

# Il Doganalista

n. 4 Luglio-Agosto 2025





grafica • tipografia  
piana e in continuo  
gadgets pubblicitari  
regalistica • cancelleria

SCARICA DAL NOSTRO

SITO

[www.socgm.com](http://www.socgm.com)

NELLA SEZIONI

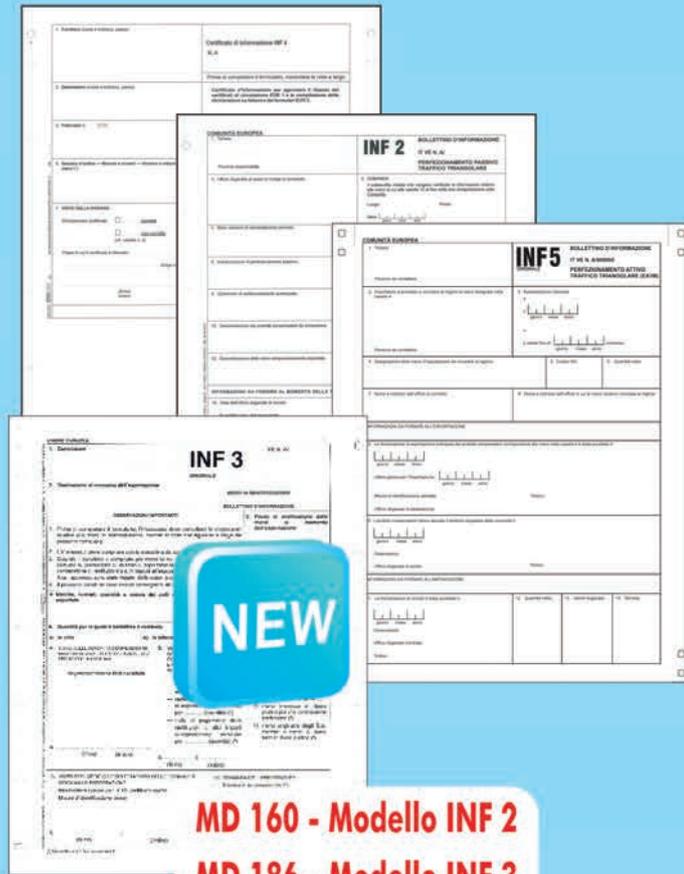
"Cataloghi"

IL DEPLIANT SPEDIZIONIERI

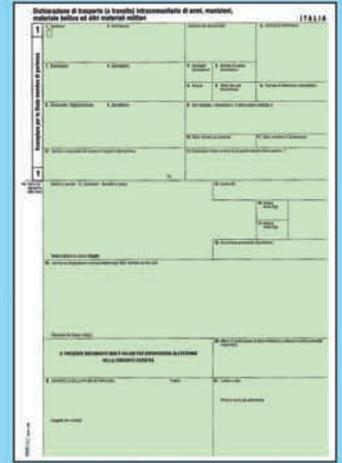
CON TUTTI I NOSTRI

ARTICOLI PER

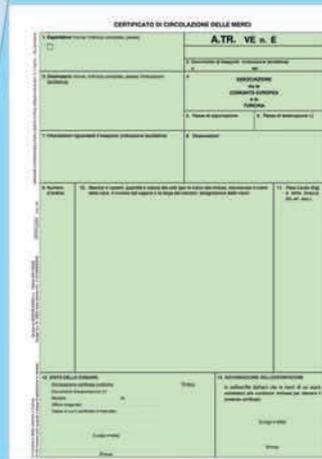
IL TUO SETTORE



**MD 160 - Modello INF 2**  
**MD 186 - Modello INF 3**  
**MD 171 - Modello INF 4**  
**MD 185 - Modello INF 5**



**MD 168 - Dichiarazione di trasporto (o transito) intracomunitario di armi, munizioni, materiale bellico ed altri materiali militari.**



**Calendari olandesi, da banco, tritici e illustrati personalizzati a colori**

**Modelli ATR e EUR 1 anche in formato A4 per stampanti laser**

SOCIETÀ GM S.R.L.  
35132 Padova  
Via T. Vecellio, 38 C  
Telefono 049 600133  
Telefax 049 600133  
info@socgm.com  
www.socgm.com

