMA) presso il Ministero degli affari esteri e della cooperazione internazionale, in virtù di quanto stabilito dall'art. 2 del decreto legge 21 settembre 2019, n. 104, convertito dalla legge 18 novembre 2019<sup>13</sup>.

12 Viene anche prevista l'«autorizzazione per grandi progetti», cioè un'autorizzazione di esportazione specifica o un'autorizzazione globale di esportazione concessa a un determinato esportatore per un tipo o una categoria di prodotti a duplice uso, che può essere valida per le esportazioni verso uno o più utilizzatori finali specifici, in uno o più paesi terzi specifici, ai fini di uno specifico progetto su larga scala.

13 Con tale norma sono state trasferite al Ministero degli affari esteri e della cooperazione internazionale le funzioni in materia di definizione delle strategie della politica commerciale e promozionale con l'estero e di sviluppo dell'internazionalizzazione del sistema Paese, in precedenza attribuite al Ministero dello sviluppo economico.

Come stabilito dall'art. 8, comma 7 *bis*<sup>14</sup>, del D. Lgs. n. 221/2017, i procedimenti autorizzativi si svolgono esclusivamente tramite un sistema telematico, basato su una piattaforma digitale integrata, che garantisce la protezione, la disponibilità, l'accessibilità, l'integrità e la riservatezza dei dati, nonché la continuità operativa del sistema, cui si accede esclusivamente su base personale, mediante idonei meccanismi di autenticazione. A tal fine, a partire dal 1° luglio 2022, è stato attivato il nuovo portale di *E-licensing*, che consente la gestione informatizzata delle istanze e delle autorizzazioni all'esportazione di beni e tecnologie a duplice uso, di beni soggetti al Reg. (UE) n. 125/2019 (c.d. *regolamento antitortura*), nonché di beni e tecnologie soggetti a restrizioni da parte dell'Ue verso paesi terzi<sup>15</sup>.

Il Capo V del Regolamento n. 821/2021, intitolato *Procedure doganali*, prevede quindi che, in occasione dell'espletamento delle formalità per l'esportazione di prodotti a duplice uso presso l'ufficio doganale competente per l'accettazione della dichiarazione di esportazione<sup>16</sup>, l'esportatore deve fornire la prova che tutte le autorizzazioni di esportazione necessarie sono state ottenute (art. 21). In tale fase, laddove l'autorità doganale abbia motivo di sospettare irregolarità in merito al rilascio dell'autorizzazione o vi siano altri elementi in merito alla potenziale applicazione delle misure restrittive, la procedura di esportazione può essere sospesa, al fine di avviare ogni opportuna procedura di consultazione, in cooperazione con le autorità preposte al rilascio delle autorizzazioni, anche in altri Stati membri. Se detta autorità competente decide di mantenere l'autorizzazione o di non intervenire, deve fornire risposta entro un termine stabilito; in tal caso, o se non è pervenuta alcuna risposta nei termini previsti, i prodotti a duplice uso sono immediatamente svincolati per l'esportazione.

14 Comma inserito dall'art. 35 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito con modificazioni dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 (G.U. 20/05/2022, n. 117).

15 Per il relativo utilizzo, è indispensabile che l'esportatore sia in possesso della propria identità digitale ECAS (*EU Login*), necessaria per l'accesso a qualsiasi programma digitale dell'Ue, da richiedere tramite il sito: <https://webgate.ec.europa.eu/cas/>. Una volta ottenuta l'identità ECAS/EU Login, il legale rappresentante della società potrà accedere al sistema di *e-licensing* e fare richiesta d'iscrizione come "esportatore ufficialmente riconosciuto dal sistema".

16 L'art. 221 del Reg. di esecuzione (UE) n. 2447/2015 individua la competenza dei seguenti uffici doganali per il vincolo delle merci al regime di esportazione: a) l'ufficio doganale competente per il luogo in cui l'esportatore è stabilito; b) l'ufficio doganale competente per il luogo in cui le merci sono imballate o caricate per l'esportazione; c) un altro ufficio doganale dello Stato membro competente, per ragioni amministrative, per le operazioni di cui trattasi. Tuttavia, come previsto dall'art. 22 Reg. 821/2021, gli Stati membri possono disporre che le formalità doganali per l'esportazione di prodotti a duplice uso possano essere espletate esclusivamente presso determinati uffici doganali all'uopo abilitati. Qualora si avvalgano di tale facoltà, gli Stati membri comunicano alla Commissione l'elenco degli uffici doganali debitamente abilitati. La Commissione pubblica tali informazioni nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, serie C.

Gli esportatori di prodotti a duplice uso sono, inoltre, obbligati alla tenuta e alla conservazione, per almeno cinque anni, di dettagliate scritture e della documentazione commerciale relativa alle loro esportazioni (fatture, manifesti, documenti di trasporto o altri documenti di spedizione) che contengano informazioni sufficienti per determinare: a) una descrizione dei prodotti a duplice uso; b) la quantità dei prodotti a duplice uso; c) il nominativo e l'indirizzo dell'esportatore e del destinatario; d) qualora siano conosciuti, l'uso finale e l'utilizzatore finale dei prodotti a duplice uso (art. 27).

Come detto sopra, l'impianto sanzionatorio per le violazioni in materia di embarghi commerciali, nonché per ogni tipologia di operazione di esportazione di materiali proliferanti, viene stabilito in Italia dal **decreto legislativo 15 dicembre 2017, n. 221** che, all'art. 18, prevede per i prodotti a duplice uso, sia listati che non listati, l'applicazione di sanzioni di carattere penale o amministrativo, individuando diverse fattispecie di illecito<sup>17</sup>.

Alla luce di quanto sopra, appare fondamentale, per gli operatori del commercio internazionale, acquisire quelle competenze che consentano di adottare le corrette procedure finalizzate all'individuazione e alla prevenzione di possibili rischi di violazione della normativa sulle restrizioni all'esportazione dei prodotti a duplice uso.

<sup>17</sup> Art. 18 *Sanzioni relative ai prodotti a duplice uso ed ai prodotti a duplice uso non listati.*

«1. Chiunque effettua operazioni di esportazione di prodotti a duplice uso o di prodotti a duplice uso non listati, anche in forma intangibile, di transito o di trasferimento all'interno dell'Unione europea, ovvero presta servizi di intermediazione concernenti i prodotti medesimi, senza la relativa autorizzazione, ovvero con autorizzazione ottenuta fornendo dichiarazioni o documentazione false, è punito con la reclusione da due a sei anni o con la multa da euro 25.000 a euro a 250.000 euro.

2. Chiunque effettua le operazioni di cui al comma 1 in difformità dagli obblighi prescritti dalla relativa autorizzazione, è punito con la reclusione da uno a quattro anni o con la multa da euro 15.000 a euro a 150.000 euro.

3. È prevista la confisca obbligatoria delle cose che servirono o furono destinate a commettere i reati, di cui ai commi 1 e 2. Quando non è possibile disporre la confisca delle cose di cui al primo periodo è ordinata la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente al prezzo o al profitto del reato.

4. L'esportatore o l'intermediario che non fornisce all'Autorità competente le informazioni prescritte dall'articolo 9, comma 7, è punito con la pena dell'arresto fino a due anni o con l'ammenda da euro 15.000 ad euro 90.000.

5. L'esportatore di prodotti a duplice uso o di prodotti a duplice uso non listati o l'intermediario che omette di comunicare le variazioni delle informazioni e dei dati intervenute dopo la presentazione della domanda, che omette di indicare sui documenti e, se prescritto, su registri commerciali, gli elementi previsti dall'articolo 20, paragrafo 1, del regolamento duplice uso, o che non adempie agli obblighi di conservazione previsti dall'articolo 10, comma 8, o non presenta i documenti richiesti dall'Autorità competente a norma dell'articolo 10, comma 8, e dell'articolo 17, comma 2, è punito, salvo che il fatto costituisca reato, con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da 15.000 a 90.000 euro. Alla medesima sanzione è assoggettato l'esportatore che non adempie agli obblighi di conservazione ed esibizione di cui all'articolo 11, comma 8, e all'articolo 12, comma 6».

