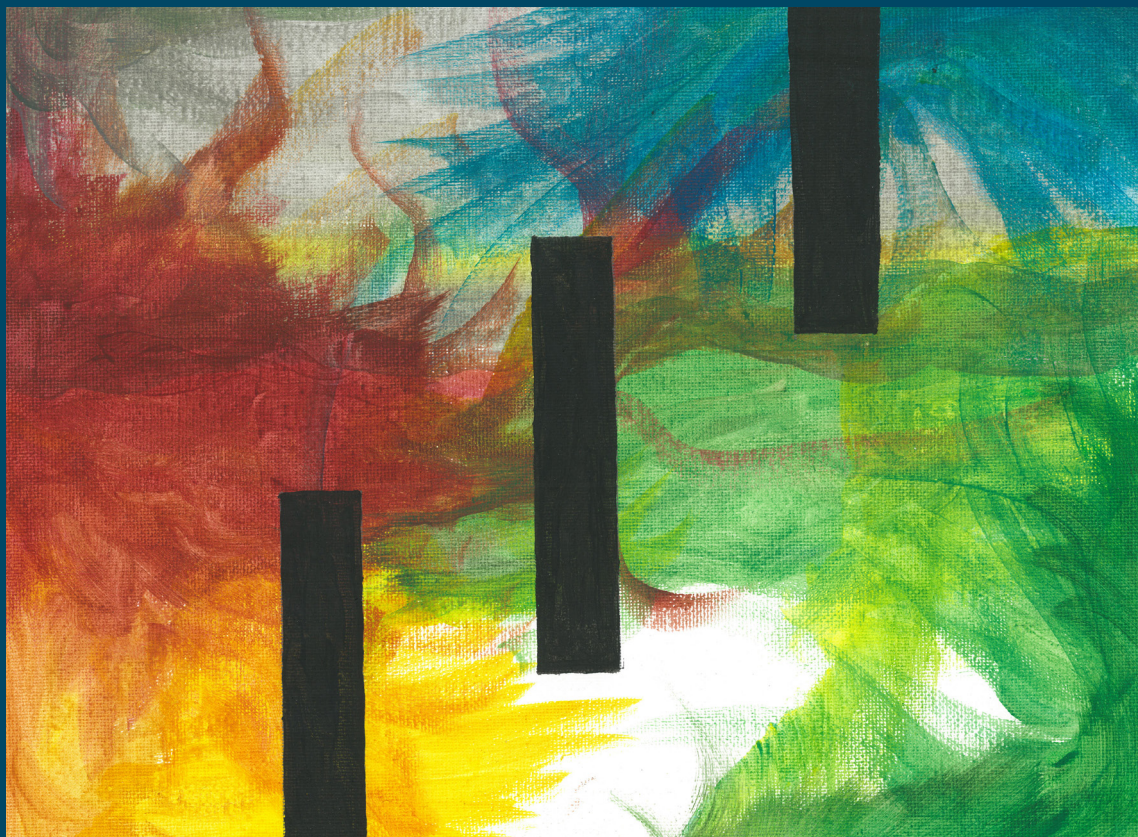


Elementi e materiali di diritto doganale

III edizione ampliata e aggiornata

Luca Moriconi



Manuali

Luca Moriconi

**ELEMENTI E MATERIALI DI
DIRITTO DOGANALE**

**III EDIZIONE
AMPLIATA E AGGIORNATA**

Elementi e materiali di diritto doganale. III edizione ampliata e aggiornata / Luca Moriconi.
Milano: Milano University Press, 2026.

ISBN 979-12-5510-467-4 (print)

ISBN 979-12-5510-463-6 (PDF)

ISBN 979-12-5510-465-0 (EPUB)

DOI 10.54103/milanoup.328

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-SA, 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, 2026

© 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

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

Indice

Premessa alla prima edizione	9
Premessa alla seconda edizione	11
Premessa alla terza edizione	12
1. L'Unione doganale	13
1.1 L'Unione europea come unione doganale	13
1.2 Ruolo e compiti dell'autorità doganale	15
2. Le fonti normative unionali e nazionali in materia doganale	19
2.1 Le fonti normative unionali	19
2.2 Le fonti normative nazionali	24
3. Procedure doganali, rappresentanza e modalità dichiarative	29
3.1 Procedure doganali e rappresentanza in dogana	29
3.2 Modalità dichiarative	32
4. Elementi dell'accertamento e obbligazione doganale	35
4.1 La classificazione delle merci	35
4.2 Il valore in dogana	38
4.3 L'origine delle merci	42
4.4 L'obbligazione doganale	48
5. Regimi doganali	51
5.1 Regimi definitivi: immissione in libera pratica, esportazione	51
5.2 Regimi speciali	55
6. <i>Export control</i> e sanzioni doganali	61
6.1 Restrizioni commerciali	61
6.2 <i>Dual Use</i> : aspetti normativi e doganali	63
6.3 Le sanzioni in materia doganale	70
7. Semplificazioni e <i>compliance</i> doganale	77
7.1 Le informazioni vincolanti	77
7.2 Il luogo approvato	79
7.3 L'operatore economico autorizzato (AEO)	82
Materiali di diritto doganale	91
Ringraziamenti	93

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

Luca

Premessa alla prima edizione

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.

Premessa alla seconda edizione

A circa due anni dalla prima edizione del volume, l'intervenuta adozione di nuovi provvedimenti normativi a livello nazionale, nonché la rapida evoluzione delle procedure e degli scenari che caratterizzano gli adempimenti doganali inerenti agli scambi internazionali di merci, hanno reso opportuno, se non necessario, procedere a una parziale revisione e all'aggiornamento di alcuni degli argomenti trattati.

Tra questi, assume un particolare rilievo la recente entrata in vigore di una nuova disciplina nazionale in materia doganale (Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, approvate con il decreto legislativo 26 settembre 2024, n. 141) la quale, nel realizzare la necessaria conformazione delle norme interne alle norme unionali, ha comunque apportato significative modifiche al quadro normativo nazionale, in particolare per quanto riguarda il sistema sanzionatorio.

Si è inoltre registrato, nel recente periodo, un ulteriore avanzamento del processo di telematizzazione delle procedure doganali, finalizzato alla realizzazione di un ambiente operativo digitale unico a livello unionale per lo scambio dei dati e delle informazioni concernenti le operazioni doganali.

Il futuro scenario viene già delineato nel progetto di riforma del codice doganale dell'Unione, elaborato dalla Commissione europea, all'interno del quale, prefigurandosi una gestione unica e centralizzata delle informazioni e dell'analisi dei rischi a livello unionale, viene comunque mantenuto, e anzi rafforzato, il ruolo strategico degli operatori affidabili, certificati dalle autorità doganali, ai quali viene riservato l'accesso a sempre maggiori semplificazioni.

Premessa alla terza edizione

A seguito dell'attivazione, a partire dall'anno accademico 2025/26, del nuovo corso di "Diritto doganale e politica commerciale dell'Unione europea" nell'ambito dell'indirizzo "Commercio internazionale" 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, si è ritenuto necessario procedere a una revisione del presente volume, nato originariamente quale strumento di supporto alle attività didattiche svolte nell'ambito del Laboratorio "Operatore doganale europeo e export control" del citato corso di laurea, ai fini di un opportuno aggiornamento e ampliamento degli argomenti trattati.

In particolare, oltre alla dovuta attività di aggiornamento delle fonti normative citate, tenendo anche conto delle novità intervenute (tra cui, ad esempio, il decreto legislativo 30 dicembre 2025, n. 211, in materia di violazione delle misure restrittive dell'Unione europea), e dei materiali integrati nel volume, con inserimento di ulteriori documenti, si è proceduto ad ampliare alcune parti del volume con trattazione di argomenti non presenti nelle precedenti edizioni (ad es. obbligazione doganale nel par. 4.4., dichiarazioni del fornitore nel par. 4.3.), nonché ad arricchire le indicazioni di dettaglio e i rinvii a documenti di prassi o ad interventi giurisprudenziali, contenuti nelle note richiamate a piè di pagina.

Alla luce dei più recenti mutamenti del quadro geopolitico internazionale, gli scambi commerciali con l'estero hanno risentito di inattese e imprevedibili situazioni di incertezza, tali da determinare una completa rimodulazione dei flussi merceologici e delle relazioni commerciali con i partner esteri. Appare dunque indispensabile, per chi si occupa di commercio internazionale, acquisire una sempre maggiore consapevolezza delle dinamiche e delle procedure doganali, nonché dei potenziali rischi associati a misure di regolazione o restrizione dei traffici internazionali.

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

comune¹, 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 internazionale².

- 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 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 ispecie, 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, sulla base dell'Accordo di associazione CEE-Turchia del 12 settembre 1963 (Accordo di Ankara), 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

Nei successivi sviluppi riguardanti, invece, la disciplina del commercio intra-comunitario, 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 intracomunitari³.

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

ricompresi nello stesso i prodotti agricoli di base (individuati nell'Allegato I al Trattato sul funzionamento dell'Unione europea) e quelli carbosiderurgici (ex CECA). Queste due ultime tipologie di prodotti risultano disciplinate, invece, dagli accordi UE-Turchia, che si basano sulle regole di origine preferenziale (si vedano, in proposito, la Decisione n. 1/98 del Consiglio di associazione CE-Turchia del 25 febbraio 1998, come emendata dalla Decisione n. 3/2006 del Consiglio di associazione CE-Turchia del 19 dicembre 2006 e l'Accordo CECA-Turchia del 25 luglio 1996 sul commercio dei prodotti carbosiderurgici, come emendato dalla Decisione n. 1/2009 del Comitato misto del 24 febbraio 2009). 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. Si evidenzia che, a decorrere dal 1° gennaio 2027, i predetti provvedimenti risultano abrogati e le relative norme vengono sostanzialmente riprodotte all'interno del nuovo Testo unico IVA approvato con decreto legislativo 19 gennaio 2026, n. 10 (GU Serie Generale n. 24 del 30 gennaio 2026 – Suppl. Ordinario n. 4). 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.

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.

Tale composita *mission* istituzionale viene pienamente legittimata dall'art. 3 del codice doganale dell'Unione (CDU), di cui al Regolamento (UE) n. 952/2013, il quale declina il ruolo delle autorità doganali⁴ 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, quindi, le autorità doganali degli Stati membri assicurano 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 norme⁵.

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 (<https://www.adm.gov.it/portale/statuto-e-regolamento>). Si rammenta, altresì, che la normativa doganale nazionale (Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, approvate con decreto legislativo 26 settembre 2024, n. 141) riconosce alcune competenze in materia anche al corpo militare della Guardia di finanza.

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,

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 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 doganali⁶, 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 violazione⁷.

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 consumatori⁸.

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.

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. 1, comma 7 bis del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, come modificato dall'art. 22 della legge 23 dicembre 2021, n. 238 (legge europea 2019-2020) e, da ultimo, dall'art. 51 della legge 27 dicembre 2023, n. 206 (Disposizioni organiche per la valorizzazione, la promozione e la tutela del made in Italy), 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 in proposito evidenziarsi come, anche a livello di normativa nazionale, all'autorità doganale vengano attribuiti, in determinati settori, specifici compiti e poteri di controllo. A titolo di esempio, 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 regolamentare¹, nonché di direttive², 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 autorità

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.

doganali nazionali³, 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 unico⁴.

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 comunitario⁵.

Assai significativi appaiono 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

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 Sul punto, si veda Commissione delle Comunità europee, J. Delors, P. Cecchini, J. Robinson, F.A. Cockfield, M. Catinat, A. Jacquemin, *La sfida del 1992: una grande scommessa per l'Europa: ricerca sul costo della non-Europa*, 1988.

5 GU L 302 del 19.10.1992, pag. 1.

integrative contenute nel Regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del citato regolamento (CEE) n. 2913/92⁶.