**editoriale 2**

Da ieri... ad oggi  
di Manlio Marino

**primo piano 3/5**

Nero o rosa: il colore del domani?  
di Paolo Pasqui

**attualità 6/8**

La confisca amministrativa post decreto correttivo è legittima?  
di Lorenzo Ugolini  
Lucilla Raffetto

**dogane 9/18**

AEO e governance doganale riforma del CDU e strategia transatlantica  
di Alessandro Cestaro

Dotazioni di Bordo e successivo reimbarco  
di Maurizio Macera

Importazione di beni culturali e opere d'arte: aggiornamenti normativi di rilievo  
di Giuseppe Colombo  
Matteo Rumor

**giurisprudenza 19/31**

Circolare ADM n. 14/2025 novità del Decreto Correttivo  
di Valentina Picco  
Cristina Zunino

Semplificazione CBAM: nuova soglia di esenzione  
di Giovanni Belotti  
Stefano Comisi

Boom di dazi antidumping nel primo semestre del 2025  
di Massimo Monosi

Circolare n. 13/2025: come diventare SOAC  
di Stefano Comisi

**filo diretto 32-33**

Cessioni intra comunitarie prove della consegna delle merci  
di Andrea Toscano

**osservatorio 34/40**

Giurisprudenza unionale e nazionale  
di Alessandro Fruscione

Nero o rosa:  
il colore del domani?

La figura del rappresentante doganale è molto antica ed è documentata



da secoli e il riconoscimento della nostra attività come professione intellettuale nel 1960 ne certifica l'essenziale funzione nella catena logistica degli scambi internazionali anche se è spesso percepita, soprattutto dalle PMI che sono parte largamente maggioritaria del mondo produttivo italiano, solo nella funzione dichiarativa trascurando la attività consulenziale.

di Paolo Pasqui pagg. 3/6

IVA all'importazione  
quando la confisca non scatta

Con la sentenza n. 93 del 3 luglio 2025, la Corte Costituzionale, ha definito l'illegittimità dell'art. 70, primo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione agli artt. 282 e 301 TULD, nella parte in cui nello stabilire che "si applicano per quanto concerne le controverse e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine" ...



di Mauro Lopizzo pagg. 9-10



Il Doganalista

Rivista giuridico-economica di commercio internazionale

Autorizzazione Tribunale Roma n. 199 del 05/04/1985 - ANNO XXXVIII - n. 4 - Luglio-Agosto 2025

**Direttore Responsabile:** Giuliano Ceccardi

**Comitato di Redazione:** Nevio Bole, Domenico De Crescenzo, Mauro Lopizzo, Franco Mestieri, Walter Orlando, Paolo Pasqui, Enrico Perticone, Emanuele Tamà, Francesco Trabucco.

**Coordinatore editoriale:** Liana Zagarese

**Editore:** Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali

**Redazione:** Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali  
00187 ROMA - Via XX Settembre, 3 - Tel. 06.42.01.37.20 - 06.42.01.37.52 - Fax 06.42.00.46.28 - C.F. 80063790580

**Sito Internet:** www.cnsd.it - **E-mail:** info@cnsd.it - **Pec:** cnsd@pec.cnsd.it

Associato all'Unione Stampa Periodica Italiana 

## Da ieri... ad oggi

Quando qualche tempo fa, circa 50 anni, dovevo "passare la bolletta" mi arrovellavo su come poter rapidamente passare "le forche caudine" dei vari uffici, dalle sbarre che ti separavano dall'agognato rilascio della merce sancito dalla firma del Capo sezione che controllava tutto: accettazione, visto valori, visto divieti, delega al funzionario, visita, registrazione e cassa, fatto salvo che non ci fossero altri passaggi per garanzia e contingenti. Quante belle notti del 31 Dicembre e 1° Gennaio con i colleghi! Ma "il contorno": assegnazioni, revisioni, rettifiche erano una passeggiata a confronto del resto.

Il tempo passa e le procedure anche.

L'informatica ha cambiato ogni passaggio lasciandoci o togliendoci qualsiasi poesia nel rilascio del-



la bolletta.