Con tale obiettivo, per consentire agli operatori di sviluppare una maggiore consapevolezza sulla materia, da alcuni anni la Commissione europea ha sviluppato un **Programma Interno di Conformità** (ICP), consolidato nella Raccomandazione (UE) n. 1318/2019 della Commissione del 30 luglio 2019<sup>18</sup>, il cui link è disponibile nei *Materiali di diritto doganale* del presente volume, e oggi richiamato anche all'interno del Regolamento (UE) n. 821/2021, il cui art. 2 punto 21) lo definisce come segue:

programma interno di conformità o “ICP” si riferisce a politiche e procedure efficaci, adeguate e proporzionate in corso adottate dagli esportatori al fine di facilitare la conformità alle disposizioni e agli obiettivi del presente regolamento nonché ai termini e alle condizioni delle autorizzazioni attuate a norma del presente regolamento, comprese, tra l'altro, misure di dovuta diligenza per valutare i rischi connessi all'esportazione dei prodotti per gli utenti finali e gli usi finali.

L'allegato alla predetta Raccomandazione contiene, per l'appunto, gli orientamenti dell'Ue sui programmi interni di conformità (PIC) relativi ai controlli del commercio dei prodotti a duplice uso, con i quali si vuole fornire

un quadro di riferimento per l'individuazione e la gestione dell'impatto dei controlli del commercio dei prodotti a duplice uso e per l'attenuazione dei rischi associati, al fine di aiutare le imprese a mantenere un rigoroso rispetto delle pertinenti disposizioni legislative e regolamentari dell'UE e nazionali.

In tale documento, gli elementi fondamentali ritenuti essenziali ai fini dell'efficacia del programma interno di conformità vengono così individuati: 1. impegno dell'alta dirigenza a garantire la conformità 2. struttura organizzativa, responsabilità e risorse 3. formazione e sensibilizzazione 4. processi e procedure di verifica delle transazioni 5. valutazione delle prestazioni, audit, segnalazioni e azioni correttive 6. tenuta dei registri e documentazione 7. sicurezza fisica e delle informazioni.

Attraverso il programma interno di conformità, gli operatori possono, pertanto, approntare uno strumento di verifica della filiera delle proprie operazioni in modo sistematico e accurato (*due diligence*), per valutare i rischi connessi all'esportazione dei prodotti, in considerazione degli utilizzatori finali (*end user*) e degli usi finali (*end use*) previsti.

Pertanto, in virtù di quanto previsto dagli artt. 12 e 15 del Reg. (UE) n. 821/2021, ai fini del rilascio delle autorizzazioni di esportazione globali, i richiedenti sono ora tenuti ad adottare un programma interno di conformità. Inoltre, con particolare riferimento al settore della ricerca, la Commissione ha adottato

---

18 GU L 205 del 5.8.2019, pagg. 15–32.

l'ulteriore Raccomandazione (UE) 2021/1700 del 15 settembre 2021<sup>19</sup>, con la duplice finalità di: a) fornire un quadro di riferimento per aiutare gli organismi di ricerca e i ricercatori, i responsabili della ricerca e il personale addetto alla conformità a individuare, gestire e attenuare i rischi associati al controllo delle esportazioni di prodotti a duplice uso, nonché a facilitare il rispetto delle pertinenti disposizioni legislative e regolamentari dell'UE e nazionali; b) fornire un quadro di riferimento a sostegno delle autorità competenti degli Stati membri nell'elaborazione di programmi specifici di divulgazione e nella valutazione dei rischi legati alle attività di ricerca, nell'esercizio della loro responsabilità decisionale relativa alle autorizzazioni di esportazione dei prodotti a duplice uso, elencati nell'allegato I del regolamento (UE) 2021/821.

In conclusione, quindi, le aziende esportatrici di beni con possibile carattere duale sono chiamate a svolgere un'analisi preventiva e approfondita dei propri prodotti, rilevando, sulla base delle loro caratteristiche tecniche, l'eventuale corrispondenza degli stessi con quelli ricompresi negli elenchi di controllo dell'UE e nazionali dei prodotti a duplice uso; al contempo, sarà altresì necessario effettuare una accurata verifica delle controparti commerciali e degli altri potenziali fattori di rischio collegati alle proprie transazioni internazionali.

### 6.3 Le sanzioni in materia doganale

Come previsto dall'art. 42 (*Applicazione di sanzioni*) del Regolamento (UE) n. 952/2013, istitutivo del codice doganale dell'Unione:

1. Ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive.
2. In caso di applicazione di sanzioni amministrative, esse possono avere tra l'altro la forma di:
  - a) un onere pecuniario imposto dalle autorità doganali, se del caso anche applicato in sostituzione di una sanzione penale;
  - b) revoca, sospensione o modifica di qualsiasi autorizzazione posseduta dall'interessato.

In conformità al principio di sussidiarietà, pertanto, l'Unione lascia alla competenza degli Stati membri la definizione delle sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale, fissando, tuttavia, i principi di massima – le

---

<sup>19</sup> Raccomandazione (UE) 2021/1700 della Commissione del 15 settembre 2021 sui programmi interni di conformità relativi ai controlli della ricerca riguardante prodotti a duplice uso ai sensi del regolamento (UE) 2021/821 del Parlamento europeo e del Consiglio, che istituisce un regime dell'Unione di controllo delle esportazioni, dell'intermediazione, dell'assistenza tecnica, del transito e del trasferimento di prodotti a duplice uso (GU L 338 del 23.9.2021, pagg. 1–52).

sanzioni devono essere *effettive, proporzionate e dissuasive* – finalizzati ad armonizzare, in tale materia, le legislazioni nazionali dei singoli Stati membri.

A livello nazionale, le norme fondamentali di riferimento per l'applicazione delle sanzioni di carattere amministrativo nel settore tributario sono contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con il quale è stato definito il quadro normativo di base che regola l'intera materia, mutuando numerosi principi e istituti dal sistema penale, quali, ad esempio, la personalità della sanzione, i principi di legalità e del *favor rei*, di imputabilità e colpevolezza, le cause di non punibilità, il concorso e la continuazione<sup>20</sup>.

Le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie sono di due tipi: sanzioni pecuniarie, consistenti nel pagamento di una somma di denaro, oppure sanzioni accessorie (quali, ad esempio, interdizioni o sospensioni da cariche o attività), irrogabili solo nei casi espressamente previsti dalla legge. Per determinare l'entità della sanzione, qualora sia previsto un ammontare variabile tra un minimo e un massimo, dovranno essere considerati i seguenti elementi: gravità della violazione, personalità dell'autore, precedenti fiscali.

Per l'irrogazione delle sanzioni da parte degli organi competenti viene stabilito un preciso iter procedimentale, che parte dalla fase di contestazione della violazione e si conclude con la vera e propria irrogazione della sanzione nei confronti del trasgressore.

In linea generale, ai sensi dell'art. 16 del decreto legislativo n. 472/97, è prevista in primo luogo la notifica al trasgressore di un atto di contestazione, con possibilità per quest'ultimo di definire il contesto in via agevolata, mediante il pagamento di un importo pari al terzo della sanzione determinata; se non avviene la definizione in via agevolata e non vengono presentate dal trasgressore memorie difensive in merito ai fatti contestati, l'atto di contestazione diviene vero e proprio provvedimento di irrogazione delle sanzioni. Per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, l'art. 17 del decreto legislativo n. 472/97 prevede invece la procedura di irrogazione immediata, con atto motivato, notificato al contribuente contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica<sup>21</sup>.

L'atto di contestazione di cui all'art. 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto

20 Si rammenta che, per l'applicazione delle sanzioni tributarie, deve farsi riferimento anche ai principi di carattere generale rinvenibili nello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212.

21 Si evidenzia, tuttavia, come il comma *1bis* dell'art. 17 d. lgs. n. 472/97 stabilisca che, all'accertamento doganale effettuato con criteri di selettività nella fase del controllo che precede la concessione dello svincolo, restano applicabili le previsioni dell'articolo 16 del medesimo decreto.

per l'accertamento dei singoli tributi (si evidenzia che, nel caso dei diritti doganali, tale termine è ridotto a tre anni)<sup>22</sup>.

Ciò premesso, la principale fonte normativa per l'individuazione delle diverse fattispecie sanzionatorie, sia di carattere amministrativo, che di carattere penale, previste in materia doganale, è rappresentata dal d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (Tuld).