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, rese 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»⁷), per procedere all'aggiornamento di alcuni istituti⁸ oppure per rispondere all'insorgenza di nuovi aspetti da tutelare quali, ad esempio, le esigenze di sicurezza⁹.

Il progressivo sviluppo e potenziamento delle procedure telematiche, in sostituzione di quelle cartacee, nonché 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)¹⁰.

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

7 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, gestita nell'ambito dell'Organizzazione mondiale delle dogane (WCO), 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).

8 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.

9 Si vedano, in tale ottica, i Regolamenti CE n. 648/05 e n. 1875/06 in materia di sicurezza, telematizzazione del regime di esportazione e operatore economico autorizzato.

10 GU L 145 del 4.6.2008, pag. 1. Tale atto normativo, tuttavia, pur essendo formalmente entrato in vigore il ventesimo giorno successivo alla sua 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 (CDU)¹¹, 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 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 sicurezza¹².

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 attuazione¹³.

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 nei seguenti atti:

- Regolamento (UE) n. 952/2013 – codice doganale dell'Unione;

11 G.U. L. 269 del 10.10.2013, pag. 1.

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

13 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 (G.U. L. 317 del 9.12.2022, pag. 1). Con tale atto è stato istituito un ambiente dello sportello unico dell'Unione europea per le dogane (*European Union Customs Single Window - EU CSW*), che comprende, tra l'altro, un sistema elettronico di scambio di certificati (*European Union Customs Single Window Certificates Exchange System - EU CSW-CERTEX*) per consentire lo scambio di informazioni con le autorità competenti partner degli Stati membri responsabili delle formalità non doganali.

- Regolamento delegato (UE) n. 2446/2015 della Commissione del 28 luglio 2015, che integra e specifica alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione¹⁴;
- 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'Unione¹⁵.

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 procedure¹⁶.

A completamento, devono altresì menzionarsi il Regolamento delegato (UE) n. 2016/341 della Commissione, del 17 dicembre 2015¹⁷, 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. 2023/2879 della Commissione del 15 dicembre 2023, che stabilisce il programma di lavoro relativo allo sviluppo e all'utilizzazione dei sistemi elettronici previsti dal codice doganale dell'Unione¹⁸.

Da ultimo, riprendendo il dettato dell'art. 5, punto 2) del codice, le altre fonti normative di livello unionale vengono individuate nella tariffa doganale comune¹⁹, nel regime unionale delle franchigie doganali²⁰, nonché negli accordi internazionali contenenti disposizioni doganali, nella misura in cui siano applicabili nell'Unione²¹.

14 GU L 343 del 29.12.2015, pag. 1.

15 GU L 343 del 29.12.2015, pag. 558.

16 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.*

17 GU L 69 del 15.3.2016, pag. 1.

18 GU L 2023/2879 del 22.12.2023. Tale decisione ha abrogato la precedente Decisione di esecuzione (UE) 2019/2151 della Commissione, del 13 dicembre 2019 (GU L 325 del 16.12.2019, pag. 168). Con il successivo Regolamento di esecuzione (UE) 2025/512 della Commissione del 13 marzo 2025 (GUUE L del 20.3.2025), inoltre, sono state emanate le disposizioni tecniche relative allo sviluppo, alla manutenzione e all'utilizzo dei sistemi elettronici per lo scambio e l'archiviazione delle informazioni tra le autorità doganali degli Stati membri nonché tra gli operatori economici e le autorità doganali degli Stati membri.

19 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).

20 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).

21 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

In prospettiva futura, va infine segnalata la proposta di modifica legislativa (*EU Customs Reform*) avviata dalla Commissione europea²², finalizzata all'ulteriore sviluppo e modernizzazione del contesto istituzionale e operativo già delineato dal codice doganale dell'Unione, con previsione di una nuova Autorità doganale dell'Unione europea, destinata ad assumere progressivamente il ruolo di coordinamento delle attività e di gestione centralizzata dei rischi, e di un ambiente comune per la gestione e lo scambio dei dati relativi alle operazioni doganali (centro doganale digitale dell'UE)²³.

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 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 doganali²⁴.

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

del quadro giuridico in parola, si veda G. Adinolfi (a cura di), *Gli accordi preferenziali di nuova generazione dell'Unione europea*, Torino, 2021.

22 Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione e l'Autorità doganale dell'Unione europea e abroga il regolamento (UE) n. 952/2013 – COM/2023/258 final del 17 maggio 2023.

23 Tale progetto di riforma viene poi integrato da due ulteriori proposte legislative adottate dalla Commissione miranti, in particolare, alla modifica della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e dei regolamenti n. 1186/2009 del Consiglio, del 16 novembre 2009, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali e n. 2658/87 del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune, con misure volte a semplificare e a regolamentare le vendite a distanza di beni, dando agli intermediari del commercio elettronico la possibilità di applicare un trattamento tariffario semplificato basato su un sistema a cinque categorie, in cui ciascuna categoria è associata a un'aliquota del dazio diversa in funzione dei beni venduti al consumatore finale, e ad eliminare la soglia di esenzione dai dazi doganali per le spedizioni di valore trascurabile non superiore a 150 euro. Con riferimento a tale ultimo aspetto, si segnala altresì il regolamento (UE) 2026/382 del Consiglio, dell'11 febbraio 2026, che modifica il regolamento (CE) n. 1186/2009 (GU L, 2026/382, 18.2.2026), con il quale viene disposta, a decorrere dal 1° luglio 2026, la soppressione della franchigia dai dazi all'importazione per le spedizioni di valore intrinseco totale non superiore a 150 euro e viene altresì previsto in via transitoria, dalla medesima data e fino al 1° luglio 2028 (*"in attesa dell'adozione del nuovo codice doganale dell'Unione, che dovrebbe istituire una nuova infrastruttura informatica centralizzata dell'Unione fondamentale per il calcolo e la notifica efficaci dell'obbligazione doganale"*), uno specifico trattamento tariffario semplificato (con applicazione di un dazio doganale di 3 euro per articolo), per le importazioni della specie effettuate in esenzione IVA a norma dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera c bis), della direttiva 2006/112/CE (c.d. regime dello sportello unico per le importazioni - «regime IOSS») e per le merci contenute in spedizioni postali.

24 Si veda, al riguardo, la precedente nota 4 del capitolo 1.

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.

Ciò premesso, per molti anni la principale fonte normativa di riferimento in ambito nazionale è stata rappresentata dal decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, recante il testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (TULD), come successivamente modificato e integrato dal decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, recante il riordinamento degli istituti doganali e la revisione delle procedure di accertamento e controllo.

Tuttavia, a seguito dei profondi mutamenti delle dinamiche del commercio internazionale e del definitivo consolidarsi di una prevalente normativa uniforme adottata in materia a livello unionale, si era da molti anni manifestata, da un lato, una sostanziale inadeguatezza e, dall'altro lato, la parziale inapplicabilità della normativa adottata in ambito nazionale, rendendo dunque evidente la necessità di una complessiva revisione e di un generale ammodernamento della stessa.

A tal fine, all'interno della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante delega al governo per la riforma fiscale, sono stati pertanto individuati, tra l'altro, i principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina doganale²⁵ e del sistema sanzionatorio²⁶ in materia doganale.

25 Si riporta l'art. 11 della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante i principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina doganale:

1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione della disciplina doganale:

a) procedere al riassetto del quadro normativo in materia doganale attraverso l'aggiornamento o l'abrogazione delle disposizioni attualmente vigenti, in conformità al diritto dell'Unione europea in materia doganale;

b) completare la telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali allo scopo di incrementare e migliorare l'offerta di servizi per gli utenti;

c) accrescere la qualità dei controlli doganali migliorando il coordinamento tra le autorità doganali di cui al numero 1) dell'articolo 5 del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, e semplificare le verifiche inerenti alle procedure doganali anche attraverso un maggiore coordinamento tra le amministrazioni coinvolte, potenziando lo Sportello unico doganale e dei controlli;

d) riordinare le procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e riscossione di cui al decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374;

e) rivedere l'istituto della controversia doganale previsto dal titolo II, capo IV, del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43.

26 Si riporta l'art. 20, comma 3 della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio applicabile alle violazioni della normativa doganale:

3. Per la revisione del sistema sanzionatorio applicabile alle violazioni della normativa doganale il Governo osserva i seguenti principi e criteri direttivi specifici:

Sulla base di detta legge-delega è stato quindi adottato il Decreto legislativo 26 settembre 2024, n. 141²⁷, con il quale sono state approvate (art. 1) le Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, contenute nell'allegato 1, costituite da 122 articoli suddivisi in sette Titoli.

Inoltre, in relazione ad alcuni specifici aspetti espressamente individuati dalle citate disposizioni, sono stati altresì emanati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli atti integrativi ed attuativi di natura regolamentare, che completano il quadro normativo in materia²⁸.

a) il coordinamento e la revisione della disciplina sanzionatoria contenuta nel testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, concernente il contrabbando dei tabacchi lavorati con quella inerente all'illecito introdotto ai sensi della lettera b) del comma 2 del presente articolo, in coerenza con la disciplina delle altre fattispecie di contrabbando previste dal citato testo unico;

b) il riordino della disciplina sanzionatoria contenuta nel titolo VII, capo I, del predetto testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973 in materia di contrabbando di prodotti diversi dai tabacchi lavorati, in relazione alle merci introdotte nel territorio della Repubblica italiana nei casi previsti dall'articolo 79 del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, o in uscita dal medesimo territorio, nei casi previsti dall'articolo 82 del medesimo regolamento (UE), prevedendo:

1) la razionalizzazione delle fattispecie penali;

2) la revisione delle sanzioni di natura amministrativa per adeguarle ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasività stabiliti dall'articolo 42 del citato regolamento (UE) n. 952/2013, anche in conformità alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea;

3) la razionalizzazione delle disposizioni sulla custodia delle cose sequestrate, sulla distruzione delle cose sequestrate o confiscate e sulla vendita delle cose confiscate;

c) il riordino e la revisione della disciplina sanzionatoria contenuta nel titolo VII, capo II, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, prevedendo, in caso di revisione, l'introduzione di soglie di punibilità, di sanzioni minime oppure di sanzioni determinate in misura proporzionale all'ammontare del tributo evaso, in relazione alla gravità della condotta;

d) l'integrazione del comma 3 dell'articolo 25-sexiesdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, con la previsione dell'applicazione delle sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere a) e b), del medesimo decreto legislativo, per i reati previsti dal citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, nei soli casi previsti dal comma 2 del medesimo articolo 25-sexiesdecies.

27 Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 232 del 3.10.2024, pag. 1. Tale decreto è stato oggetto di successive modifiche ad opera del decreto legislativo 12 giugno 2025, n. 81 (in G.U. 12.06.2025, n. 134) e del decreto legislativo 18 dicembre 2025, n. 192 (in G.U. 19.12.2025, n. 294).

28 Si fa riferimento alle seguenti determinazioni direttoriali adottate dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli: prot. n. 506812 del 25/07/2025 (determina attuativa degli articoli 61 e 62 del D. Lgs. 141/2024 in materia di manifesto di carico delle merci), prot. n. 506849 del 25/07/2025 (determina attuativa dell'articolo 31 del D. Lgs. 141/2024 in materia di standard minimi per l'esercizio della rappresentanza diretta), prot. n. 506866 del 25/07/2025 (determina attuativa dell'articolo 36 del D. Lgs. 141/2024 in materia di visita della merce a bordo), prot. n. 506868 del 25/07/2025 (determina attuativa dell'articolo 38 del D. Lgs. 141/2024 in materia di potere di esenzione dalle visite doganali), prot. n. 562593 del 01/09/2025 (determina attuativa dell'articolo 51 del D. Lgs. 141/2024 in materia di riduzione ed esonero della garanzia).