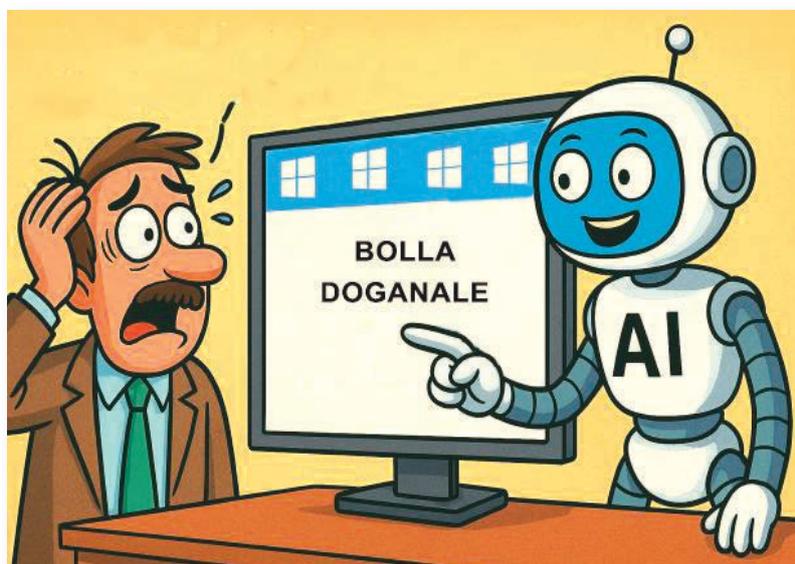
Allora si avevano mille scambi e condivisioni con i colleghi, impegno, ricerca, ma "il contorno" era lineare e non gravava sul nostro umore.

Ora è tutto diverso, la bolla è telematica e, salvo di un controllo VM, non la dobbiamo neanche stampare ma, per tutto quello che viene dopo è finita la poesia.

Tra protocolli, stampe rettifiche, convalide, l'iter è diventato un'odissea della quale non sappiamo la tempistica e lo sforzo necessario a concluderne l'iter.

Serve un mare di carta e un mare di tempo per una procedura che fino a

qualche tempo fa era prevista almeno nelle più semplici applicazioni: il nostro compito era semplice. Peccato, era un buon "contorno"!



**Manlio Marino**

*Scrivendo un articolo sulla nostra professione per la prestigiosa rivista*

*Nova Itinera - percorsi del diritto nel XXI secolo - diretta dal magistrato dr. Stefano Amore, ho pensato che le riflessioni, le previsioni e le speranze che stavo esprimendo potessero avere un qualche interesse anche per i miei colleghi.*

*La figura del rappresentante doganale è molto antica ed è documentata da secoli e il riconoscimento della nostra attività come professione intellettuale nel 1960 ne certifica l'essenziale funzione nella catena logistica degli scambi internazionali anche se, per una serie di motivi che credo tutti noi conosciamo, è spesso percepita, soprattutto dalle PMI che sono parte largamente maggioritaria del mondo produttivo italiano, solo nella funzione dichiarativa trascurando la più importante attività consulenziale.*

## Nero o rosa: il colore del domani?

Nel periodo, relativamente breve della sua esistenza, la professione ha subito una serie di eventi, decisioni politiche, interventi normativi che hanno inciso profondamente e quasi sempre in senso negativo sulla propria attività: l'abbattimento delle frontiere europee ha di fatto eliminato qualsiasi formalità doganale verso alcuni dei più importanti mercati esteri del sistema produttivo italiano; una legislazione europea più attenta ad esigenze mercantilizistiche che alla protezione della sicurezza dei consumatori, delle esigenze erariali e della proprietà intellettuale, in contrasto con quanto avviene nelle economie più importanti del mondo, ha eliminato la riserva di legge sulla rappresentanza doganale aprendola sostanzialmente a chiunque; la globalizzazione e la progressiva riduzione delle barriere daziarie e extra tributarie sembravano destinare all'estinzione o quanto meno ad un pesantissimo ridimensionamento questa attività.

Tuttavia anche il mondo dell'economia ha i suoi corsi e ricorsi e molti degli ideali ispiratori che sono stati il motore di questa spinta verso un mondo utopico di pace aperto agli scambi e proiettato verso

un futuro generalizzato di benessere si sono infranti contro il muro di una realtà forse idealmente più meschina, ma più pragmatica, più aderente alla natura umana: l'egoismo degli stati e dei singoli, la voglia di prevalere, l'invasione politico-commerciale della Cina, la resilienza a qualsiasi forma di redistribuzione della ricchezza, le tensioni ideologiche e religiose, lo sconsiderato moltiplicarsi delle leve finanziarie nell'illusione di una facile ricchezza hanno provocato una brusca e rapida inversione di marcia riportandoci verso uno schema di rapporti internazionali che pensavamo appartenere al passato.