Gli articoli da 302 a 321 del Tuld concernono, in particolare, varie ipotesi di **illeciti amministrativi**. Tra tali norme, è inserito anche l'art. 303, che stabilisce, come di seguito riportato, le sanzioni amministrative pecuniarie applicabili nei casi di differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate all'importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana:

1. Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento, il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa da euro 103 a euro 516 a meno che l'inesatta indicazione del valore non abbia comportato la rideterminazione dei diritti di confine nel qual caso si applicano le sanzioni indicate al seguente comma 3.

2. La disposizione di cui al comma 1 non si applica:

a) quando nei casi previsti dall'articolo 4, comma 2, lettera e), del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, pur essendo errata la denominazione della tariffa, è stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce, in modo da rendere possibile l'applicazione dei diritti;

b) quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce, e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;

c) quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci dichiarate.

3. Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata come segue:

a) per i diritti fino a 500 euro si applica la sanzione amministrativa da 103 a 500 euro;

b) per i diritti da 500,1 a 1.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 1.000 a 5.000 euro;

c) per i diritti da 1000,1 a 2.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 5.000 a 15.000 euro;

d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, si applica la sanzione amministrativa da 15.000 a 30.000 euro;

<sup>22</sup> Come stabilito dall'art. 20 del decreto legislativo n. 472/97, il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni; l'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento.

e) per i diritti pari o superiori a 4.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.

Tale articolo, la cui applicazione è molto frequente nella prassi operativa<sup>23</sup>, è stato oggetto di una profonda rivisitazione, con inasprimento delle sanzioni previste, ad opera dell'art. 11 del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con la legge 26 aprile 2012, n. 44, divenendo oggetto, nel corso degli anni, di una sempre maggiore attenzione da parte della giurisprudenza tributaria e di legittimità, a motivo della dubbia rispondenza delle sanzioni previste dal comma 3 al principio di proporzionalità.

Il comma 3 dell'articolo in argomento, che costituisce un'ipotesi aggravata della violazione contemplata dal comma 1, stabilisce infatti una sanzione di misura variabile, graduata in rapporto all'entità dei maggiori diritti accertati, che prevede, tuttavia, nei casi di maggiore gravità, l'applicazione di un importo minimo della sanzione pari a oltre sette volte l'importo dei diritti doganali dovuti.

Al riguardo, attesa la rilevanza della tematica, si richiama, nella parte *Materiali di diritto doganale* del presente volume, l'ordinanza della Corte di Cassazione 11 maggio 2022, n. 14908, nella quale viene esaminato il meccanismo applicativo della suddetta norma alla luce del principio unionale di proporzionalità.

Altra particolare fattispecie di sanzione amministrativa è rappresentata dal c.d. contrabbando depenalizzato, di cui all'art. 295-bis Tuld<sup>24</sup> (sanzioni amministrative per le violazioni di lieve entità), che stabilisce una sanzione pecuniaria da un minimo di due a un massimo di dieci volte i diritti evasi, nei casi in cui gli stessi non superino la soglia dei 4.000 euro.

Un ulteriore e più generalizzato intervento legislativo di depenalizzazione, nel cui ambito di applicazione sono rientrate anche alcune ipotesi di reato doganale, è rappresentato dal decreto legislativo 15 gennaio 2016, n. 8, che ha disposto la depenalizzazione dei reati per i quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda, stabilendo per tali fattispecie l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da un minimo di 5.000 euro a un massimo di 50.000 euro.

Nell'ambito applicativo di tale norma sono rientrate, tra l'altro, le ipotesi, in precedenza costituenti reato, di contrabbando di tabacchi lavorati esteri per quantitativi fino a dieci chilogrammi (art. 291 bis, comma 2 Tuld) e tutti gli altri casi di contrabbando puniti con la sola pena della multa o dell'ammenda,

---

23 È da osservarsi in proposito che, come riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità, la norma in argomento viene applicata anche ai casi di errata indicazione dell'origine delle merci, risultando quest'ultima uno degli elementi essenziali dell'accertamento doganale.

24 Tale articolo è stato inserito dall'art. 25 del decreto legislativo 30 dicembre 1999, n. 507.

a condizione che l'ammontare dei diritti di confine dovuti non sia superiore a diecimila euro<sup>25</sup>.

A completamento del quadro normativo riguardante le sanzioni doganali di natura amministrativa, possono infine menzionarsi l'art. 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nel quale vengono previste le violazioni relative alle esportazioni, nonché l'art. 35, comma 35, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da un minimo di 5.000 euro a un massimo di 10.000 euro, oltre alla sospensione o revoca di altri benefici o agevolazioni concessi agli operatori, nei casi di inottemperanza alle richieste di documenti o altre informazioni necessari al controllo degli elementi dichiarati all'atto del compimento delle operazioni doganali.

La tipica fattispecie di violazione della normativa doganale è in ogni caso costituita dal **contrabbando**, cioè la dolosa sottrazione di merci al pagamento dei diritti di confine la quale, come detto, conserva piena rilevanza penale, costituendo pertanto reato, in tutte le ipotesi non rientranti nelle sopra descritte casistiche oggetto, in diversi momenti, di depenalizzazione (cioè quando l'importo evaso superi la suddetta soglia di 10.000 euro oppure quando siano previste circostanze aggravanti che rendano applicabile anche una pena detentiva).

Gli articoli da 282 a 301-*bis* del Tuld concernono il contrabbando in tutte le sue diverse possibili configurazioni concrete<sup>26</sup>, con una norma di chiusura, rappresentata dall'art. 292 (altri casi di contrabbando), volta comunque a ricomprendere ogni eventuale ulteriore ipotesi, non espressamente prevista, di sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine dovuti<sup>27</sup>.

La pena base prevista dal Tuld per tutte le ipotesi di contrabbando è la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti, mentre per le ipotesi di contrabbando di tabacchi lavorati esteri, di contrabbando

25 Tale soglia di punibilità di carattere penale per le violazioni doganali viene individuata dalla direttiva (UE) n. 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (GUUE L 198 del 28 luglio 2017), recepita nell'ordinamento nazionale con decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75 (GU n. 177 del 15 luglio 2020).

26 Sono quindi distintamente previste, dagli articoli da 282 a 291bis, le seguenti fattispecie: contrabbando nel movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali, contrabbando nel movimento delle merci nei laghi di confine, contrabbando nel movimento marittimo delle merci, contrabbando nel movimento delle merci per via aerea, contrabbando nelle zone extra-doganali, contrabbando per indebito uso di merci importate con agevolazioni doganali, contrabbando nei depositi doganali, contrabbando nel cabotaggio e nella circolazione, contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti, contrabbando nell'importazione od esportazione temporanea, contrabbando di tabacchi lavorati esteri.

27 Deve altresì evidenziarsi come l'art. 293 Tuld equipari il delitto tentato a quello consumato, prevedendo che per il tentativo di contrabbando si applichi la stessa pena stabilita per il reato consumato.

aggravato<sup>28</sup> e di recidiva, viene prevista anche l'applicazione della pena detentiva. In tutti i suddetti casi, inoltre, è sempre prevista la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto (art. 301 Tuld).

Deve infine segnalarsi la rilevanza del reato di contrabbando anche in riferimento alle ipotesi di responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato, di cui al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231. Con il nuovo articolo 25-sexiesdecies, aggiunto dall'art. 5 del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75, viene infatti previsto che, in relazione ai reati di contrabbando previsti dal d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a duecento quote; quando i diritti di confine dovuti superano centomila euro, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote<sup>29</sup>.

In relazione alla confisca, laddove non sia possibile procedere sulle cose che costituiscono il prezzo o il profitto del reato, la stessa potrà avere ad oggetto anche somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente di cui l'ente abbia disponibilità (art. 19 del decreto legislativo n. 231/2001).

---

28 Art. 295 Tuld (Circostanze aggravanti del contrabbando):

«Per i delitti preveduti negli articoli precedenti, è punito con la multa non minore di cinque e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti chiunque, per commettere il contrabbando, adopera mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato.