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*²⁹ 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 direttive³⁰, per assicurare l'effettiva applicazione in tutti gli Stati membri dei principi di tassazione uniformi negli specifici ambiti di riferimento.

29 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 *seml*). Si evidenzia che, a decorrere dal 1° gennaio 2027, il d.P.R. n. 633/72 risulta abrogato e le relative norme vengono sostanzialmente trasfuse (artt. 11, 33, 44, 45, 48, 49, 50, 51, 52) all'interno del nuovo Testo unico IVA approvato con decreto legislativo 19 gennaio 2026, n. 10 (GU Serie Generale n. 24 del 30 gennaio 2026 – Suppl. Ordinario n. 4).

30 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 doganale¹; 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'ufficio², 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

1 Ai sensi dell'art. 5 del Regolamento (UE) n. 952/2013, per "dichiarante" si intende la persona che presenta una dichiarazione in dogana [...] a nome proprio, ovvero la persona in nome della quale è effettuata la presentazione di tale dichiarazione.

2 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. Nel progetto di riforma del codice doganale dell'Unione (*Customs reform*), la gestione dei dati e l'analisi dei rischi comune a livello unionale vengono invece demandati al centro doganale digitale dell'Ue.

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.

A completamento, si evidenzia come anche l'art. 31 (*Il rappresentante doganale*) delle Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, approvate con Decreto legislativo 26 settembre 2024, n. 141, preveda che

Per l'espletamento di procedure e adempimenti previsti dalla normativa doganale si può agire personalmente o avvalendosi di un rappresentante doganale che esercita il suo potere sulla base di un contratto di mandato, che può essere con o senza rappresentanza.

Alla luce delle norme appena citate, la rappresentanza in dogana può essere di due tipi: *diretta* o *indiretta*, secondo la libera scelta delle parti³.

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

3 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). Risultando tale esclusiva non compatibile con la normativa unionale, si è quindi proceduto ad ampliare, in via di prassi amministrativa, la possibilità di operare con la modalità della rappresentanza diretta anche a favore di altri soggetti e figure professionali. Con l'art. 31 delle Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, approvate con decreto legislativo 26 settembre 2024, n. 141, viene oggi normativamente previsto che l'abilitazione per prestare i servizi di rappresentanza diretta è rilasciata dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, alle seguenti condizioni: a) assenza di condanne penali, passate in giudicato, per i delitti non colposi previsti dai titoli secondo, settimo e tredicesimo del libro secondo del codice penale o per ogni altro delitto non colposo per il quale sia prevista la pena della reclusione non inferiore nel minimo a tre anni o nel massimo a dieci anni; b) assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale o fiscale; c) rispetto di standard minimi di competenza o qualifiche professionali direttamente connesse all'attività di rappresentante, fissati con provvedimento dell'Agenzia. Le suddette condizioni si ritengono ad ogni modo soddisfatte se il richiedente: a) è iscritto all'albo professionale degli spedizionieri doganali; b) è autorizzato quale centro di assistenza doganale (CAD); c) è in possesso di autorizzazione di operatore economico autorizzato – semplificazioni doganali (AEOC) ai sensi della normativa unionale. Si vedano anche, al riguardo, la determinazione direttoriale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli prot. n. 506849 del 25 luglio 2025 (determina attuativa dell'articolo 31 del D. Lgs. 141/2024) e la circolare 22/2025 – prot. n. 563053 del 2 settembre 2025, in materia di standard minimi di competenza o qualifiche professionali per l'abilitazione all'esercizio della rappresentanza diretta in ambito doganale.

solidarietà, in quanto il rappresentante agisce in nome proprio e per conto del soggetto rappresentato⁴.

4 In termini sostanziali, mentre il rappresentante indiretto, avendo agito a proprio nome (e con ciò assumendo la veste di *dichiarante*), è obbligato, solidalmente con la persona rappresentata, 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, l'azienda importatrice). Per quanto riguarda, più nello specifico, l'obbligazione relativa all'Iva all'importazione ai sensi della normativa nazionale, deve segnalarsi la sentenza della Corte di giustizia UE, resa in data 12 maggio 2022 nella causa C-714/20, U.I. s.r.l. (ECLI:EU:C:2022:374), consultabile nei *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.*

Con l'intento di conformarsi a tale statuizione, il legislatore nazionale ha quindi adottato, all'interno delle Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, approvate con decreto legislativo 26 settembre 2024, n. 141, una innovativa definizione dei c.d. "diritti di confine" (art. 27), includendovi, tra gli altri, anche l'imposta sul valore aggiunto (salvi i casi di immissione in libera pratica con destinazione dei beni in altro Stato membro o di introduzione degli stessi in un deposito Iva) la quale, secondo quanto previsto dal successivo art. 28, comma 2, viene così accertata, liquidata e riscossa secondo le disposizioni della normativa doganale unionale.

In proposito, non può tuttavia non osservarsi come la suddetta disposizione determini, di fatto, un palese difetto di coordinamento normativo con la disciplina dell'Iva all'importazione di cui all'art. 70, comma 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale dispone che: «L'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine», con ciò testualmente rinviando alla disciplina dei "diritti di confine" esclusivamente, e limitatamente, per quanto concerne le procedure relative alle controversie e alle sanzioni, non potendosi dunque far discendere, dal solo rimando ai citati specifici aspetti, alcuna modifica della natura (unitaria e generale) di tributo "interno" dell'imposta in questione. Sulla questione, si segnala altresì l'importante intervento della Corte costituzionale la quale, con sentenza n. 93/2025 del 3 luglio 2025, inserita nella parte *Materiali di diritto doganale* del presente volume, ha al riguardo statuito che anche «*se ora esplicitamente qualificata dal legislatore come diritto di confine, l'IVA all'importazione ha una natura radicalmente diversa dai dazi doganali e*

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 supporto⁵, 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, entro un termine stabilito, una dichiarazione complementare⁶.

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*)⁷.

Stabilisce infatti l'articolo 6 del Regolamento (UE) n. 952/2013 (*Mezzi 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.

tale struttura non può essere incisa dalla suddetta qualificazione. La prima, infatti, a differenza dei secondi, è strutturata sulla base del principio di neutralità fiscale rispetto a tutte le attività economiche, il che implica il diritto per il soggetto passivo di detrarre l'IVA dovuta o assolta a seguito della cessione di beni o di prestazione di servizi. [...] I dazi e le misure a essi equivalenti, invece, sono diritti di confine che svolgono funzioni ben diverse, essendo diretti ad aumentare il prezzo di specifiche merci nella prospettiva di proteggere l'economia e il mercato interno nonché ad alimentare le risorse proprie dell'Unione europea».

Deve comunque osservarsi, al riguardo, che già con la legge 25 luglio 2000, n. 213, recante *Norme di adeguamento dell'attività degli spedizionieri doganali alle mutate esigenze dei traffici e dell'interscambio internazionale delle merci* (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 178 del 1° agosto 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, da ciò ricavandosi che, riguardo all'Iva all'importazione, non sorge obbligazione per il (solo) rappresentante diretto.*

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

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

7 Il modello DAU (documento amministrativo unico), utilizzato a partire dal 1987 a livello uniforme in tutti i paesi dell'Unione europea per la compilazione delle dichiarazioni doganali, risulta pertanto oggi 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).

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

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 importazione⁸, 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 (spedizioni di merci di valore trascurabile spedite direttamente da un paese terzo a una persona che si trova nell'Unione il cui valore intrinseco non eccede complessivamente 150 euro per spedizione⁹) o dell'articolo 25, paragrafo 1 (spedizioni prive di ogni carattere commerciale e di valore fino a 45 euro inviate da un paese terzo da parte di un privato ad un altro privato che si trovi nel territorio doganale dell'Unione), del Regolamento (CE) n. 1186/2009¹⁰.

8 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”*.

9 Al riguardo, si evidenzia che il Regolamento (UE) 2026/382 del Consiglio, dell'11 febbraio 2026, che modifica il Regolamento (CE) n. 1186/2009 (GU L, 2026/382, 18.2.2026), ha disposto, a decorrere dal 1° luglio 2026, la soppressione della franchigia dai dazi all'importazione per le spedizioni di valore intrinseco totale non superiore a 150 euro.

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

Per quanto riguarda, invece, le dichiarazioni di esportazione e di transito, il processo di adeguamento alle nuove funzionalità previste dai progetti unionali è stato portato a termine nel mese di dicembre 2024, con la messa in esercizio dei seguenti nuovi tracciati¹¹:

- 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);
- D1 Regime speciale – dichiarazione di transito;
- D2 Regime speciale – dichiarazione di transito con requisiti in materia di dati ridotti (trasporto ferroviario, aereo e marittimo);
- D4 Notifica di presentazione della merce in relazione alla pre-dichiarazione di transito.

11 Sul punto, si vedano le note dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli prot. n. 370606 del 9 agosto 2022, prot. n. 561756 del 12 dicembre 2022 e l'informativa prot. n. 622909 dell'8 ottobre 2024.

4. Elementi dell'accertamento e obbligazione 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, sia 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 dall'esatta classificazione doganale delle stesse¹.

Classificare una merce significa individuare e attribuirle un codice numerico identificativo, sulla base di un percorso logico-deduttivo² 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'importazione³.

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 Alla base del percorso di classificazione occorre definire i seguenti elementi: descrizione del prodotto, materiali di cui è composto, sue caratteristiche tecniche e oggettive, sua funzione e destinazione d'uso, sue modalità di presentazione e imballaggio.

3 Il servizio TARIC, consultabile direttamente dal sito della Commissione europea *Taxud* 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.

Il principale riferimento normativo in materia è costituito dal Regolamento (CEE) n. 2658/87 del 23 luglio 1987⁴ relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica e 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 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 cifra⁵.

Il citato Regolamento contiene inoltre le regole fondamentali, da adottare in ordine gerarchico, 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

4 GU L 256 del 7.9.1987, pag. 1.

5 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).

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:

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 minuto⁶, 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 imballaggi⁷ 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 Si vedano, al riguardo, le linee guida della Commissione europea relative alla classificazione delle merci presentate in assortimenti condizionati per la vendita al minuto (GUUE C n. 105 del 11.4. 2013).

7 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).

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.

Quale utile strumento di supporto per la corretta individuazione del codice di classificazione da attribuire a un prodotto, si segnalano infine le note esplicative del Sistema Armonizzato (NESA), elaborate in seno all'OMD⁸, le quali, pur non avendo carattere di fonte normativa, assumono tuttavia un ruolo primario di fonte interpretativa; a livello unionale, inoltre, sono pubblicate le note esplicative della nomenclatura combinata (NENC)⁹ che contengono, a livello di suddivisione a otto cifre, ulteriori indirizzi per la corretta classificazione di alcuni prodotti¹⁰.

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, da cui derivano dirette conseguenze sui gettiti destinati sia al bilancio unionale¹¹ che a quello nazionale.

8 Consultabili, previa sottoscrizione, tramite il seguente link: <https://www.wcotradetools.org/en>.

9 GU C 119 del 29 marzo 2019.

10 La Corte di giustizia ha ripetutamente dichiarato che, nonostante il fatto che le note esplicative del SA e della NC non siano vincolanti, esse costituiscono strumenti importanti per garantire l'applicazione uniforme della tariffa doganale comune e, in quanto tali, forniscono un valido orientamento per la sua interpretazione (v., in tal senso, sentenze del 20 ottobre 2022, Mikrotikls, C-542/21, EU:C:2022:814, punto 23; del 18 giugno 2020, Hydro Energo, C-340/19, EU:C:2020:488, punto 36; del 28 ottobre 2021, KAHL e Roeper, C-197/20 e C-216/20, EU:C:2021:892, punto 32). Le note esplicative della NC, che non si sostituiscono a quelle del SA, devono essere considerate complementari a queste ultime e consultate congiuntamente ad esse (sentenza del 13 settembre 2018, Vision Research Europe, C-372/17, EU:C:2018:708, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

11 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.