A questo si sono aggiunti due ulteriori cataclismi, da una parte il crescere vertiginoso dell'informatica che ha aperto a soluzioni ritenute fino a pochi anni fa fantascientifiche, dall'altra il cambiamento climatico provocato da un sempre maggior inquinamento e la relativa necessità di rivedere completamente radicate abitudini sulla produzione ed uso dell'energia e sui consumi in generale.

Tutto questo ha profondamente rivoluzionato il nostro mondo riportando in auge dazi, misure protezionistiche e/o sanzionatorie, restrizioni,

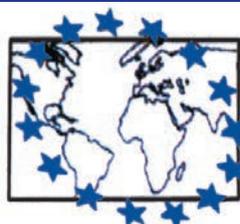
adempimenti e divieti legati alla politica green, il tutto gravato da pesanti sanzioni anche di natura penale.

La professione si trova quindi di fronte ad uno scenario totalmente nuovo in cui la tradizionale attività dichiarativa che è sempre stata e attualmente è ancora il principale business dei doganalisti è destinata inevitabilmente ad una contrazione generata da importanti semplificazioni formali, dall'irrompere dell'intelligenza artificiale e dalla dematerializzazione delle dichiarazioni mentre la nascita di una serie di adempimenti extra-tributari delegati all'amministrazione doganale che impongono un

elevato livello di professionalità e di conoscenze, la crescente tendenza dell'Unione Europea e delle norme sanzionatorie nazionali ad addossare, a fronte delle semplificazioni, pesanti responsabilità all'operatore economico anche per fatti su cui non ha alcuna possibilità di conoscenza e controllo con sproporzionate ripercussioni economiche e penali non solo sul reato intenzionale, ma anche sugli errori, impone il ricorso a consulenti doganali in grado di abbassare o possibilmente annullare il livello di rischio.

Quando più di mezzo secolo fa ho iniziato la mia attività professionale il principale pro-

blema verteva sulla classificazione doganale delle merci a cui ogni altra incombenza era strettamente legata, il tutto in una situazione tecnologicamente, politicamente e fiscalmente relativamente semplice e stabile, oggi la tumultuosa crescita scientifica, la crescente e imprevedibile instabilità internazionale, la sempre più complessa e a volte irragionevole legislazione unionale, la complessità della catena logistica, la crescente importanza della fiscalità e delle barriere extra-doganali impongono la crescita di una funzione consulenziale di ampio respiro e alta specializzazione.



**C.A.D. MESTIERI Srl**

Società unipersonale  
Capitale sociale interamente versato € 52.000,00

**CENTRO ASSISTENZA DOGANALE** Legge 6-2-1992 n. 66 art. 7 comma 1 septies  
AUTORIZZAZIONE N. 2167/DIV. V/SD DEL 09.10.1998  
MINISTERO DELLE FINANZE DIREZIONE GENERALE DIPARTIMENTO DELLE DOGANE E IMPOSTE INDIRETTE  
ALBO NAZIONALE C.A.D. N. 30 DEL 16.10.1998 MINISTERO DELLE FINANZE DG SD DIV. V

41012 CARPI (Modena)  
Via dei Trasporti, 2/A  
Tel. + 39 059 657 001 più linee  
Fax + 39 059 657 044 Telex 510631 Samasped I  
Internet: [www.samasped.com](http://www.samasped.com)  
E-mail: [info@samasped.com](mailto:info@samasped.com)  
REA 283000  
Registro Imprese MO - 1996-144082  
Partita IVA 0234 837 0368

***CENTRO ELABORAZIONE DATI INTRASTAT  
ASSEVERAZIONI  
SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT  
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE, IVA COMUNITARIA,  
ACCISE E COMMERCIO ESTERO***

**• ESPERTO NEL SETTORE TESSILE ABBIGLIAMENTO  
E NELLA GESTIONE DEL TPP VERSO QUALSIASI PAESE**

Il nuovo scenario porta inevitabilmente ad una trasformazione e crescita delle competenze tradizionali per cui alle già acquisite capacità in ambito strettamente doganale si affianchino capacità nelle nuove future già delineate incombenze e in tutte quelle attività e conoscenze nei settori limitrofi al momento doganale per cui il doganalista, pur senza invadere il campo di altre professioni, sia in grado di legare gli adempimenti doganali a tutte le attività, restrizioni e insidie legate al commercio internazionale trasformandosi da semplice rappresentante doganale, attività che comunque continuerà a rivestire un importante aspetto della professione, in un consulente sui traffici internazionali.