Per gli stessi delitti, alla multa è aggiunta la reclusione da tre a cinque anni:

- a) quando nel commettere il reato, o immediatamente dopo nella zona di vigilanza, il colpevole sia sorpreso a mano armata;
- b) quando nel commettere il reato, o immediatamente dopo nella zona di vigilanza, tre o più persone colpevoli di contrabbando siano sorprese insieme riunite e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia;
- c) quando il fatto sia connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione;
- d) quando il colpevole sia un associato per commettere delitti di contrabbando e il delitto commesso sia tra quelli per cui l'associazione è stata costituita;
- d-bis) quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore a centomila euro.

Per gli stessi delitti, alla multa è aggiunta la reclusione fino a tre anni quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è maggiore di cinquantamila euro e non superiore a centomila euro».

29 Nei suddetti casi, si applicano altresì all'ente le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e) del decreto legislativo n. 231/2001, consistenti nel divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; nell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; nel divieto di pubblicizzare beni o servizi.

# 7. Semplificazioni e compliance doganale

## 7.1 Le informazioni vincolanti

Tra i diversi istituti previsti dal codice doganale dell'Unione, rientrano anche le **informazioni** e le **decisioni** riguardanti l'applicazione della normativa doganale, che possono essere adottate dalle autorità doganali, nei casi previsti, su richiesta degli operatori<sup>1</sup>.

Le informazioni vincolanti rappresentano uno strumento di semplificazione procedurale e di conformità alla normativa doganale, particolarmente utile nei casi di complessa determinazione del codice di classificazione doganale oppure del carattere originario di un bene oggetto di dichiarazione in dogana.

La disciplina delle decisioni relative a informazioni vincolanti è contenuta, più specificatamente, negli artt. da 33 a 35 del Regolamento (UE) n. 952/2013, negli artt. da 19 a 22 del Regolamento delegato (UE) n. 2446/2015 e negli artt. da 16 a 23 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 2447/2015, i quali dettano le norme procedurali e individuano i principi applicativi di tale istituto.

La principale finalità delle informazioni vincolanti è quella di assicurare certezza agli operatori, in relazione ai due specifici aspetti della classificazione e dell'origine delle merci; pertanto, una delle esigenze primarie per il corretto funzionamento dell'istituto è che sia effettivamente garantita in tutti gli Stati membri l'applicazione uniforme del diritto unionale, attraverso un efficace sistema di monitoraggio e di scambio di informazioni tra le autorità doganali nazionali e la Commissione, in modo da consentire a quest'ultima di intervenire laddove si rilevino casi di decisioni non corrette o non uniformi<sup>2</sup>.

La normativa sopra richiamata prevede due tipologie di informazioni vincolanti: l'**informazione tariffaria vincolante** (ITV) e l'**informazione vincolante in materia di origine** (IVO).

---

1 Si veda, in proposito, l'art. 14 del Regolamento (UE) n. 952/2013, il quale prevede che: «1. Chiunque può chiedere alle autorità doganali informazioni sull'applicazione della normativa doganale. Una richiesta in tal senso può essere respinta qualora non si riferisca a un'attività relativa agli scambi internazionali di merci realmente prevista. 2. Le autorità doganali mantengono un dialogo regolare con gli operatori economici e promuovono la trasparenza mettendo a disposizione del pubblico, con modalità gratuite ogniqualvolta ciò sia possibile, la normativa doganale, le decisioni amministrative generali e i moduli di domanda. Tale obiettivo può anche essere assicurato ricorrendo alla comunicazione via Internet».

2 Si segnala che, in relazione alle informazioni tariffarie vincolanti, è disponibile una banca dati di libera consultazione delle informazioni rilasciate dalle autorità doganali degli Stati membri (EBTI), a cui si può accedere tramite il sito della Commissione europea *Taxation and Customs Union* (Taxud).

L'elemento caratterizzante delle informazioni in argomento è la loro efficacia *vincolante*, su tutto il territorio dell'Unione, sia per il soggetto destinatario della decisione che per le stesse autorità doganali<sup>3</sup>; di conseguenza, a fronte del corretto utilizzo dell'informazione in sede di dichiarazione da parte dell'operatore<sup>4</sup>, le autorità doganali saranno tenute al rispetto della stessa e non potranno quindi sorgere contestazioni riguardo all'elemento dichiarato (codice di classificazione merceologica oppure origine, non preferenziale o preferenziale, del prodotto).

Come stabilito dall'art. 16 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 2447/2015, una domanda di decisione relativa a un'informazione tariffaria vincolante (ITV) riguarda soltanto merci che presentano caratteristiche simili e le cui differenze sono irrilevanti ai fini della loro classificazione doganale<sup>5</sup>; una domanda di decisione relativa a un'informazione vincolante in materia di origine (IVO) può riguardare un solo tipo di merci e di circostanze ai fini della determinazione dell'origine, sia non preferenziale che preferenziale.

L'art. 19 del Regolamento delegato (UE) n. 2446/2015 prevede, inoltre, che la domanda di decisione relativa a informazioni vincolanti e tutta la relativa documentazione di accompagnamento o giustificativa siano presentate all'autorità doganale competente dello Stato membro in cui il richiedente è stabilito o all'autorità doganale competente dello Stato membro in cui dette informazioni devono essere utilizzate<sup>6</sup>.

---

3 Stabilisce infatti l'art. 33, par. 2 del Regolamento (UE) n. 952/2013 che: «le decisioni ITV o IVO sono vincolanti, soltanto per quanto riguarda la classificazione tariffaria o la determinazione dell'origine delle merci: a) per le autorità doganali, nei confronti del destinatario della decisione, soltanto in relazione alle merci per le quali le formalità doganali sono espletate dopo la data a decorrere dalla quale la decisione ha efficacia; b) per il destinatario della decisione, nei confronti delle autorità doganali, soltanto a decorrere dalla data in cui riceve o si ritiene che abbia ricevuto notifica della decisione».

4 L'art. 20 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 2447/2015, come da ultimo sostituito dall'art. 1 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 2334/2022 (GU L 309 del 30.11.2022, pag. 1), prevede, infatti, ai fini del monitoraggio sul corretto utilizzo delle informazioni vincolanti sia tariffarie che in materia di origine da parte del titolare, che in fase di espletamento delle formalità doganali debba essere indicato nella dichiarazione doganale il numero di riferimento della decisione.

5 Si richiamano, in proposito, i principi stabiliti nella sentenza della Corte di Giustizia del 2 dicembre 2010, nella causa C-199/09 (*Schenker SLA*), in base a cui una richiesta di informazione tariffaria vincolante può riguardare svariate merci, a condizione che queste costituiscano un solo tipo di merci; solamente merci che presentino caratteristiche simili e i cui elementi di differenziazione siano privi di qualsivoglia rilevanza ai fini della loro classificazione tariffaria possono essere considerate come costituenti un solo tipo di merci ai sensi di tale disposizione.

6 Si evidenzia che anche un operatore economico stabilito al di fuori del territorio dell'Unione europea può richiedere una informazione vincolante all'autorità doganale dello Stato Membro nel quale si sia registrato e abbia ottenuto il codice *EORI* (*Economic Operator Registration and Identification*), ai sensi dell'art. 9, par. 2 del Regolamento (UE) n. 952/2013.

Il termine per il rilascio di un'informazione vincolante è stabilito in centoventi giorni dall'avvenuta accettazione della richiesta e l'informazione, una volta rilasciata, ha una validità di tre anni, come già detto, estesa a tutto il territorio dell'Unione.

Oltre alla scadenza per decorso del termine triennale di validità, l'informazione vincolante può comunque essere oggetto di annullamento da parte dell'autorità doganale, nel caso in cui detta decisione sia stata adottata sulla base di informazioni non corrette o incomplete fornite dal richiedente.

Sono inoltre previste le ulteriori ipotesi di anticipata cessazione di validità e di revoca dell'informazione vincolante, per le specifiche casistiche individuate dall'art. 34 del Reg. (UE) n. 952/2013, caratterizzate dalla sopravvenuta non conformità o incompatibilità dell'informazione con atti adottati in sede legislativa, giudiziale o interpretativa<sup>7</sup>.

## 7.2 Il luogo approvato

Come stabilito dall'art. 139 (*Presentazione delle merci in dogana*) del Regolamento (UE) n. 952/2013, istitutivo del codice doganale unionale, le merci introdotte nel territorio doganale dell'Unione sono presentate in dogana immediatamente al loro arrivo all'ufficio doganale designato o in **altro luogo approvato dalle autorità doganali**.