In base alle norme contenute nel codice doganale dell'Unione¹², 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)¹³.

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 importata¹⁴.

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

- 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;

12 Deve richiamarsi, al riguardo, anche l'Accordo sull'applicazione dell'articolo VII GATT adottato, con finalità di uniformazione delle normative nazionali in materia di determinazione del valore in dogana, nell'ambito dell'Organizzazione mondiale del commercio (OMC).

13 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). Sul punto, si vedano le apposite linee guida pubblicate dalla Commissione europea (TAXUD/A6/2024/1621936) e la circolare n. 30/2025 del 24.11.2025 dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Per una più approfondita disamina interpretativa e applicativa delle norme sul valore in dogana, si segnala la pubblicazione della Commissione europea *Compendium of Customs Valuation Texts* (edizione 2025) consultabile sul sito *Taxation and Customs Union*.

14 Come previsto dall'art. 128 del Regolamento (UE) n. 2447/2015:

1. Il valore di transazione delle merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione è fissato al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte in tale territorio doganale.

2. Se le merci sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione non prima di essere introdotte in tale territorio doganale ma mentre si trovano in custodia temporanea o sono vincolate a un regime speciale diverso dal transito interno, dall'uso finale o dal perfezionamento passivo, il valore di transazione è determinato sulla base di tale vendita.

Deve comunque rilevarsi la possibilità per l'importatore di avvalersi della specifica disciplina degli sconti (riduzioni), 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.*

- 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)¹⁵.

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 addizionare:

- 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;
- spese relative a lavori di costruzione, installazione, montaggio, manutenzione o assistenza tecnica iniziati dopo l'ingresso nel territorio doganale dell'Unione;

¹⁵ 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.

- 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 incompletezze 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 similari¹⁶;
- 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.

Considerato il notevole tecnicismo delle regole sul valore in dogana, risulta infine di particolare interesse l'intervenuta modifica al Regolamento delegato UE n. 2446/2015, ad opera del Regolamento delegato UE 2024/1072 della Commissione del 25 gennaio 2024, in forza della quale viene introdotta, a decorrere dal 1° dicembre 2027, una nuova tipologia di decisione, relativa a informazioni vincolanti in materia di determinazione del valore in dogana ("decisioni IVVD").

Tale nuova decisione, analoga alle già esistenti informazioni tariffarie vincolanti (ITV) e informazioni vincolanti in materia di origine (IVO), va quindi a completare il quadro delle decisioni che possono essere adottate dalle autorità doganali, dietro richiesta degli operatori, per assicurare certezza del diritto e

16 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.

uniformità di applicazione del codice doganale nell'intero territorio dell'Unione, in relazione a tutti gli elementi posti alla base dell'accertamento doganale.

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 una approfondita analisi tecnico-economica delle fasi di produzione di ciascun bene¹⁷, nel corso della quale andranno applicati, caso per caso, gli specifici parametri a tal fine prestabiliti in apposite regole di lista (c.d. list rules), 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 unionale¹⁸.

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

17 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.

18 Deve richiamarsi, al riguardo, anche l'Accordo sulle regole di origine adottato, con finalità di uniformazione delle normative nazionali in materia, nell'ambito dell'Organizzazione mondiale del commercio (OMC).

antidumping o compensativi¹⁹⁾, per finalità statistiche, nonché per la definizione delle marcature d'origine e del *made in*²⁰⁾.

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 ottenuto²¹⁾

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.

19 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).

20 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, 49**bis** e 49**ter**, 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.

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

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).

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 prodotto²²;
- 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)²³;
- 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 merci²⁴.

Per i prodotti non ricompresi in detto elenco, andrà invece fatto riferimento alle regole di lista 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 WTO²⁵.

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

22 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.

23 In relazione ad ipotesi di condotte elusive basate sull'utilizzo delle regole di origine, si segnala la sentenza della Corte di Giustizia del 21 novembre 2024, nella causa C-297/23 *Harley-Davidson Europe Ltd e Neovia Logistics Services International NV* (ECLI:EU:T:2023:101), nella quale è stata riconosciuta l'assenza di giustificazione economica di un'operazione di delocalizzazione produttiva, il cui scopo principale era quello di evitare l'applicazione di misure di politica commerciale dell'Unione.

24 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.

25 Tali regole sono consultabili al seguente indirizzo: 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*).

natura (ad esempio, per l'applicazione di misure specifiche previste dall'Unione e collegate all'origine delle merci esportate, per l'applicazione di misure particolari previste nel paese di destinazione delle merci oppure per motivi di natura strettamente commerciale legati al *made in*) e, all'importazione, dalla possibile applicazione di regimi speciali non preferenziali, quali i contingenti tariffari²⁶.

In relazione alla disciplina dell'origine non preferenziale, si ritiene utile segnalare l'apposita guida elaborata dalla Commissione europea (nell'ultima versione di marzo 2022), consultabile nella parte *Materiali di diritto doganale* del presente volume, che rappresenta 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 contraente²⁷, 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 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. A seguito delle modifiche apportate nel tempo, anche allo scopo di escludere gradualmente dai benefici tariffari i prodotti e i paesi divenuti economicamente più competitivi, le regole generali di acquisizione dell'origine in ambito SPG sono state oggetto di una progressiva semplificazione, con la finalità di rendere più accessibile ai paesi meno sviluppati il regime preferenziale in questione²⁸.

26 In tal caso, i certificati di origine sono rilasciati dalle autorità competenti del paese terzo da cui provengono i prodotti, in conformità a quanto stabilito dall'art. 60 del codice, utilizzando il formulario previsto dall'allegato 22-14 del Reg. UE n. 2447/2015.

27 Per una panoramica degli accordi commerciali conclusi dall'Unione europea che istituiscono regimi preferenziali, si veda l'apposita sezione *Negotiations and Agreements* del sito *Trade* della Commissione europea.

28 I paesi interessati (in via di sviluppo e meno sviluppati) sono 65, con previsione di tre regimi preferenziali differenziati (*Standard GSP*, *GSP+* e *EBA Everything But Arms*). La base giuridica rappresentata dal Regolamento UE n. 978/2012, la cui applicazione è stata prorogata negli anni, è attualmente in fase di prossima abrogazione, con adozione di un nuovo regolamento con validità decennale, a decorrere dal 1° gennaio 2027. Nel nuovo schema vengono rafforzati i meccanismi di collegamento tra i benefici tariffari riconosciuti dall'Unione ai paesi meno sviluppati, miranti alla riduzione della povertà, e l'adesione da parte degli stessi alle convenzioni internazionali e ai principi del buon governo e dello sviluppo sostenibile, con particolare riferimento al rispetto dei diritti umani e dei lavoratori, alla tutela climatica e dell'ambiente.

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 reciproche concessioni in materia di esenzione daziaria, stabilendo, in appositi protocolli sull'origine, le relative condizioni applicative²⁹.

Tra i vari accordi, si distingue in particolare quello relativo alla convenzione regionale sulle norme di origine preferenziali paneuromediterranee (c.d. Convenzione PEM)³⁰.

Tale convenzione, infatti, mira a realizzare, all'interno della zona euro-mediterranea³¹, un'ampia area di libero scambio basata sull'adozione, all'interno dei singoli accordi bilaterali esistenti tra le parti, di un identico set di regole di origine preferenziale.

L'adozione nei vari accordi bilaterali di identiche regole di origine preferenziale consente alle parti contraenti di beneficiare della vantaggiosa possibilità di effettuare al loro interno lavorazioni su prodotti originari di uno dei paesi partner, mantenendo comunque, nel caso di successiva esportazione verso uno degli altri paesi dell'area, il carattere originario preferenziale dei prodotti ottenuti (c.d. *cumulo diagonale*)³².

29 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 (si veda la Decisione UE n. 2021/1764 del Consiglio, del 5 ottobre 2021) 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. Preferenze tariffarie vengono altresì riconosciute a Ceuta e Melilla (si veda il Regolamento CE n. 82/2001 del Consiglio, del 5 dicembre 2000).

30 GU L 54 del 26.02.2013, pag. 4.

31 Oltre all'Unione europea, sono parti contraenti di tale convenzione i paesi EFTA (Svizzera, Norvegia, Islanda, Liechtenstein), le Isole Faroe, i paesi partecipanti al processo di Barcellona (Algeria, Egitto, Israele, Giordania, Libano, Marocco, Palestina, Siria, Tunisia, Turchia), i paesi partecipanti al processo di stabilizzazione e di associazione dell'Unione europea (Albania, Bosnia Erzegovina, Macedonia del Nord, Montenegro, Serbia, Kosovo), la Repubblica di Moldova, la Georgia e l'Ucraina.

32 L'effettiva applicabilità del cumulo diagonale all'interno della zona pan-euromediterranea resta tuttavia subordinata all'avvenuto recepimento, negli accordi bilaterali stipulati tra le varie parti contraenti coinvolte, del protocollo di origine contenuto nella convenzione PEM. Per aggiornare lo stato di avanzamento di tale adeguamento degli accordi bilaterali e poter quindi

Poiché, nel corso degli anni, le regole di lista contenute nella Convenzione PEM originaria erano divenute particolarmente rigorose e meno flessibili, se raffrontate con quelle previste da altri regimi preferenziali di più recente introduzione, le parti contraenti hanno avviato un approfondito processo di revisione delle stesse, dando vita a un nuovo e più moderno sistema di regole di origine (Convenzione PEM riveduta), applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2026³³.

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*³⁴), 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*³⁵), 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 importazione³⁶.

Le prove dell'origine preferenziale previste nell'ambito dei diversi regimi possono consistere in appositi certificati di circolazione delle merci (EUR 1), rilasciati dalle autorità doganali su richiesta degli operatori, oppure in dichiarazioni

verificare l'applicabilità del cumulo diagonale tra le varie parti contraenti, viene pubblicata periodicamente dalla Commissione europea una tabella (*Matrix*) nella serie C della GU.

- 33 Tale nuovo set di regole è caratterizzato da una sostanziale semplificazione delle condizioni richieste ai fini dell'attribuzione dell'origine preferenziale e mira a promuovere ulteriormente l'integrazione economica tra i paesi aderenti e a facilitare gli scambi all'interno dell'area mediterranea. Tra le principali novità introdotte dalle regole rivedute si evidenziano, in particolare, la possibilità di considerare utili al conferimento dell'origine preferenziale anche le lavorazioni effettuate negli altri paesi partner su materiali non originari (c.d. *cumulo totale*) e l'aumento delle percentuali di tolleranza in base a cui viene consentito, entro limiti più elevati, l'utilizzo nei processi di lavorazione di materiali non originari, senza che ciò comprometta l'acquisizione del carattere originario per i prodotti ottenuti.
- 34 Nell'ambito di ciascuna fonte normativa sono infatti previste, in appositi elenchi, 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.
- 35 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 all'importazione in una parte siano gli stessi prodotti esportati dalla parte di cui sono considerati originari, senza essere stati oggetto, in paesi terzi, di alcun tipo di trasformazione o modificazione.
- 36 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.

di origine rese direttamente dagli esportatori mediante apposizione sui documenti di formule *standard* (c.d. dichiarazione di origine su fattura)³⁷.

Per assicurare un corretto scambio di informazioni tra gli operatori unionali in relazione al carattere preferenziale delle merci scambiate all'interno dell'Unione, la normativa doganale prevede altresì l'utilizzo di un apposito modello di dichiarazione del fornitore³⁸.

Attraverso l'utilizzo di tale dichiarazione, il fornitore di merci all'interno dell'Unione può trasferire al proprio cessionario tutte le informazioni necessarie per determinare il carattere originario dei prodotti ai fini della corretta applicazione, nel caso di successiva esportazione degli stessi, delle disposizioni relative agli scambi preferenziali tra l'Unione europea e i paesi terzi³⁹.