Per raggiungere lo scopo è necessaria una conoscenza più approfondita in svariati campi: dal diritto, nazionale e unionale, alla contrattualistica, dalla logistica alla compliance doganale, dalle regole, divieti e imposizioni doganali dei principali mercati alle implicazioni fiscali.

Purtroppo non esistendo un corso di laurea specifico per la nostra professione, anche per la modesta platea interessata e per la dispersione territoriale dei doganalisti, ed essendo molto carente la disponibilità di docenti sulle specifiche materie sarebbe necessario introdurre nei corsi di studio giuridici ed economici specifici percorsi legati alle attività doganali e ai com-

merci internazionali.

L'ordine ha comunque perseguito un percorso di alta formazione in collaborazione con le università, integrando l'equipe dei docenti con colleghi particolarmente preparati e con dirigenti dell'Agenzia delle Dogane con l'obiettivo di creare un nucleo di professionisti di alto livello in grado di accompagnare le aziende in tutto il percorso dell'internazionalizzazione consentendo agli operatori economici di ridurre al minimo i rischi e sfruttare le opportunità e di potersi anche proporre all'Agenzia in un ruolo di sussidiarietà garantendo l'osservanza formale della normativa doganale tributaria ed extra-tributaria senza, ovviamente, precludere l'indispensabile funzione di controllo della stessa.

Recenti traumatici eventi, dal Covid alla guerra Russo-Ucraina, dalle tensioni politico-militari nell'area del Pacifico al parziale blocco della navigazione nel mar Rosso, unitamente alla recente guerra dei dazi, dimostrano che tutta la delicata organizzazione del commercio internazionale può essere soggetta a improvvise e impreviste tensioni che in un mondo produttivo fortemente interdependente possono avere conseguenze estremamente dannose.

Per questo nella mia personale visione del futuro della professione vedo una figura, affine a quella dei commercialisti nella fiscalità nazionale o meglio ancora quella degli

avvocati d'affari americani, capace di sostenere e indirizzare al meglio le imprese nella giungla delle norme nazionali, unionali e internazionali non sempre tra loro armonizzate, ridurre i rischi, sfruttare le opportunità, incrementare la compliance doganale e abilitata a compiti di sussidiarietà che, se ben compensati ed equilibrati tra elasticità e dinamismo privato e rigore legale pubblico, possa rendere più moderni e dinamici i nostri commerci internazionali che, non dimentichiamolo, sono una componente essenziale del nostro PIL.

È un obiettivo estremamente ambizioso e di non facile attuazione perché sarebbe necessario far percepire questa opportunità alle imprese e superare resistenze e arroccamenti derivanti da abitudini e tradizioni, ma non mancano in ognuna delle parti in causa, doganalisti, amministratori pubblici e privati e politici, personaggi aperti all'innovazione.

La situazione è in continua e profonda evoluzione e ci pone in bilico tra una brillante rivitalizzazione e l'assorbimento nel disordinato mondo dei dichiaranti doganali spesso professionalmente sprovvisto, ma la discriminante sta tutta nella risposta ad una sola domanda: abbiamo la contezza della situazione e la disponibilità, capacità e volontà di trasformare e far crescere noi stessi?

**Paolo Pasqui**

# La confisca amministrativa post Decreto correttivo è legittima?

## Premessa

Lo scorso 13 giugno sono entrate in vigore le modifiche apportate dal d.lgs. 81 del 2025 (c.d. Decreto correttivo) alla disciplina delle sanzioni doganali applicabili alle fattispecie di contrabbando di cui agli artt. 78-83, All. I, d.lgs. 141 del 2024, recante le Disposizioni Nazionali Complementari al CDU (DNC).