Il codice doganale prevede pertanto espressamente, tra le ordinarie procedure finalizzate all'espletamento delle formalità dichiarative, l'ipotesi di collocazione fisica delle merci anche in luoghi diversi dall'ufficio doganale preposto<sup>8</sup>, il cui possibile utilizzo viene legittimato altresì in relazione all'uscita delle merci dal territorio doganale dell'Unione, attesa l'ampia definizione contenuta nell'art. 5, punto 33) del codice, secondo il quale la presentazione delle merci in dogana consiste nella «notifica alle autorità doganali dell'avvenuto arrivo delle merci all'ufficio doganale o in qualsiasi altro luogo designato o autorizzato dalle autorità doganali e della disponibilità di tali merci ai fini dei controlli doganali».

Sulla base di tale quadro normativo, l'espletamento delle procedure dichiarative da parte degli operatori può essere oggetto di un notevole snellimento, con una sensibile riduzione, sia dei costi legati alla movimentazione delle merci, che non dovranno essere trasferite presso l'ufficio doganale, sia della tempistica di sdoganamento, in quanto l'operatore potrà procedere all'invio telematico della

<sup>7</sup> Nei casi di intervenuta cessazione di validità o di revoca di un'informazione vincolante, il titolare può tuttavia beneficiare, in presenza di specifici presupposti, di un suo uso esteso per un periodo non superiore a sei mesi (art. 34, par. 9 Reg. n. 952/2013).

<sup>8</sup> Il Regolamento (UE) n. 952/2013, all'art. 182, prevede anche un'altra ipotesi di dispensa per gli operatori dall'obbligo di presentazione delle merci in dogana (c.d. *Entry in Declarant's Records*), che prevede tuttavia l'obbligo per i soggetti autorizzati di presentazione successiva di una dichiarazione complementare.

dichiarazione doganale sin dal momento in cui le merci vengono fisicamente collocate nei luoghi autorizzati<sup>9</sup>.

Nel caso in cui la dichiarazione doganale risultasse selezionata dal sistema informatizzato per eventuali controlli, di tipo documentale oppure fisico, sulle merci, da parte dell'ufficio doganale, resta fermo l'obbligo dell'operatore di trasmettere immediatamente ogni documento richiesto e di astenersi da ogni manipolazione della merce, fino alla comunicazione dello svincolo della stessa da parte dell'ufficio.

Per quanto riguarda i **soggetti ammessi** a poter beneficiare della modalità di presentazione delle merci presso un luogo diverso dall'ufficio doganale, previamente approvato dalle autorità doganali, l'art. 139 del Regolamento (UE) n. 952/2013 individua i seguenti soggetti legittimati: a) la persona che ha introdotto le merci nel territorio doganale dell'Unione; b) la persona in nome o per conto della quale agisce la persona che ha introdotto le merci in detto territorio; c) la persona che ha assunto la responsabilità del trasporto delle merci dopo la loro introduzione nel territorio doganale dell'Unione<sup>10</sup>.

Quanto alle **condizioni necessarie** per l'approvazione di un luogo diverso dall'ufficio doganale ai fini della presentazione delle merci, attraverso il richiamo normativo all'art. 148 del Regolamento (UE) n. 952/2013, concernente l'autorizzazione per la gestione delle strutture di deposito per la custodia temporanea, viene richiesto che il beneficiario rispetti tutti i seguenti requisiti: a) essere stabilito nel territorio doganale dell'Unione; b) offrire tutte le necessarie garanzie di un ordinato svolgimento delle operazioni; c) costituzione di una garanzia e, in ogni caso, soltanto se le autorità doganali possono garantire l'esercizio della vigilanza doganale senza dover introdurre misure amministrative sproporzionate rispetto alle esigenze economiche in questione.

Attesa la minore pericolosità fiscale delle **operazioni di esportazione**, per le quali non sussiste un'obbligazione doganale in considerazione della destinazione della merce verso paesi terzi, nei casi di autorizzazione di luoghi approvati richiesta esclusivamente per il citato regime, la verifica preventiva sarà limitata al possesso dei soli requisiti relativi alla continuità delle operazioni di esportazione

9 Come stabilito dall'art. 115 del Regolamento delegato (UE) n. 2446/2015, le merci in arrivo pervenute presso il luogo approvato sono dichiarate per un regime doganale o sono riesportate entro 3 giorni dalla loro presentazione, o entro 6 giorni dalla loro presentazione nel caso di un destinatario autorizzato di cui all'articolo 233, paragrafo 4, lettera b), del codice, a meno che le autorità doganali esigano una visita delle merci conformemente all'articolo 140, paragrafo 2, del codice.

10 Con riguardo ai soggetti legittimati alla richiesta di autorizzazione di luoghi approvati per le operazioni di esportazione, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con nota prot. n. 27517/RU del 6 marzo 2017, ha individuato i dichiaranti (aziende esportatrici o loro intermediari), i titolari di depositi doganali e di magazzini di temporanea custodia, nonché le società di gestione di nodi logistici (terminal ferroviari, autoporti, interporti) che mettono a disposizione dei dichiaranti spazi per l'effettuazione dei controlli doganali.

presso il luogo, al titolo giuridico per il suo utilizzo e all' idoneità dello stesso per l'effettuazione dei controlli.

A livello nazionale, sono state inoltre definite alcune categorie di merci le quali, considerata la loro natura sensibile, restano in ogni caso escluse dalla procedura di sdoganamento presso i luoghi approvati<sup>11</sup>.

In conformità a quanto stabilito dall'art. 22 del Regolamento (UE) n. 952/2013, concernente le decisioni adottate su richiesta degli operatori, l'autorità doganale competente al rilascio dell'autorizzazione è quella del luogo in cui è tenuta o è accessibile la contabilità principale del richiedente a fini doganali e in cui dovrà essere effettuata almeno una parte delle attività oggetto della decisione.

Dopo il rilascio dell'autorizzazione, l'autorità doganale potrà effettuare interventi di controllo e di monitoraggio nei confronti del soggetto autorizzato, per verificare il regolare utilizzo del luogo approvato e la permanenza, in capo all'operatore, di tutti i requisiti e condizioni previsti per il mantenimento della stessa.

### 7.3 L'operatore economico autorizzato (AEO)

Per gli operatori del commercio internazionale, la *compliance* nel settore doganale assume, in modo sempre crescente, un'importanza strategica e un ruolo ben definito all'interno delle dinamiche organizzative aziendali.

L'attenzione al rispetto delle normative di interesse doganale viene oggi considerata, sotto vari profili, un elemento decisivo, sia quale strumento di prevenzione di possibili conseguenze sanzionatorie nei casi di irregolarità, sia quale elemento di affidabilità e sicurezza negli ordinari rapporti di carattere commerciale con i propri partner dei mercati esteri.

---

11 Si tratta, in particolare, delle seguenti merci, di cui all'art. 3 della determinazione direttoriale dell'Agenzia delle dogane prot. n. 158326/RU del 14 dicembre 2010, per le quali dovrà essere sempre utilizzata la procedura ordinaria con presentazione delle merci in dogana:

1. armi e materiali di armamento di cui al D.M. 28 ottobre 1993 (sostituito dal D.M. 13 giugno 2003);
2. stupefacenti, ivi compresi i precursori di droghe, e sostanze psicotrope di cui all'allegato del Testo unico n. 309 del 9 ottobre 1990 e successive modifiche;
3. materiale radioattivo, così come definito dal d. lgs. 230/95 (abrogato e sostituito dal decreto legislativo del 31/07/2020 n. 101);
4. quadri ed oggetti di antiquariato, come definiti dall'allegato della Direttiva 93/7/CEE del Consiglio del 15 marzo 1993 relativa alla restituzione dei beni culturali usciti illecitamente dal territorio di uno Stato membro;
5. esemplari (specimens) delle specie di flora e di fauna selvatiche minacciate di estinzione (CITES) di cui al Regolamento (CE) n. 338/97 del Consiglio del 9 dicembre 1996 e successive modifiche.

In molti casi, peraltro, l'adozione di specifiche misure di regolamentazione a livello nazionale o internazionale determina direttamente, a carico degli operatori economici, conseguenti obblighi di conformazione.