37 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, Regno Unito, Nuova Zelanda, Cile), 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, contenute nella documentazione giustificativa fornita dal soggetto esportatore o dal soggetto produttore, idonee a dimostrare che il prodotto riveste carattere originario e soddisfa i requisiti e le regole stabilite dall'accordo.

38 Si vedano gli artt. 61 e ss. del Regolamento UE n. 2447/2015 e relativi modelli allegati. La dichiarazione del fornitore può essere rilasciata sia in occasione di ciascuna singola fornitura sia a lungo termine (per il periodo massimo di due anni), anche con valenza retroattiva (per il periodo massimo di un anno).

39 In sostanza, quindi, qualora le merci oggetto di scambio all'interno dell'Unione vengano successivamente esportate fuori dall'UE, indipendentemente da possibili ulteriori lavorazioni sulle stesse, la dichiarazione del fornitore viene utilizzata dall'esportatore come elemento giustificativo dell'emissione di una prova di origine preferenziale. Al riguardo, deve altresì segnalarsi il recente Regolamento di esecuzione (UE) 2026/1183 della Commissione del 2 giugno 2026, recante modifica del Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 (GU L, 2026/1183, 3.6.2026), con il quale vengono apportate rilevanti modifiche dirette a modernizzare le norme procedurali per la gestione dei regimi preferenziali all'interno dell'Unione, assicurandone l'attuazione uniforme in tutti gli Stati membri. Tra queste si segnalano, in particolare, l'istituzione di un sistema centrale di certificati elettronici di prova dell'origine (sistema e-PoC UE), volto a sostituire i certificati cartacei con un processo interamente elettronico, nonché la modifica della dichiarazione del fornitore, che viene basata su un elenco di dati standardizzati e codificati, al fine dello scambio elettronico tra fornitori ed esportatori. Per consentire alle autorità doganali degli Stati membri di adeguarsi alle varie modifiche apportate, l'applicazione delle nuove norme viene differita al 23 dicembre 2027, salvo che per l'articolo 1, punti 2), 4), 5), 6), 9), 15) e 16) del Regolamento, la cui applicazione è stabilita a decorrere dal 23 giugno 2028.

4.4 L'obbligazione doganale

Sulla base degli elementi sopra descritti, che definiscono il trattamento doganale delle merci, si rende possibile determinare l'eventuale insorgenza, nei casi previsti, dell'obbligazione doganale⁴⁰.

Per "obbligazione doganale" deve intendersi, ai sensi dell'art. 5 CDU, l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore.

Fatte salve le ipotesi di insorgenza dell'obbligazione nei casi di inosservanza della normativa doganale previsti dal codice⁴¹, l'obbligazione doganale all'importazione sorge generalmente in seguito al vincolo di merci non unionali soggette a dazi all'importazione a uno dei regimi doganali seguenti:

- a. immissione in libera pratica, compreso il regime dell'uso finale;
- b. ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione⁴².

L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana; il debitore viene identificato nel soggetto dichiarante ma, in caso di rappresentanza indiretta, è solidalmente debitrice anche la persona per conto della quale viene fatta la dichiarazione in dogana⁴³.

Specifiche norme disciplinano inoltre le modalità di calcolo dei dazi (anche con previsione di norme speciali per alcuni casi quali, ad esempio, i prodotti trasformati in regime di perfezionamento attivo⁴⁴), le procedure di notifica e di contabilizzazione (con relativi termini di prescrizione⁴⁵), le modalità e i ter-

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

41 Come stabilito dall'art. 79 del Regolamento (UE) n. 952/2013, per merci soggette ai dazi all'importazione, sorge un'obbligazione doganale all'importazione in seguito all'inosservanza di:

- a) uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione, alla loro sottrazione alla vigilanza doganale o per la circolazione, la trasformazione, il magazzinaggio, la custodia temporanea, l'ammissione temporanea o la rimozione di siffatte merci all'interno di tale territorio;
- b) uno degli obblighi stabiliti nella normativa doganale per quanto concerne le merci in regime di uso finale all'interno del territorio doganale dell'Unione;
- c) una condizione fissata per il vincolo di merci non unionali a un regime doganale o per la concessione, in virtù dell'uso finale delle merci, di un'esenzione dai dazi o di un'aliquota ridotta di dazio all'importazione.

42 Su tali regimi si veda il successivo cap. 5. Per quanto riguarda la fiscalità interna Iva, si evidenzia il richiamo ai medesimi regimi contenuto nell'art. 67 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (trasfuso, a decorrere dal 1° gennaio 2027, nell'art. 11 del nuovo Testo unico IVA approvato con decreto legislativo 19 gennaio 2026, n. 10, in GU Serie Generale n. 24 del 30 gennaio 2026 – Suppl. Ordinario n. 4).

43 Sul punto, si veda il precedente par. 3.1.

44 Si veda l'art. 86 CDU.

45 Si vedano l'art. 103 CDU nonché, a livello nazionale, l'art. 48 delle Disposizioni nazionali complementari al CDU, approvate con decreto legislativo 26 settembre 2024, n. 141.

mini per il pagamento (al cui interno sono previste, tra l'altro, le dilazioni di pagamento⁴⁶).

Nell'ambito della disciplina in materia di obbligazione doganale, particolare rilievo assumono anche le norme dedicate alle garanzie, in considerazione del fatto che la possibilità per gli operatori di accedere a numerose procedure e semplificazioni viene subordinata dalle specifiche norme alla preventiva costituzione di una garanzia a favore delle autorità doganali, a copertura delle obbligazioni, già sorte o solo potenziali, per i dazi gravanti sulle merci introdotte nel territorio doganale⁴⁷.

Per agevolare gli operatori nell'utilizzo della garanzia, le autorità doganali possono peraltro autorizzare, su richiesta della persona interessata allo svolgimento di più operazioni e previo accertamento di alcune condizioni, la costituzione di una garanzia anche in forma globale⁴⁸.

A completamento della disciplina concernente l'obbligazione doganale, vengono previsti dal CDU i casi al verificarsi dei quali è possibile attivare le procedure di rimborso o sgravio dei dazi (art. 116: importi del dazio all'importazione o all'esportazione applicati in eccesso; merci difettose o non conformi alle clausole del contratto; errore delle autorità competenti; equità) nonché gli altri casi di estinzione dell'obbligazione (art. 124 e ss.).

46 Si vedano gli artt. 110 e ss. CDU.

47 Come stabilito dall'art. 92 CDU, la garanzia può essere costituita in una delle forme seguenti:

- a) deposito in contanti o qualsiasi altro mezzo di pagamento riconosciuto dalle autorità doganali come equivalente a un deposito in contanti, in euro o nella moneta dello Stato membro in cui viene richiesta la garanzia;
- b) impegno assunto da un fideiussore;
- c) altre forme di garanzia che garantiscano in modo equivalente il pagamento dell'importo del dazio all'importazione o all'esportazione corrispondente all'obbligazione doganale e degli altri oneri.

48 Si veda l'art. 95 CDU; per i soggetti che soddisfano alcuni requisiti di affidabilità, viene inoltre prevista la possibilità di beneficiare di una riduzione dell'importo da garantire o di ottenere l'esonero dall'obbligo di prestare garanzia.

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 speciali¹;
- c. esportazione.

I regimi più diffusamente utilizzati dagli operatori sono l'immissione in libera pratica e l'esportazione, 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'Unione².

¹ Come stabilito dall'art. 210 del Reg. UE n. 952/2013, le merci possono essere vincolate a una delle seguenti categorie di regimi speciali: transito (che comprende il transito esterno e interno), deposito (che comprende il deposito doganale e le zone franche), uso particolare (che comprende l'ammissione temporanea e l'uso finale), perfezionamento (che comprende il perfezionamento attivo e passivo).

² 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 merci³.

Nell'ambito della fase dichiarativa, in conformità alle indicazioni contenute nell'Allegato C, Titolo II del Reg. UE n. 2447/2015, 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 europea⁴.

3 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.

4 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,
- il territorio del Granducato del Lussemburgo,
- il territorio dell'Ungheria,

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 esportazione⁵, e l'ufficio di uscita, cioè l'ultimo ufficio doganale prima dell'uscita fisica delle merci dal territorio dell'Unione europea.

-
- 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) Cmd. 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.

- 5 Si riporta, al riguardo, quanto stabilito dall'art. 221, par. 2 del Regolamento (UE) n. 2447/2015: *I seguenti uffici doganali sono competenti 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.*

Se le merci non superano i 3 000 EUR in valore per spedizione e per dichiarante e non sono soggette a divieti o restrizioni, l'ufficio doganale competente per il luogo di uscita delle merci dal territorio doganale dell'Unione è altresì competente per il vincolo delle merci al regime di esportazione, in aggiunta agli uffici doganali indicati al primo comma.

Il soggetto esportatore⁶, pertanto, deve provvedere alla presentazione delle merci e alla dichiarazione di vincolo al regime presso l'ufficio doganale di 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 (sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2027, dal nuovo Testo unico IVA approvato con decreto legislativo 19 gennaio 2026, n. 10), 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 Stato⁷.

In caso di subappalto, l'ufficio doganale competente per il luogo in cui il subappaltatore è stabilito è altresì competente per il vincolo delle merci al regime di esportazione, in aggiunta agli uffici doganali indicati al primo e secondo comma.

Ove giustificato dalle circostanze di un caso individuale, un altro ufficio doganale meglio situato per la presentazione in dogana delle merci è altresì competente per il vincolo delle merci al regime di esportazione.

6 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;

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.

7 Si riporta uno stralcio di quanto stabilito dall'art. 45 del nuovo Testo unico IVA che sostituisce, a decorrere dal 1° gennaio 2027, il previgente 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 Unione 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 dalla prova di uscita doganale. Nel caso in cui avvenga tramite servizio postale l'esportazione deve risultare nei modi stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle imprese e del made in Italy;

b) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Unione 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 Unione

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 parte dell'ufficio doganale di uscita, dell'effettiva uscita delle merci dal territorio dell'Unione⁸.

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.

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 codice doganale dell'Unione di cui al Reg. UE n. 952/2013, 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,

europa; l'esportazione deve risultare dalla prova di uscita doganale o da vidimazione apposta dall'ufficio postale su un esemplare della fattura”.

8 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.

che ha semplificato la classificazione sistematica degli stessi, ampliando la portata delle norme comuni di natura orizzontale e rendendo complessivamente più armonizzata la normativa in materia, assicurando in tal modo la possibilità di un utilizzo più esteso di alcune specifiche modalità applicative⁹.

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)¹⁰; 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 equivalenti¹¹.

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 previsti¹².

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 terzo¹³.

9 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.

10 Si segnala che, a partire dal 2017, le istanze degli operatori e le autorizzazioni/decisioni adottate dall'autorità doganale vengono presentate e gestite attraverso il 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*.

11 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.

12 Per tale regime, si segnala lo specifico Manuale predisposto dalla Commissione europea e consultabile sul sito *Taxation and Customs Union*, che raccoglie e commenta sistematicamente le disposizioni in materia per agevolare l'attività delle autorità doganali e degli operatori.

13 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, l'Ucraina, la Georgia e, da ultimo, la Moldova e il Montenegro, tutte parti contraenti della citata convenzione.

Per l'utilizzo del regime, viene richiesta all'operatore la prestazione di una garanzia, a copertura dei diritti potenzialmente gravanti sulle merci trasportate, che sarà poi svincolata con l'appuramento del regime, una volta constatata dall'autorità doganale la regolare conclusione dello stesso¹⁴.

Il regime del deposito doganale, che ricomprende anche le zone franche¹⁵, 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.

In riferimento alla normativa Iva, si segnala altresì la possibilità di riconoscimento *ex lege*, per i depositi doganali, anche come depositi Iva, quali previsti e

14 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). In relazione al regime del transito, deve inoltre segnalarsi il possibile ricorso allo stesso mediante l'utilizzo del carnet TIR, quale strumento di semplificazione per i mezzi di trasporto merci via strada, sulla base della convenzione TIR del 1975, vd. sito <https://unece.org/transport/tir>.