L'Agazia delle dogane ha chiarito che le misure introdotte dal Decreto correttivo hanno efficacia retroattiva e si applicano alle violazioni commesse a partire dal 4 ottobre 2024, ancorché accertate in seguito, nonché ai procedimenti ancora pendenti o non ancora conclusi con decisione definitiva, in attuazione del principio del *favor rei*<sup>(1)</sup>.

A essere maggiormente inciso dal d.lgs. 81 del 2025 è, senza dubbio, l'istituto della confisca amministrativa, la cui implementazione pratica dovrà tuttavia tenere conto dei principi recentemente enunciati dalla Corte costituzionale con la sentenza 3 luglio 2025, n. 93.

Con tale pronuncia, infatti, la Consulta ha dichiarato illegittima l'applicazione della confisca nel caso in cui l'operatore abbia provveduto al pagamento dell'imposta evasa, degli interessi e della relativa sanzione pecuniaria.



Sebbene la declaratoria di incostituzionalità si riferisca al regime previgente (art. 301 Tuld), anche la nuova disciplina non è esente da possibili censure di legittimità costituzionale, in quanto l'obbligatorietà della misura ablativa è stata riproposta dalle DNC per le violazioni amministrative.

E proprio per tale motivo, dopo appena un mese dall'approvazione del Decreto correttivo, il Governo ha rimediato con un ulteriore schema di decreto correttivo, che, stando alla bozza circolata, evita la confisca nei casi di ravvedimento operoso.

## La nuova confisca amministrativa

Il d.lgs. 141 del 2024, come noto, nel rimodulare le sanzioni doganali, ha previsto l'applicabilità della confisca sia nelle ipotesi di reato di contrabbando (omessa dichiarazione o dichiarazione infedele) sia di illecito amministrativo di contrabbando.

In particolare, per le fattispecie di illecito amministrativo, l'art. 96, co. 7, DNC, stabilisce l'obbligatorietà della confisca "*delle merci oggetto dell'illecito*", fatti salvi i casi di revisione su istanza di parte.

In riferimento a tale misura, con la circolare 19 dicembre 2024, n. 28, l'Agazia delle dogane ha chiarito che la stessa può riguardare unicamente i beni oggetto di controllo, non può mai essere imposta "per equivalente", e deve essere preceduta dal sequestro cautelare, ai sensi dell'art. 13, l. 689 del 1981.

Una volta disposto il sequestro, l'interessato può presentare opposizione all'Agazia delle dogane, la quale, in assenza di un espresso rigetto entro 10 giorni, si intende accolta, con conseguente svincolo della merce.

Se la violazione amministrativa contestata è riconducibile alla fattispecie dell'infedele

1) Circolare 17 giugno 2025, n. 14/D.

dichiarazione, possono trovare applicazione le esimenti, ex art. 96, co. 9, DNC<sup>(2)</sup>.

L'equiparazione dell'Iva all'importazione ai dazi doganali e la rilevanza penale delle violazioni per le quali l'ammontare dei diritti di confine evasi, distintamente considerati, fosse superiore a 10.000 euro ha indubbiamente ampliato la possibilità di contestazione del reato di contrabbando.

Per tale ragione, si è reso necessario aumentare le soglie di punibilità previste per l'Iva all'importazione, innalzando la soglia di punibilità penale per i diritti di confine diversi dai dazi doganali (i.e. Iva all'importazione) da 10.000 euro a 100.000 euro. Per i dazi, invece, essa è rimasta fissa a 10.000 euro, in coerenza con la direttiva UE 2017/1371 (c.d. Direttiva PIF).

Ai sensi del novellato art. 96, co. 1, DNC, pertanto, trova applicazione la sanzione amministrativa, alternativamente, se: non ricorrono le circostanze aggravanti di cui all'art. 88 delle DNC<sup>(3)</sup>; i dazi pretesi sono inferiori a 10.000 euro; l'Iva all'importazione contestata è inferiore a 100.000 euro.

Nonostante l'intento del legislatore di circoscrivere la repressione penale alle fattispecie più gravi possa essere, in astratto, condivisibile, l'au-

mento della soglia penale del contrabbando a 100.000 euro per i tributi diversi dai dazi doganali comporterà, tuttavia, un'applicazione più ampia dell'istituto della confisca amministrativa ex art. 96, co. 7, DNC, con gravose conseguenze per gli operatori.