L'influenza della materia doganale è rinvenibile, ad esempio, nella disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, di cui al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nel quale, a seguito delle modifiche apportate del decreto legislativo n. 75/2020, risulta oggi inserito anche il contrabbando nel novero dei reati presupposto, fonte di responsabilità amministrativa per gli enti, con possibili conseguenze di natura patrimoniale e interdittiva<sup>12</sup>; oppure nella disciplina del controllo sulle esportazioni dei beni duali, di cui al Regolamento (UE) n. 821/2021, avendo tale disciplina fatto esplicito riferimento alla necessità di adozione, da parte degli operatori economici, di un programma interno di conformità volto a garantire politiche e procedure efficaci, adeguate e proporzionate, al fine di facilitare la conformità alle disposizioni e agli obiettivi del regolamento, comprese misure di dovuta diligenza per valutare i rischi connessi all'esportazione dei prodotti.

In tale scenario, nell'ambito della disciplina del codice doganale dell'Unione, viene individuata la figura **dell'operatore economico autorizzato** (AEO), soggetto affidabile, al quale viene riservato un trattamento agevolato all'interno della catena logistica e di approvvigionamento internazionale.

Le origini di tale istituto possono individuarsi nelle azioni intraprese a livello globale per rispondere alle esigenze di sicurezza della catena logistica internazionale, drammaticamente riemerse a seguito degli eventi terroristici del 2001.

Sulla base delle prime esperienze maturate negli Stati Uniti, concretizzate nel programma di partenariato tra imprese e autorità doganali (*C-TPAT Customs Trade Partnership Against Terrorism*), l'Organizzazione mondiale delle dogane (WCO) ha istituito il progetto SAFE (*Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade*), volto a creare una risposta globale e armonizzata tra gli attori della supply-chain internazionale e le autorità doganali, per contrastare le minacce alla sicurezza e, al contempo, supportare e facilitare il commercio legittimo.

In ambito unionale, la figura dell'operatore economico autorizzato è stata introdotta, nell'allora vigente codice doganale comunitario di cui al Regolamento (CEE) n. 2913/92, ad opera del Regolamento (CE) n. 648/2005 e del successivo Regolamento (CEE) n. 1875/2006, che ha dettato le relative disposizioni applicative<sup>13</sup>.

12 Di conseguenza, anche l'elemento di conformità alla normativa doganale viene ad assumere un proprio autonomo rilievo all'interno dei modelli di organizzazione e gestione idonei a prevenire reati, previsti dall'art. 6 del decreto legislativo n. 231/2001, di cui gli enti sono tenuti a dotarsi al fine di poter beneficiare dell'esonero da responsabilità.

13 Deve segnalarsi come, in Italia, era stato già in precedenza avviato un programma nazionale di certificazione delle aziende denominato audit doganale d'impresa, che ha costituito una

È tuttavia con il nuovo codice doganale dell'Unione, di cui al Regolamento (UE) n. 952/2013, che lo status di operatore economico autorizzato assume una particolare rilevanza, quale soggetto a cui vengono riservati in modo esclusivo alcuni benefici e semplificazioni collegati agli adempimenti di carattere doganale e di sicurezza, con validità estesa all'intero territorio dell'Unione.

L'autorizzazione può essere richiesta da tutti i soggetti, stabiliti nel territorio doganale dell'Unione, che intervengono nella catena di approvvigionamento internazionale (produttori, esportatori, importatori, imprese di spedizione, depositari, vettori, agenti doganali).

I profili per i quali tale autorizzazione può essere rilasciata sono quello della **semplificazione doganale** (AEOC), che consente di ottenere i benefici e le semplificazioni previsti dalla normativa doganale, oppure quello della **sicurezza** (AEOS), che consente di ottenere le agevolazioni in tale ambito<sup>14</sup>.

I **criteri** per la concessione dello status di operatore economico autorizzato sono così individuati dall'art. 39 del Regolamento (UE) n. 952/2013:

- assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, compresa l'assenza di trascorsi di reati gravi in relazione all'attività economica del richiedente (c.d. conformità);
- dimostrazione, da parte del richiedente, di un alto livello di controllo sulle sue operazioni e sul flusso di merci, mediante un sistema di gestione delle scritture commerciali e, se del caso, di quelle relative ai trasporti, che consenta adeguati controlli doganali;
- solvibilità finanziaria, che si considera comprovata se il richiedente si trova in una situazione finanziaria sana, che gli consente di adempiere ai propri impegni, tenendo in debita considerazione le caratteristiche del tipo di attività commerciale interessata;
- con riguardo all'autorizzazione di cui all'articolo 38, paragrafo 2, lettera a) [settore della semplificazione doganale], il rispetto di standard pratici di competenza o qualifiche professionali direttamente connesse all'attività svolta<sup>15</sup>;
- con riguardo all'autorizzazione di cui all'articolo 38, paragrafo 2, lettera b) [settore della sicurezza], l'esistenza di adeguati standard di sicurezza, che si considerano rispettati se il richiedente dimostra di disporre di misure idonee a garantire la sicurezza della catena internazionale di

---

prima forma di riconoscimento della compliance doganale dei soggetti affidabili.

14 In relazione al settore di operatività di ciascun soggetto, le due autorizzazioni possono essere anche richieste cumulativamente, sia sotto il profilo doganale che di sicurezza.

15 Il rispetto di tale criterio può essere soddisfatto dal richiedente anche attraverso il completamento con profitto di una formazione riguardante la legislazione doganale erogata da un organismo abilitato. La Commissione europea ha elaborato a tal fine criteri uniformi per l'acquisizione di competenze e per l'erogazione della formazione nel settore doganale, nell'ambito del *European Union Customs Competency Framework*, consultabile al seguente link [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/eu-training/custcompen-eu-customs-competency-framework\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/eu-training/custcompen-eu-customs-competency-framework_en).

approvvigionamento, anche per quanto riguarda l'integrità fisica e i controlli degli accessi, i processi logistici e le manipolazioni di specifici tipi di merci, il personale e l'individuazione dei partner commerciali.

Con particolare riferimento al criterio della conformità, di cui all'art. 39 lettera a), vengono in evidenza le più specifiche prescrizioni contenute nell'art. 24 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 2447/2015<sup>16</sup>, il quale prevede che il suddetto criterio è considerato soddisfatto se: a) non è stata adottata alcuna decisione da parte di un'autorità amministrativa o giudiziaria che concluda che una delle persone di cui alla lettera b) ha commesso, nel corso degli ultimi tre anni, violazioni gravi o ripetute della normativa doganale o fiscale in relazione alla propria attività economica; b) nessuna delle seguenti persone ha precedenti di reati gravi in relazione alla propria attività economica compresa, se del caso, l'attività economica del richiedente<sup>17</sup>: i) il richiedente, ii) il dipendente o i dipendenti responsabili delle questioni doganali del richiedente e iii) la persona o le persone responsabili del richiedente o che esercitano il controllo sulla sua gestione<sup>18</sup>.

I successivi articoli da 25 a 28 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 2447/2015 stabiliscono poi, più nel dettaglio, le condizioni e i requisiti necessari per il soddisfacimento degli ulteriori criteri di cui all'art. 39 del codice (sistema efficace di scritture commerciali, comprovata solvibilità finanziaria, standard pratici di competenza o qualifiche professionali, standard di sicurezza).

L'esame dei suddetti criteri viene effettuato dall'autorità doganale competente al rilascio dell'autorizzazione, mediante una serie di attività svolte in contraddittorio con il richiedente, che possono comprendere anche verifiche in loco in tutti i locali rilevanti per le attività doganali dello stesso, allo scopo di valutarne, in generale, l'assetto organizzativo e i processi aziendali.

Tutto il processo di rilascio dell'autorizzazione è sostanzialmente mirato a una valutazione, caso per caso, dell'affidabilità del soggetto richiedente, il quale, in tale ambito, è altresì chiamato a porre in essere specifici adempimenti di autovalutazione (*self-assessment*) e di automonitoraggio, che mettono in luce la reale essenza della figura dell'operatore economico autorizzato, individuato quale attore privilegiato nella catena di approvvigionamento internazionale.

16 Come modificato, su tale punto, dal Regolamento (UE) n. 1727/2020 del 18 novembre 2020 (GUUE L n. 387 del 19 novembre 2020, pag. 1).

17 Sono ritenuti rilevanti, oltre ai reati in materia doganale e fiscale, anche quelli commessi in materia ambientale, di tutela della salute e di sicurezza.