15 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.

disciplinati dall'art. 50-*bis* del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con legge 29 ottobre 1993, n. 427¹⁶

Il perfezionamento attivo è il regime doganale che permette di introdurre temporaneamente nel territorio doganale dell'Unione merci allo stato estero, allo scopo di sottoporle ad operazioni di perfezionamento¹⁷, senza che siano soggette al pagamento dei diritti gravanti¹⁸ e alle misure di politica commerciale¹⁹.

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 regime²⁰.

Tra le particolarità del regime, si segnala altresì 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 commerciali²¹.

16 Tale norma viene abrogata e sostituita, a decorrere dal 1° gennaio 2027, dall'art. 53 del nuovo Testo unico IVA approvato con decreto legislativo 19 gennaio 2026, n. 10.

17 Ai sensi dell'art. 5, numero 37) del Reg. UE n. 952/2013, per "operazioni di perfezionamento" si intendono le operazioni seguenti: a) la lavorazione di merci, compresi il loro montaggio, il loro assemblaggio e il loro adattamento ad altre merci; b) la trasformazione di merci; c) la distruzione di merci; d) la riparazione di merci, compresi il loro riattamento e la loro messa a punto; e) l'utilizzazione di merci che non si ritrovano nei prodotti trasformati, ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento, anche se scompaiono totalmente o parzialmente nel processo di trasformazione (accessori per la produzione). Come stabilito dall'art. 256 par. 3 CDU, il regime di perfezionamento attivo può essere utilizzato anche per le seguenti merci: a) merci destinate a essere oggetto di operazioni atte a garantire la loro conformità a requisiti tecnici per la loro immissione in libera pratica; b) merci che devono essere oggetto di manipolazioni usuali (operazioni intese a garantirne la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararle per la distribuzione o la rivendita, elencate nell'allegato 71-03 del Reg. UE n. 2446/2015).

18 Tale regime comporta pertanto 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.

19 A titolo di esempio, le merci rientranti nelle categorie merceologiche interessate dalla normativa CBAM (*Carbon Border Adjustment Mechanism*), di cui al Regolamento UE n. 956/2023, che vengono introdotte nel territorio dell'Unione con il vincolo al regime doganale del perfezionamento attivo per poi essere riesportate verso paesi terzi, restano escluse dagli obblighi previsti dal suddetto Regolamento.

20 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 (si veda l'art. 86 CDU).

21 L'utilizzo di tale modalità può essere abbinato, su richiesta degli operatori, all'esportazione anticipata. Tale procedura permette l'esportazione del prodotto trasformato, ottenuto con le merci unionali, ancor prima che le merci terze vengano vincolate al regime di perfezionamento

L'istanza di autorizzazione al regime va presentata, tramite il portale unionale *Trader Portal*, 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 operazioni di perfezionamento 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 lavorazione²².

Anche nel regime del perfezionamento passivo è possibile, su richiesta dell'operatore, autorizzare l'utilizzo, da parte dei prestatori d'opera situati nei paesi terzi, di merci equivalenti non unionali (in luogo di quelle unionali) nonché, eventualmente, l'importazione anticipata dei prodotti trasformati, cui seguirà l'esportazione a reintegro delle merci unionali.

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.

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 casistiche²³) dal pagamento dei dazi e senza applicazione delle misure di politica commerciale.

attivo. Le merci provenienti dal paese terzo verranno poi importate in esenzione dal pagamento dei dazi doganali (c.d. importazione a reintegro).

22 Le principali finalità economiche del regime di perfezionamento passivo sono collegate al possibile risparmio derivante da un costo inferiore della manodopera praticato nei paesi terzi oppure all'utilizzo di tecnologie specialistiche non disponibili all'interno del mercato unionale.

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

Tale regime viene utilizzato principalmente per particolari situazioni tipiche, individuate dalla normativa, come ad esempio la partecipazione a fiere, mostre o manifestazioni sportive²⁴.

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.

24 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. Al riguardo, si segnala il recente avvio del progetto di digitalizzazione del Carnet ATA, da completarsi entro il 2027 (sul punto vd. la circolare n. 14/2026 del 27.5.2026 dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli).

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 Unite¹.

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 prodotti².

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 individuate³.

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* (documento 5664/18 del 4 maggio 2018) e l'*Aggiornamento delle migliori pratiche dell'UE per l'attuazione effettiva di misure restrittive* (documento 11623/24 del 3 luglio 2024) elaborati dal Segretariato Generale del Consiglio.

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 sanzioni⁴ nonché la mappatura, sia tematica che geografica, delle misure adottate⁵.

Con specifico riferimento alle restrizioni all'importazione e all'esportazione, anche la diretta consultazione del servizio *Taric* rappresenta un fondamentale strumento di informazione, segnalando, per ciascun codice prodotto, le eventuali misure restrittive in vigore e i relativi riferimenti normativi⁶.

La riscontrata 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. 221⁷, come modificato dall'articolo 23 del decreto-legge 13 giugno 2023, n. 69, convertito con legge 10 agosto 2023, n. 103 e, successivamente, dagli artt. 9 e 12 del decreto legislativo 30 dicembre 2025, n. 211.

Il citato decreto n. 221/2017 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, dell'intermediazione, dell'assistenza tecnica, del transito e del trasferimento 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 commerciale⁸.

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

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

6 La banca dati *Taric* è consultabile al seguente link: https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp?Lang=en.

7 *Attuazione della delega al Governo di cui all'articolo 7 della legge 12 agosto 2016, n. 170, per 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).

8 Al riguardo, va segnalato anche il c.d. strumento anti-coercizione (ACI), introdotto con il Regolamento UE n. 2023/2675 del 22 novembre 2023 sulla protezione dell'Unione e dei suoi Stati membri dalla coercizione economica da parte di paesi terzi, entrato in vigore il 27 dicembre 2023, che istituisce un quadro per l'azione dell'Unione nei casi di coercizione economica nei confronti dell'Unione Europea o di uno Stato membro, consentendo l'adozione di contromisure, di portata generale o individuale, recanti l'imposizione di restrizioni all'esportazione o all'importazione di beni, alle attività finanziarie, ai diritti di proprietà intellettuale, agli investimenti esteri diretti e agli appalti pubblici nell'Unione.

Più di recente, inoltre, con il citato decreto legislativo 30 dicembre 2025, n. 211, in vigore dal 24 gennaio 2026⁹, sono state ridisegnate, con l'introduzione nel Libro II del codice penale di un apposito nuovo Capo intitolato *Delitti contro la politica estera e la sicurezza comune dell'Unione europea* (artt. da 275-bis a 275-decies), le sanzioni penali previste nei casi di violazione di misure restrittive adottate dall'Unione.

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 vigore¹⁰.

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.

9 GU Serie generale n. 6 del 9 gennaio 2026. Tale decreto è stato adottato per l'attuazione della direttiva (UE) 2024/1226 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 24 aprile 2024, relativa alla definizione dei reati e delle sanzioni per la violazione delle misure restrittive dell'Unione e che modifica la direttiva (UE) 2018/1673.

10 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 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. Per alcune categorie di prodotti sensibili, inoltre, la previsione contrattuale di tale clausola (c.d. *"no re-export to Russia clause"*) è stata resa obbligatoria dall'art. 12 octies del Reg. UE n. 833/2014, inserito dal Reg. UE 2023/2878 del 18 dicembre 2023.

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 interesse¹¹, può essere infatti efficacemente garantito solo attraverso un regime di controllo della circolazione dei beni che potrebbero essere utilizzati per le suddette finalità¹².

Il principale riferimento normativo è oggi costituito dal Regolamento (UE) n. 2021/821 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 uso¹³.

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

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 ricompresi nel citato allegato (c.d. prodotti non listati), possono essere comunque sottoposti dagli Stati membri a divieto o ad autorizzazione per l'esportazione,

11 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*).

12 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.*

13 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.

in presenza delle specifiche casistiche e finalità individuate dagli artt. 4, 5, 9 o 10 (c.d. *catch-all clause*)¹⁴. 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. 2021/821 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 taluni prodotti verso determinate destinazioni, a condizioni e requisiti specifici per l'utilizzo di cui alle sezioni da A ad H dell'allegato II¹⁵.

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. 2021/821, *per garantire la corretta applicazione del presente regolamento, ciascuno Stato membro*

14 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.

15 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.

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 2019¹⁶.

Come stabilito dall'art. 8, comma 7 *bis*¹⁷, 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. 2019/125 (c.d. *regolamento antitortura*), nonché di beni e tecnologie soggetti a restrizioni da parte dell'Ue verso paesi terzi¹⁸.

Il Capo V del Regolamento n. 2021/821, 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 esportazione¹⁹, l'esportatore deve fornire la prova che

16 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.

17 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).

18 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".

19 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

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.

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 il quale, all'art. 18²⁰, 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 illecito²¹.

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. 2021/821, 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.

20 Come modificato dall'articolo 23 del decreto-legge 13 giugno 2023, n. 69, convertito con legge 10 agosto 2023, n. 103 e, successivamente, dall'articolo 68 della legge 2 dicembre 2025, n. 182.

21 Art. 18 *Sanzioni relative ai prodotti a duplice uso.*

1. *Chiunque effettua operazioni di esportazione di prodotti a duplice uso listati 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 fino a sei anni e con la multa da euro 25.000 a euro a 250.000 euro.*

2. *Chiunque effettua le operazioni ovvero presta i servizi di cui al comma 1 in difformità dagli obblighi prescritti dalla relativa autorizzazione, è punito con la reclusione fino a quattro anni e con la multa da euro 15.000 a euro a 150.000 euro.*

A tale atto normativo va inoltre affiancato, a seguito dell'entrata in vigore, dal 24 gennaio 2026, del decreto legislativo 30 dicembre 2025, n. 211, il nuovo art. 275-*quinquies* c.p. il quale introduce, tra l'altro, la fattispecie di violazione colposa delle misure riguardanti i prodotti a duplice uso elencati negli allegati I e IV del regolamento (UE) 2021/821, prevedendo, nei casi di colpa grave, la pena della reclusione da sei mesi a tre anni e della multa da euro 15.000 a euro 90.000.

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 uso²².

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 2019²³, disponibile nella parte *Materiali di diritto doganale* del presente volume, e oggi richiamato anche all'interno del Regolamento (UE) n. 2021/821, 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

3. L'operatore che, nei casi previsti dagli articoli 4, paragrafo 2, 5, paragrafo 2, 6, paragrafo 2, e 8, paragrafo 2, del regolamento duplice uso, omette di informare l'Autorità competente è punito con l'arresto fino a due anni e con l'ammenda da euro 15.000 a euro 90.000. La medesima pena si applica in caso di violazione dell'obbligo di informativa di cui all'articolo 9, comma 7.

4. Salvo che il fatto costituisca reato è soggetto alla sanzione amministrativa pecuniaria da euro 15.000 a euro 90.000 l'operatore che:

a) omette di comunicare all'Autorità competente l'intervenuta variazione dei dati e delle informazioni contenuti nella domanda di autorizzazione entro quindici giorni dal verificarsi della variazione;

b) viola gli obblighi di tenuta, conservazione ed esibizione della documentazione relativa alle operazioni effettuate o ai servizi resi, di cui all'articolo 27 del regolamento duplice uso;

c) [abrogato]

d) non presenta i documenti richiesti dall'autorità competente ai sensi dell'articolo 17, comma 2.

4-bis. Salvo che il fatto costituisca reato, è soggetto alla sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.500 a euro 15.000 l'operatore che:

a) viola gli obblighi stabiliti dagli articoli 11, comma 6, 12, comma 4, e 13, comma 5;

b) produce la dichiarazione di presa in carico dei prodotti sottoposti ad autorizzazione, redatta e firmata dall'utilizzatore finale, con ritardo non superiore a dodici mesi rispetto alla scadenza del termine stabilito dall'Autorità competente.