La confisca amministrativa, infatti, obbliga il soggetto economico che voglia riottenere la merce in tempi brevi a esercitare il diritto di riscatto previsto dall'art. 118 DNC, richiedendo alla Dogana l'autorizzazione a ricomprare i prodotti importati, oltre a pagare i maggiori diritti doganali, gli interessi e le sanzioni.

In base al nuovo art. 96, co. 13, DNC, l'applicazione della confisca amministrativa è espressamente esclusa in tutte le ipotesi di revisione su istanza di parte, purché la rettifica della dichiarazione sia stata presentata prima che il dichiarante abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Il d.lgs. n. 81 del 2025 ha altresì integralmente riformulato l'art. 112 DNC, distinguendo tra causa di estinzione (primo comma) e causa di non punibilità (secondo comma) del delitto di contrabbando.

In particolare, per le fattispecie punite con la sola multa, l'operatore può estinguere il reato attraverso il pagamento degli importi pretesi, degli interessi e di una somma dal 100% al 200% dei maggiori diritti di confine, a condizione che il versamento sia effettuato prima dell'apertura del dibattimento di primo grado. Attenzione però: l'estinzione del reato potrebbe comunque comportare, a discrezione dell'Ufficio, la confisca dei beni oggetto dell'illecito.

#### La posizione della Corte costituzionale

L'obbligatorietà della confisca prevista dall'art. 301 Tuld<sup>(4)</sup> - vigente *ratione temporis* - è stata dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale, nei casi in cui il contribuente abbia pagato le somme dovute, gli interessi e la sanzione amministrativa, in quanto sproporzionata.

In particolare, con la sentenza 3 luglio 2025, n. 93, i giudici costituzionali hanno affermato che *"Nell'ipotesi in cui l'autore dell'illecito si attiva per rimediare al mancato pagamento dell'I-VA all'importazione, corrispondendo il tributo evaso, gli accessori, comprensivi degli interessi, nonché la sanzione pecuniaria, il mantenimento della misura della confisca risulta infatti sproporzionato, dal momento che lo Stato ha recuperato l'intero debito*

2) Tra queste rileva, in particolare, quella di cui alla lett. a), in forza della quale non si procede alla confisca amministrativa "quando, pur essendo errati uno o più degli elementi indicati in dichiarazione, gli stessi elementi sono comunque immediatamente desumibili dai documenti di accompagnamento prescritti dalla normativa doganale unionale".

3) Per ragioni di organicità e sistematicità con il modificato art. 96, co. 1, DNC è stato riformulato anche l'art. 88 DNC, allineando le circostanze aggravanti alle predette soglie e differenziando il regime sanzionatorio previsto per le fattispecie di contrabbando tra i dazi doganali e gli altri diritti di confine.

4) Tale norma imponeva l'applicabilità della confisca in tutti i casi di contrabbando, anche nelle fattispecie depenalizzate, ossia quando l'ammontare dei diritti di confine accertati risultava inferiore a 10.000 euro.

tributario e quindi viene meno anche quella funzione di garanzia che può giustificare la confisca obbligatoria”.

Per giungere a tali conclusioni, la Consulta ha preliminarmente osservato come l’Iva all’importazione abbia natura radicalmente diversa dai dazi doganali, giacché strutturata sulla base del principio di neutralità fiscale. Tale imposta, dunque, è – per sua natura – equiparata all’Iva interna, ma se ne differenzia quanto a trattamento sanzionatorio.

Per l’Iva interna, infatti, l’art. 12 bis, co. 2, d.lgs. 74 del 2000, prevede che venga disposta la confisca soltanto se la condotta costituisce reato, mentre per le violazioni relative all’Iva all’importazione la misura ablativa opera sempre, in virtù del richiamo dell’art. 70, d.p.r. 633 del 1972, alle disposizioni doganali.

La confisca ex art. 301 Tuld per l’Iva all’importazione, inoltre, si differenzia, quanto agli effetti, da quella prevista per i dazi doganali, dal momento che l’applicabilità di quest’ultima, ai sensi dell’art. 124 CDU, estingue l’obbligazione tributaria.

A evidenziare il carattere sproporzionato di tale misura – affermano i giudici costituzionali – concorre anche la sua natura fissa e automatica, che non consente di tenere in considerazione la condotta del contravventore.