18 Tuttavia, il criterio di conformità può essere considerato soddisfatto se l'autorità doganale ritiene che un'infrazione sia di rilievo trascurabile rispetto al numero o all'ampiezza delle operazioni doganali correlate e non ha dubbi circa la buona fede del richiedente.

In tale prospettiva, sin dal momento di presentazione dell'istanza<sup>19</sup>, il richiedente è tenuto alla compilazione di un apposito **questionario di autovalutazione** (QAV), che consente agli operatori di valutare la propria organizzazione e i propri processi interni in relazione ai diversi criteri previsti per il rilascio dell'autorizzazione, nonché di individuare le misure necessarie e le azioni correttive da intraprendere per far fronte alle carenze rilevate e mitigare i rischi associati.

Attesa la rilevanza assunta dal questionario di autovalutazione, oggi obbligatoriamente richiesto nell'ambito del procedimento di rilascio dell'autorizzazione AEO, si richiama tale modello nella parte *Materiali di diritto doganale* del presente volume.

Ancora in un'ottica di self-assessment è stato predisposto dalla Commissione il c.d. *modello compact*, con il quale sono forniti i criteri e la metodologia per effettuare la mappatura e la valutazione dei rischi, al fine di facilitare l'audit e l'esame di verifica del rispetto dei criteri AEO e di individuare le aree a rischio e le possibili soluzioni<sup>20</sup>.

Inoltre, per fornire alle autorità doganali e agli operatori economici uno strumento per facilitare l'applicazione corretta e armonizzata delle disposizioni giuridiche relative all'AEO, sono stati elaborati dalla Commissione, e aggiornati nel tempo, gli orientamenti in materia, riportati nel documento TAXUD/B2/047/2011-Rev. 6, che costituiscono una fondamentale linea guida interpretativa per tutti gli aspetti, sia autorizzativi che gestionali, dello status in argomento<sup>21</sup>.

Come previsto dall'art. 29 del Regolamento delegato (UE) n. 2446/2015, la data di decorrenza dell'autorizzazione che concede la qualifica di AEO è fissata al quinto giorno successivo all'adozione della decisione, la quale, come già evidenziato, ha una validità estesa a tutto il territorio dell'Unione, di durata illimitata (salvo eventuale revoca).

I **benefici** che derivano dal riconoscimento dello status di AEO si sostanziano in una serie di concreti vantaggi che pongono il soggetto autorizzato in una condizione di trattamento differenziato rispetto agli altri operatori economici<sup>22</sup>.

19 La domanda va presentata dagli operatori attraverso il portale telematico unionale *Trader Portal*.

20 Tale documento (Authorized Economic Operator, Compliance and Partnership Customs and Trade TAXUD/2006/1452) è consultabile sul sito dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli al seguente link [https://www.adm.gov.it/portale/documents/20182/892736/TAXUD+1452+\\_2006\\_modello\\_compact\\_aeo.pdf/5e495537-4350-41c1-9788-a38d42866112](https://www.adm.gov.it/portale/documents/20182/892736/TAXUD+1452+_2006_modello_compact_aeo.pdf/5e495537-4350-41c1-9788-a38d42866112)

21 Tali orientamenti sono consultabili sul sito dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli al seguente link [https://www.adm.gov.it/portale/documents/20182/892881/aeo\\_guidelines\\_it.pdf/f79c947c-3351-41be-9112-4a1f7c6e7f62](https://www.adm.gov.it/portale/documents/20182/892881/aeo_guidelines_it.pdf/f79c947c-3351-41be-9112-4a1f7c6e7f62)

22 Come previsto dall'art. 38 par. 6 del Regolamento (UE) n. 952/2013, l'operatore economico autorizzato beneficia di un trattamento più favorevole rispetto ad altri operatori economici

Tra i principali benefici possiamo evidenziare, in particolare: la riduzione dei controlli fisici e documentali<sup>23</sup>; la notifica preventiva dell'esecuzione di controlli; l'effettuazione dei controlli in via prioritaria; la riduzione dei dati di sicurezza richiesti nelle dichiarazioni pre-partenza; il mutuo riconoscimento dei programmi di sicurezza con paesi terzi.

Con particolare riferimento agli accordi internazionali previsti dall'art. 38 par. 7 del Regolamento (UE) n. 952/2013<sup>24</sup>, l'Unione europea ha finora concluso e reso operativi gli **accordi di mutuo riconoscimento** (MRA) dei programmi AEO con Norvegia, Svizzera, Giappone, Andorra, Stati Uniti, Cina, Regno Unito e, da ultimo, con la Moldova.

I benefici derivanti da tali accordi per gli operatori economici autorizzati nel settore sicurezza che prestano il loro consenso sono: minori controlli di sicurezza, riconoscimento quali partner commerciali affidabili nei paesi terzi che aderiscono, trattamento prioritario nell'espletamento delle operazioni doganali<sup>25</sup>.

---

per quanto riguarda i controlli doganali a seconda del tipo di autorizzazione concessa, tra cui un numero minore di controlli fisici e basati sui documenti.

- 23 La percentuale di riduzione dei controlli fisici e documentali viene determinata sulla base della valutazione del livello di affidabilità dell'operatore economico, come definita in sede di audit preliminare, e può essere successivamente modificata a seguito di riesami successivi.
- 24 Il par. 7 dell'art. 38 stabilisce che le autorità doganali concedono benefici derivanti dallo status di operatore economico autorizzato a persone stabilite in paesi o territori al di fuori del territorio doganale dell'Unione, che rispettano le condizioni e gli obblighi definiti dalla pertinente normativa di tali paesi o territori, purché tali condizioni e obblighi siano riconosciuti dall'Unione come equivalenti a quelli imposti agli operatori economici autorizzati stabiliti nel territorio doganale dell'Unione. Tale concessione di benefici è basata sul principio di reciprocità, salvo che sia altrimenti disposto dall'Unione, ed è sostenuta da un accordo internazionale o dalla normativa dell'Unione nel settore della politica commerciale comune.
- 25 Si richiama, in proposito, il contenuto dell'articolo 7 del *Trade Facilitation Agreement* (TFA), adottato in ambito WTO ed entrato in vigore il 22 febbraio 2017, di seguito riportato: «7 Trade Facilitation Measures for Authorized Operators
- 7.1 Each Member shall provide additional trade facilitation measures related to import, export, or transit formalities and procedures, pursuant to paragraph 7.3, to operators who meet specified criteria, hereinafter called authorized operators. Alternatively, a Member may offer such trade facilitation measures through customs procedures generally available to all operators and is not required to establish a separate scheme.
- 7.2 The specified criteria to qualify as an authorized operator shall be related to compliance, or the risk of non-compliance, with requirements specified in a Member's laws, regulations or procedures.
- (a) Such criteria, which shall be published, may include: (i) an appropriate record of compliance with customs and other related laws and regulations; (ii) a system of managing records to allow for necessary internal controls; (iii) financial solvency, including, where appropriate, provision of a sufficient security or guarantee; and (iv) supply chain security.
- (b) Such criteria shall not: (i) be designed or applied so as to afford or create arbitrary or unjustifiable discrimination between operators where the same conditions prevail; and (ii) to the extent possible, restrict the participation of small and medium-sized enterprises.
- 7.3 The trade facilitation measures provided pursuant to paragraph 7.1 shall include at least three of the following measures: 7 (a) low documentary and data requirements, as appropriate;

Con l'applicazione, a decorrere dal 1° maggio 2016, delle norme contenute nel codice doganale dell'Unione, il possesso dello status di AEO è divenuto un fattore determinante per gli operatori economici, in quanto i requisiti e i criteri necessari per ottenere tale status sono posti quale condizione per accedere a numerose altre autorizzazioni e semplificazioni, quali ad esempio: garanzia globale con ammontare ridotto ed esonero dalla garanzia; approvazione di un luogo diverso dall'ufficio doganale per la presentazione delle merci e la custodia temporanea delle merci; autorizzazione all'uso regolare di dichiarazioni semplificate; autorizzazione per l'iscrizione nelle scritture del dichiarante; autorizzazione per i regimi speciali<sup>26</sup>.