22 Si segnala al riguardo che, tra le varie novità apportate dal citato decreto legislativo 30 dicembre 2025, n. 211 (art. 6), vi è anche l'inserimento tra i 'reati presupposto' previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 quali possibili ipotesi di responsabilità degli enti, dei reati connessi alla violazione di misure restrittive dell'Unione europea, per i quali viene prevista a carico dell'ente una sanzione pecuniaria commisurata ad una specifica percentuale del proprio fatturato globale (si veda il nuovo articolo 25-*octies*.2).

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

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.

Peraltro, in virtù di quanto previsto dagli artt. 12 e 15 del Reg. (UE) n. 2021/821, 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 l'ulteriore Raccomandazione (UE) 2021/1700 del 15 settembre 2021²⁴, 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

²⁴ 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).

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, a livello unionale viene lasciata alla competenza degli Stati membri la definizione delle sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale, fissando, tuttavia, i principi di massima – le 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. 472²⁵, con il quale è stato definito il

25 Tale decreto ha, nel tempo, subito rilevanti modifiche (da ultimo, si segnalano quelle apportate dal decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87) e, a decorrere dal 1° gennaio 2027, ne viene disposta l'integrale abrogazione, a seguito dell'applicazione del decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173 (Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali) e del decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175 (Testo unico della giustizia tributaria).

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, proporzionalità e del *favor rei*, di imputabilità e colpevolezza, le cause di non punibilità, il concorso e la continuazione²⁶.

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, desunta anche dalla condotta dell'agente; opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze; personalità dell'agente, desunta anche dai suoi precedenti fiscali; condizioni economiche e sociali dell'agente.

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 trasgressore²⁷.

In linea generale, ai sensi dell'art. 16 del decreto legislativo n. 472/97 (sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2027, dall'art. 18 del decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173), 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 (sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2027, dall'art. 20 del decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173) prevede invece la procedura di irrogazione immediata, con atto motivato, notificato al contribuente contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica²⁸.

26 Si rammenta che, per l'applicazione delle sanzioni tributarie, deve farsi riferimento anche ai fondamentali principi di carattere generale rinvenibili nello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, come da ultimo modificata dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219.

27 Deve comunque richiamarsi la possibilità, per il trasgressore, di avvalersi dell'istituto premiale del ravvedimento, disciplinato dall'art. 13 del decreto legislativo n. 472/97 (sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2027, dall'art. 101 del decreto legislativo n. 173/2024), che prevede una riduzione della sanzione minima edittale, in caso di spontaneo adempimento prima della notifica dell'atto impositivo.

28 Si evidenzia, tuttavia, come il comma 1 *bis* dell'art. 17 d. lgs. n. 472/97 (sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2027, dall'art. 20, comma 2 del decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173) stabilisca che, all'accertamento doganale effettuato con criteri di selettività nella fase del

L'atto di contestazione, 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 per l'accertamento dei singoli tributi (si evidenzia che, nel caso dei diritti doganali, tale termine è ridotto a tre anni)²⁹.

Ciò premesso, la principale fonte normativa di riferimento per l'individuazione delle violazioni in materia doganale e delle correlate sanzioni, sia di carattere penale che amministrativo, è oggi costituita dal Decreto legislativo 26 settembre 2024, n. 141, con il quale sono state approvate, in attuazione della legge 9 agosto 2023, n. 111 recante delega al governo per la riforma fiscale³⁰, le Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, contenute nell'Allegato 1³¹.

Attesa la rilevanza del citato provvedimento normativo, si rinvia alla consultazione dello stesso, nell'ultima versione aggiornata, nella parte *Materiali di diritto doganale* del presente volume.

Con tale provvedimento è stato completamente riformato l'impianto sanzionatorio nazionale, in precedenza disciplinato dal decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, recante il testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (TULD), ora abrogato, per il quale si era manifestata, negli anni, la necessità di una complessiva revisione e di un adeguamento ai sopra citati principi di derivazione unionale³².

Il rinnovato contesto normativo nazionale disciplina le violazioni doganali nel Titolo VI, suddiviso nel Capo I - Sanzioni di natura penale (articoli da 78 a 95), nel Capo II - Sanzioni di natura amministrativa (artt. da 96 a 103) e nel Capo III - Disposizioni comuni al contrabbando e alle sanzioni amministrative (artt. da 104 a 120).

controllo che precede la concessione dello svincolo, restano applicabili le previsioni dell'articolo 16 del medesimo decreto (sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2027, dall'art. 18 del decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173).

29 Come stabilito dall'art. 20 del decreto legislativo n. 472/97 (sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2027, dall'art. 22 del decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173), 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.

30 Sul punto, si veda il precedente paragrafo 2.2.

31 Ai sensi di quanto previsto dall'art. 7, comma 3 del decreto legislativo n. 141/24, le sanzioni amministrative di cui all'allegato 1 si applicano alle violazioni commesse a partire dalla data di entrata in vigore del decreto (4 ottobre 2024).

32 Con particolare riferimento alle sanzioni previste (nei casi di differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate all'importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana) dal previgente art. 303, comma 3 del Tuld, si rimanda all'ordinanza della Corte di cassazione dell'11 maggio 2022, n. 14908, richiamata nella parte *Materiali di diritto doganale* del presente volume, nella quale viene esaminato il meccanismo applicativo della citata norma alla luce del principio unionale di proporzionalità.

La prospettiva scelta dal legislatore nazionale è quella di ricondurre all'ambito penale (reato di contrabbando) tutte le fattispecie dolose di omessa o infedele dichiarazione di merci comportanti il mancato pagamento dei diritti di confine³³, quando, alternativamente:

- a. ricorra una delle circostanze aggravanti di cui all'art. 88³⁴; oppure
- b. l'ammontare dei diritti di confine a titolo di dazio doganale dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione sia superiore a euro 10.000³⁵; oppure

33 Si riporta l'art. 27 (*Diritti doganali e diritti di confine*) delle Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione:

1. Sono diritti doganali tutti quei diritti che l'Agenzia è tenuta a riscuotere in forza di vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea o da disposizioni di legge.

2. Fra i diritti doganali di cui al comma 1 costituiscono diritti di confine, oltre ai dazi all'importazione e all'esportazione previsti dalla normativa unionale, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione, i diritti di monopolio, le accise, l'imposta sul valore aggiunto e ogni altra imposta di consumo, dovuta all'atto dell'importazione, a favore dello Stato.

3. L'imposta sul valore aggiunto non costituisce diritto di confine nei casi di:

a) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto per successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione europea;

b) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto e vincolo a un regime di deposito diverso dal deposito doganale.

34 L'art. 88 (*Circostanze aggravanti del contrabbando*) delle Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione stabilisce quanto segue:

1. Per i delitti previsti negli articoli da 78 a 83, è punito con la multa aumentata fino alla metà chiunque, per commettere il contrabbando, adopera mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato.

2. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la reclusione da tre a cinque anni:

a) quando, nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza, l'autore è sorpreso a mano armata;

b) quando, nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza, tre o più persone autrici di contrabbando sono sorprese insieme riunite e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia;

c) quando il fatto è connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione;

d) quando l'autore è un associato per commettere delitti di contrabbando e il delitto commesso sia tra quelli per cui l'associazione è stata costituita;

e) quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione a titolo di dazio doganale è superiore a 100.000 euro;

e-bis) quando l'ammontare complessivo dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione diversi dal dazio doganale è maggiore di euro 500.000.

3. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la reclusione fino a tre anni:

a) quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione a titolo di dazio doganale è maggiore di euro 50.000 e non superiore a euro 100.000;

b) quando l'ammontare complessivo dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione diversi dal dazio doganale è maggiore di euro 200.000 e non superiore a euro 500.000.

35 Tale soglia di punibilità di carattere penale per le frodi comportanti una diminuzione illegittima delle risorse proprie dell'UE, diverse da quelle provenienti dall'IVA, 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

- c. l'ammontare complessivo dei diritti di confine diversi dal dazio dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione sia superiore a euro 100.000.

Le due fattispecie tipiche del reato di contrabbando, cioè l'omessa o l'infedele dichiarazione, vengono individuate dagli artt. 78 e 79 delle citate disposizioni, con previsione della multa dal cento al duecento per cento dei diritti di confine dovuti, oltre alla confisca obbligatoria delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto³⁶.

Sono inoltre distintamente previste, dagli articoli da 80 a 84, le seguenti ulteriori fattispecie: contrabbando nel movimento delle merci marittimo, aereo e nei laghi di confine; contrabbando per indebito uso di merci importate con riduzione totale o parziale dei diritti; contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti; contrabbando nell'esportazione temporanea e nei regimi di uso particolare e di perfezionamento; contrabbando di tabacchi lavorati (per quantitativi superiori a quindici chilogrammi convenzionali).

Deve altresì evidenziarsi come l'art. 87 delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione equipari il delitto tentato a quello consumato, prevedendo che per il tentativo di contrabbando si applichi la stessa pena stabilita per il reato consumato.

Nei suddetti casi, pertanto, la violazione viene comunicata dall'organo accertatore alla competente Autorità Giudiziaria³⁷.

Laddove non si realizzino le suddette circostanze, le violazioni vengono invece ricondotte in ambito amministrativo, con competenza degli uffici doganali in base al luogo dove è constatata la violazione³⁸.

Per quanto riguarda, in particolare, i casi di inosservanza degli obblighi dichiarativi, l'art. 96 prevede la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dei diritti di confine dovuti, stabilendo altresì un minimo di euro mille per

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).

36 Ai sensi dell'art. 94, comma 1, delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, quando ciò non sia possibile, è ordinata la confisca di somme di denaro, beni e altre utilità per un valore equivalente, di cui il condannato abbia la disponibilità, anche per interposta persona.

37 Individuata, secondo i casi, nella Procura della Repubblica ovvero nella Procura europea (EPPO), istituzione indipendente dell'Unione europea operante dal 1° giugno 2021 presso le principali sedi giudiziarie del territorio nazionale, con competenza a promuovere indagini e a perseguire i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

38 Come previsto dall'art. 96, comma 14, delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, agli uffici doganali spetta altresì la competenza nei casi di dichiarazione infedele, previsti dall'art. 79, per i quali l'autorità giudiziaria non abbia ravvisato una condotta dolosa, con la previsione di una sanzione amministrativa dall'ottanta al centocinquanta per cento dei diritti di confine dovuti e comunque in misura non inferiore a euro cinquecento.

i casi di errata dichiarazione e di euro duemila per i casi di omessa dichiarazione, con possibilità, nei casi più gravi, di confisca amministrativa delle merci oggetto dell'illecito³⁹.

Vengono inoltre previste, dagli articoli da 97 a 103, le seguenti ulteriori fattispecie di violazioni amministrative: violazioni nelle zone extra-doganali; violazioni sul manifesto e sulla dichiarazione sommaria; inosservanza di obblighi connessi al vincolo a un regime speciale e alla temporanea esportazione; inosservanza degli obblighi imposti ai capitani di navi e ai comandanti di aeromobili; inosservanza di adempimenti per opere in prossimità della linea di vigilanza doganale; rifiuto di fornire informazioni e assistenza; inosservanza di un provvedimento relativo all'applicazione della normativa doganale; fornitura all'Agenzia e alla Guardia di finanza di informazioni o documenti inesatti o invalidi; mancata conservazione dei documenti e delle informazioni relativi all'espletamento delle formalità doganali; tenuta non corretta delle scritture previste ai fini doganali; manomissione e alterazione dei sigilli doganali.