Il profondo mutamento delle procedure, già in fase avanzata, verso dinamiche completamente telematizzate, adeguate alla crescente velocità dei traffici commerciali, è alla base dei futuri scenari operativi e delle ulteriori semplificazioni previste dal codice doganale dell'Unione, le quali potranno consentire sempre maggiori benefici agli operatori affidabili, in termini di snellimento degli adempimenti e di riduzione delle tempistiche di sdoganamento delle merci<sup>27</sup>.

Da quanto sopra emerge, dunque, la strategica rilevanza dello status di AEO quale modello di operatore affidabile nel settore doganale e di sicurezza ma, in una visione più ampia, si intravede chiaramente la notevole potenzialità attrattiva di tale istituto, anche in relazione ad altri settori e discipline concernenti, sotto vari aspetti, la materia del commercio internazionale.

---

(b) low rate of physical inspections and examinations, as appropriate; (c) rapid release time, as appropriate; (d) deferred payment of duties, taxes, fees, and charges; (e) use of comprehensive guarantees or reduced guarantees; (f) a single customs declaration for all imports or exports in a given period; and (g) clearance of goods at the premises of the authorized operator or another place authorized by customs.

7.4 Members are encouraged to develop authorized operator schemes on the basis of international standards, where such standards exist, except when such standards would be an inappropriate or ineffective means for the fulfilment of the legitimate objectives pursued.

7.5 In order to enhance the trade facilitation measures provided to operators, Members shall afford to other Members the possibility of negotiating mutual recognition of authorized operator schemes.

7.6 Members shall exchange relevant information within the Committee about authorized operator schemes in force».

26 Per un quadro completo, si veda la circolare dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli n. 8/D del 19 aprile 2016.

27 Si evidenziano, in particolare, l'istituto dello sdoganamento centralizzato, previsto dall'art. 179 del Regolamento (UE) n. 952/2013, il quale prevede che le autorità doganali possono autorizzare una persona a presentare, presso un ufficio doganale competente del luogo in cui l'interessato è stabilito, una dichiarazione in dogana per le merci presentate in dogana presso un altro ufficio doganale, e l'autovalutazione, di cui al successivo art. 185, il quale prevede che le autorità doganali possono autorizzare un operatore economico a espletare determinate formalità doganali che devono essere svolte da tali autorità, a determinare l'importo dei dazi all'importazione e all'esportazione dovuti, e a svolgere alcuni controlli sotto vigilanza doganale. Il richiedente l'autorizzazione è un operatore economico autorizzato per le semplificazioni doganali.

In particolare, la figura dell'operatore economico autorizzato disciplinato dalla normativa doganale ha rappresentato un modello di riferimento anche per il settore fiscale.

Tra le previste innovazioni nel settore dell'Iva in sede unionale, infatti, la Commissione ha delineato la figura del soggetto fiscalmente affidabile e solvibile, denominata *certified taxable person*, alla quale saranno riconosciuti diversi benefici e semplificazioni<sup>28</sup>.

Ancora, nell'ambito della disciplina relativa al regime di controllo e alle restrizioni dei prodotti a duplice uso, di cui al sopra esaminato Regolamento (UE) n. 821/2021<sup>29</sup>, si è evidenziata la crescente rilevanza dei programmi interni di conformità, come elaborati secondo le indicazioni contenute nella Raccomandazione (UE) n. 1318/2019 della Commissione del 30 luglio 2019, all'interno della quale viene espressamente chiarito che

se un'impresa è in possesso di un'autorizzazione valida di operatore economico autorizzato (AEO), la valutazione della conformità dell'impresa per quanto concerne le attività doganali pertinenti potrebbe essere presa in considerazione ai fini dell'elaborazione o del riesame di un PIC. Avendo le autorità doganali effettuato i controlli sulle pratiche e procedure doganali dell'impresa, la qualifica di AEO potrebbe essere un vantaggio per definire o rivedere le procedure relative agli elementi fondamentali del PIC, quali la tenuta dei registri e la sicurezza fisica.

In conclusione, rifacendosi alle riflessioni contenute nel documento di ricerca e di analisi previsionale *The Future of Customs in the EU 2040* elaborato dal Joint Research Centre (JRC) della Commissione europea<sup>30</sup>, la figura dell'operatore economico autorizzato viene così individuata quale fattore determinante all'interno dei possibili scenari che delineano il ruolo della dogana nel futuro:

Simplification and facilitation would remain a key component for EU Customs. Realizing further simplification and facilitation of trade would require a new legal framework and more integration and enhanced operational cooperation at all levels. The re-assessment of the importance of the Authorised Economic Operator (AEO) certificate represents another desirable element. The AEO's nature will likely change: it may be enhanced and compulsory or still only of increasing importance. The scenarios indicate that the more customs are needed to protect and ensure safety, the more the focus will be on creating a compulsory AEO regime.

---

28 Il riconoscimento di tale qualifica, basato sulle condizioni di regolare assolvimento degli obblighi tributari, di esistenza di affidabili sistemi di controllo interno e di solvibilità da parte del soggetto, viene rimesso alle autorità fiscali nazionali e avrà validità in tutti gli Stati membri.

29 Vd. il precedente paragrafo 6.2.

30 Ghiran, A., Hakami, A., Bontoux, L. and Scapolo, F., *The Future of Customs in the EU 2040*, EUR 30463 EN, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2020, ISBN 978-92-76-26298-5, doi: 10.2760/978164, JRC121859.

# Materiali di diritto doganale

## **Sentenza della Corte di giustizia UE del 12 maggio 2022 (causa C-714/20)**

reperibile sul sito della Corte di Giustizia dell'Unione europea al seguente link:  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=259146&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=IT&cid=3440614>

## **European Commission - Guidance on Non-Preferential Rules of Origin (March 2022)**

reperibile sul sito della Commissione europea – Taxation and Customs Union (Taxud), al seguente link:  
<https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-03/Guidance%20on%20non-preferential%20rules%20of%20origin.pdf>

## **Raccomandazione (UE) n. 2019/1318 della Commissione del 30 luglio 2019**

reperibile sul sito dell'Unione europea – EUR Lex al seguente link:  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019H1318&qid=1666592247694&from=EN>

## **Ordinanza della Corte di cassazione n. 14908 del 11 maggio 2022**

reperibile sul sito della Corte di cassazione al seguente link:  
<https://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snciv&id=./20220511/snciv@s65@a2022@n14908@tO.clean.pdf>

## **Questionario di Autovalutazione (AEO)**

reperibile sul sito dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, al seguente link:  
<https://www.adm.gov.it/portale/documents/20182/1296104/QAV.pdf/ee7d322a-2b2c-4b2d-83aa-6dd562fc2d79?t=1463748547745>



# Ringraziamenti

Un particolare e sentito ringraziamento va alla Professoressa Angela Maria Gabriella Lupone, che ha con passione contribuito a nobilitare la materia del diritto doganale introducendola quale laboratorio di studio in sede accademica. A Lei debbo questa mia importante opportunità professionale.

# Elementi e materiali di diritto doganale

**Luca Moriconi**

Il volume nasce come strumento di studio e di supporto alle attività didattiche e pratico-laboratoriali nell'ambito del corso di laurea triennale in Scienze internazionali e istituzioni europee (SIE) presso il Dipartimento di studi internazionali, giuridici e storico-politici dell'Università degli Studi di Milano e vuole offrire un quadro sistematico della normativa doganale, quale aspetto tecnico specifico all'interno del più ampio contesto della disciplina del commercio internazionale.

Sono pertanto illustrati i principali istituti, le procedure e gli elementi tecnici che costituiscono la base dell'accertamento doganale, soffermandosi altresì sul quadro normativo che regola le restrizioni commerciali, con particolare riferimento al controllo sulle esportazioni dei beni duali, segnalando il delicato aspetto delle connesse sanzioni.

Dal quadro complessivo emerge chiaramente la strategica importanza di un consapevole approccio alla disciplina in materia, che rappresenta oggi un fattore decisivo di qualificazione dei soggetti economici affidabili, sempre più importante nello scenario delle relazioni commerciali internazionali.

In copertina: dettaglio del dipinto *Frontiere* di Alessandro Moriconi ©

ISBN 979-12-5510-023-2 (print)  
ISBN 979-12-5510-028-7 (PDF)  
ISBN 979-12-5510-030-0 (EPUB)  
DOI 10.54103/milanoup.113