A completamento del quadro normativo riguardante le sanzioni doganali di natura amministrativa, deve infine menzionarsi l'art. 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nel quale vengono previste le violazioni relative alle esportazioni⁴⁰.

39 Al riguardo, si ritiene utile segnalare la sentenza n. 93/2025 del 3 luglio 2025 della Corte costituzionale, con la quale, nel rispetto del principio di proporzionalità e in coerenza con l'evoluzione del sistema sanzionatorio tributario, è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'articolo 70, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, numero 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), in relazione agli articoli 282 e 301 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, numero 43 (Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), nella parte in cui, nello stabilire che "si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine", non prevede che, in caso di applicazione dell'art. 301 del d.P.R. n. 43 del 1973, le cose che costituiscono oggetto della violazione non sono confiscate se l'obbligato provvede al pagamento integrale dell'importo evaso, degli accessori, comprensivi degli interessi, e della sanzione pecuniaria.

A seguito di tale pronuncia, il legislatore ha provveduto a modificare, con l'art. 16 del decreto legislativo 18 dicembre 2025, n. 192, il comma 8 dell'art. 118 delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, che ora dispone quanto segue: *Salvi i casi di confisca disposti dall'autorità giudiziaria, e qualora non siano vietati la fabbricazione, il possesso, la detenzione o la commercializzazione delle merci oggetto dell'illecito, le stesse, destinate alla confisca in via amministrativa ai sensi dell'articolo 96, comma 7, sono restituite al trasgressore, previo pagamento dei diritti di confine dovuti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese sostenute per la loro gestione, nei termini fissati con provvedimento dell'Agenzia. Fermo restando quanto previsto nel primo periodo, l'Agenzia, ricorrendone le condizioni, consente, a richiesta del trasgressore, il riscatto delle merci confiscate in via amministrativa previo pagamento del valore delle stesse, dei diritti di confine dovuti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese sostenute per la loro gestione.*

40 In particolare, il comma 5 dell'art. 7 prevede quanto segue: *chi, nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana relative a cessioni all'esportazione, indica quantità, qualità o corrispettivi diversi da quelli reali, è punito con la sanzione amministrativa del settanta per cento dell'imposta che sarebbe dovuta se i beni presentati in dogana fossero stati ceduti nel territorio dello Stato, calcolata sulle differenze dei corrispettivi o dei*

Deve, da ultimo, 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 l'articolo 25-*sexiesdecies*, aggiunto dall'art. 5 del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75 e come modificato dall'art. 4 del decreto legislativo 26 settembre 2024, n. 141, viene infatti previsto che, in relazione ai reati di contrabbando previsti dalle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, 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 quote⁴¹.

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).

valori normali dei beni. La sanzione non si applica per le differenze quantitative non superiori al cinque per cento. Si evidenzia che, a decorrere dal 1° gennaio 2027, tale norma viene abrogata e riprodotta nell'art. 32, comma 9 del nuovo Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, di cui al decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173.

41 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. Nel solo caso di superamento del limite di centomila euro dei diritti, si applicano altresì all'ente le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettere a) e b) del medesimo decreto, consistenti nell'interdizione dall'esercizio dell'attività e nella sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito.

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 operatori¹.

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 uniformi².

La normativa sopra richiamata prevede due tipologie di informazioni vincolanti: l'informazione tariffaria vincolante (TTV) 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 *European Binding Tariff Information*), 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 doganali³; di conseguenza, a fronte del corretto utilizzo dell'informazione in sede di dichiarazione da parte dell'operatore⁴, 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 doganale⁵; 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 utilizzate⁶.

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 Per gli aspetti procedurali si vedano le circolari dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli n. 24/2024 del 6 novembre 2024, in materia di informazioni tariffarie vincolanti, e n. 18/2024 del 8 luglio 2024, in materia di informazioni vincolanti in materia di origine. 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 estesa, come già detto, 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 interpretativa⁷.

Da ultimo, in relazione all'istituto semplificativo in argomento, deve segnalarsi l'importante modifica apportata al Regolamento delegato n. 2446/2015, ad opera del Regolamento delegato (UE) 2024/1072 della Commissione del 25 gennaio 2024⁸, con la quale viene introdotta, a decorrere dal 1° dicembre 2027, la nuova tipologia di decisione relativa alle informazioni vincolanti in materia di determinazione del valore in dogana ("decisioni IVVD"), che armonizzerà e completerà il quadro delle decisioni che possono essere adottate dalle autorità doganali, su richiesta degli operatori, al fine di assicurare certezza del diritto e uniformità di applicazione del codice doganale dell'Unione, in relazione a tutti gli elementi tecnici alla base dell'accertamento doganale.

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 preposto⁹, il cui

7 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).

8 GUUE serie L del 15 aprile 2024.

9 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.

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 devono essere trasferite presso l'ufficio doganale, sia della tempistica di sdoganamento, in quanto l'operatore potrà procedere all'invio telematico della dichiarazione doganale sin dal momento in cui le merci vengono fisicamente collocate nei luoghi autorizzati¹⁰.

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'Unione¹¹.

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,

10 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.

11 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.

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 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 approvati¹².

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.

12 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.

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.

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 interdittiva¹³; 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*

13 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. Ancora in tal senso, più di recente, si segnala l'avvenuto inserimento tra i 'reati presupposto' previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 (si veda l'art. 25-*octies*.2), dei reati connessi alla violazione di misure restrittive dell'Unione europea, ad opera del decreto legislativo 30 dicembre 2025, n. 211.

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 applicative¹⁴.

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 ambito¹⁵.

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

- a. 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);
- b. 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;
- c. 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;

¹⁴ 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 prima forma di riconoscimento della *compliance* doganale dei soggetti affidabili.

¹⁵ 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.

- d. 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 svolta¹⁶;
- e. 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 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. 2447/2015¹⁷, 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 richiedente¹⁸: 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 gestione¹⁹.

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).

16 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/custcompeu-eu-customs-competency-framework_en.

17 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).

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

19 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.

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 automonitoraggio²⁰, che mettono in luce la reale essenza della figura dell'operatore economico autorizzato, individuato quale attore privilegiato nella catena di approvvigionamento internazionale.

In tale prospettiva, sin dal momento di presentazione dell'istanza²¹, il richiedente è tenuto alla compilazione di un apposito questionario di autovalutazione (QAV), consultabile nella parte *Materiali di diritto doganale* del presente volume, 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.

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 soluzioni²².

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 argomento²³.

20 Anche a seguito del rilascio dell'autorizzazione, il monitoraggio dei processi aziendali, dei sistemi di controllo interno e dei rischi connessi all'attività svolta è una delle principali responsabilità dell'operatore economico che la effettua con sistematicità e viene formalizzata attraverso un apposito modello di automonitoraggio, da presentare annualmente all'autorità doganale.

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

22 Tale documento (Authorised 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

23 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

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 economici²⁴.

Tra i principali benefici possiamo evidenziare, in particolare: la riduzione dei controlli fisici e documentali²⁵; 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. 952/2013²⁶, 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, Moldova e Canada.

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 doganali²⁷.

24 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 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.

25 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.

26 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.

27 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.*

Con l'applicazione, a decorrere dal 1° maggio 2016, delle norme contenute nel codice doganale dell'Unione di cui al Regolamento (UE) n. 952/2013, 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 speciali²⁸.

Il profondo mutamento delle procedure doganali verso dinamiche completamente telematizzate, adeguate alla crescente velocità dei traffici commerciali, è alla base degli scenari operativi e delle ulteriori semplificazioni previste dal codice doganale dell'Unione, le quali consentiranno sempre maggiori benefici agli operatori affidabili, in termini di snellimento degli adempimenti e di riduzione delle tempistiche di sdoganamento delle merci²⁹.

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: (a) low documentary and data requirements, as appropriate; (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.

28 Per un quadro completo, si vedano le circolari dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli n. 8/D del 19 aprile 2016 e n. 9/2024 del 5 aprile 2024.

29 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

In coerenza con tale linea evolutiva, il progetto di riforma del codice doganale unionale avviato dalla Commissione europea prefigura un ruolo sempre più centrale per gli operatori affidabili, che vengono ridefiniti quali “*Trust & Check Traders*”, con acquisizione di nuovi e ancor più significativi benefici, quali la possibilità di effettuare autonomamente il controllo della conformità delle proprie merci e di procedere al versamento dei dazi a cadenza periodica, senza dover presentare dichiarazioni doganali per ogni spedizione³⁰.

Da quanto sopra emerge, dunque, la strategica rilevanza dello status di AEO quale modello di operatore affidabile nel settore doganale e di sicurezza³¹ 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.

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 semplificazioni³².

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. 821/2021³³, 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

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.

30 Si vedano, in proposito, la Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale “*Riforma doganale: fare avanzare l’unione doganale al livello successivo*” (COM/2023/257 final del 17 maggio 2023) e la proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell’Unione e l’Autorità doganale dell’Unione europea e abroga il regolamento (UE) n. 952/2013 (COM/2023/258 finale del 17 maggio 2023).

31 Si richiamano, in proposito, le linee guida della Commissione Europea “*AEO – Customs Cooperation to detect, report and react to suspicious activities*” (TAXUD/A3/002/2026), reperibili al seguente link:

New EU guidance promotes cooperation between customs and businesses to tackle illicit trade - Taxation and Customs Union che si pongono la finalità di rafforzare la collaborazione nella lotta al commercio illecito, al traffico di droga e alla criminalità organizzata, promuovendo la segnalazione di irregolarità e una maggiore sinergia tra operatori economici ed autorità doganali.

32 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.

33 Vd. il precedente par. 6.2.

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 europea³⁴, 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.

34 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

1) **Sentenza della Corte di giustizia UE del 12 maggio 2022 (causa C-714/20)** reperibile sul sito della Corte di Giustizia dell'Unione europea

2) **European Commission - Guidance on Non-Preferential Rules of Origin (March 2022)** reperibile sul sito della Commissione europea – Taxation and Customs Union (Taxud)

3) **Raccomandazione (UE) n. 2019/1318 della Commissione del 30 luglio 2019** reperibile sul sito dell'Unione europea – EUR Lex

4) **Decreto legislativo 26 settembre 2024, n. 141 – (All. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione** reperibile sul sito CeRDEF

5) **Ordinanza della Corte di cassazione n. 14908 del 11 maggio 2022** reperibile sul sito della Corte di cassazione

6) **Questionario di Autovalutazione (AEO)** reperibile sul sito dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli

7) **Sentenza della Corte costituzionale n. 93/2025 del 3 luglio 2025** reperibile sul sito della Corte costituzionale

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

III edizione ampliata e aggiornata

Luca Moriconi

A seguito dell'attivazione del corso di "Diritto doganale e politica commerciale dell'Unione europea" nell'ambito del corso di laurea triennale in Scienze internazionali e istituzioni europee (SIE) presso l'Università degli Studi di Milano, si è ritenuto necessario procedere a una revisione del presente volume, ai fini di un opportuno aggiornamento e ampliamento degli argomenti trattati. Oltre alla dovuta attività di revisione delle fonti normative e dei documenti di prassi citati, si è proceduto ad ampliare alcune parti del volume con trattazione di argomenti non presenti nelle precedenti edizioni, tenendo anche conto delle principali novità intervenute, nonché ad aggiornare e a integrare i materiali che completano il volume.

Alla luce dei più recenti mutamenti del quadro geopolitico internazionale, gli scambi commerciali con l'estero hanno risentito di inattese e imprevedibili situazioni di incertezza, rendendo dunque indispensabile, per chi si occupa di commercio internazionale, acquisire una sempre maggiore consapevolezza delle dinamiche e delle procedure doganali, nonché dei potenziali rischi associati a misure di regolazione dei traffici internazionali.

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

ISBN 979-12-5510-467-4 (print)
ISBN 979-12-5510-463-6 (PDF)
ISBN 979-12-5510-465-0 (EPUB)
DOI 10.54103/milanoup.328