In considerazione di ciò, la confisca obbligatoria prevista dall’art. 301 Tuld non avrebbe una finalità ripristinatoria, ma rivestirebbe carattere punitivo, dal momento che non si limita

a reintegrare lo Stato della somma indebitamente non versata (pari all’importo dell’imposta evasa), ma comporta per il contribuente una perdita patrimoniale in misura ben superiore a quell’importo.

In altri termini, il sistema sanzionatorio previsto per le contestazioni relative all’Iva all’importazione risulta disallineato rispetto a quello per le violazioni in materia di dazi doganali e Iva interna, giacché, per la prima, la confisca si cumula con la sanzione pecuniaria.

Di conseguenza – conclude la Corte costituzionale – la finalità di garanzia della confisca opera fin tanto che il contribuente non provveda al pagamento di quanto dovuto; al di fuori di tale ipotesi, la misura ablativa diventa una vera e propria sanzione amministrativa, del tutto sproporzionata.

Alla luce di tale sentenza, è evidente come anche la nuova disciplina doganale *post* Decreto correttivo, nel prevedere l’obbligatorietà della confisca amministrativa per i casi di ravvedimento operoso da parte dell’operatore economico, ponga problemi di compatibilità con il principio di proporzionalità.

### Considerazioni conclusive

Lo scorso 14 luglio, il Consiglio dei Ministri ha approvato in esame preliminare lo schema di d.lgs. correttivo, riscrivendo l’art. 118, co. 8, DNC, il quale prevede che *“Salvi i casi di confisca disposti dall’Autorità giudiziaria, e qualora non siano vietati la fabbricazione, il possesso, la detenzione o la commercia-*

*lizzazione 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”.*

La norma, così come formulata, sembra aver recepito il principio espresso dalla Corte costituzionale. Ai sensi del primo paragrafo, infatti, nel caso di controlli “in linea”, l’importatore può evitare la confisca obbligatoria, facendo acquiescenza alla contestazione, mediante il versamento dei maggiori diritti pretesi, interessi e sanzioni. Il ravvedimento operoso, pertanto, impedisce la confisca amministrativa dei beni.

Al contrario, se i beni sono già stati oggetto di confisca, l’operatore economico può riscattare gli stessi pagandone il valore, in aggiunta a tributi, sanzioni e interessi. Alla luce di tali modifiche, al fine di evitare spiacevoli inconvenienti, le imprese dovranno effettuare una puntuale pianificazione doganale e controllare a priori la correttezza dei propri flussi.

Lorenzo Ugolini  
Lucilla Raffetto

## IVA all'importazione quando la confisca non scatta

Con la sentenza n. 93 del 3 luglio 2025, la Corte Costituzionale, che svolge un ruolo in modo imparziale, neutrale e tecnico, garantendo la legalità costituzionale ha definito l'illegittimità dell'art. 70, primo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione agli artt. 282 e 301 TULD, 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 TULD, le cose che costituiscono oggetto della violazione non sono confiscate se l'obbligato provvede al pagamento integrale dell'importo evaso, degli accessori, comprensivi gli interessi, e della sanzione pecuniaria.

Sarebbe, infatti, "giurisprudenza consolidata (v. ex multis Cass. n. 16109 del 29/07/2015; Cass. n.8473 del 06/04/2018; Cass. n. 5962 del 28/02/2019) in base alle ripetute affermazioni della Corte di giustizia, che l'IVA all'importazione non è un diritto di confine (ricoducibile all'art. 34 TULD) al pari dei dazi doganali, ma, quanto alle

sue caratteristiche, è la medesima imposta intraunionale e domestica".

Quindi, secondo la suprema Corte Costituzionale, sebbene l'IVA all'importazione e il dazio, pur avendo un fatto generatore in comune hanno una natura radicalmente diversa che non è assolutamente incisa dalla qualificazione fornita dall'articolo 27 delle Disposizioni nazionali complementari del CDU (DNC).

Non a caso questi due principi sono stati espressamente definiti dalla Sentenza 93/2025 della Corte Costituzionale, obiettando la bollinatura dell'Avvocatura dello Stato che considerava superata la questione mediante l'approvazione delle DNC.

La giurisprudenza di legittimità, in linea con quella unionale, avrebbe costantemente affermato l'identità strutturale tra IVA all'importazione e quella interna, ma nonostante ciò vi sarebbe un differente trattamento sanzionatorio, perché, mentre le conseguenze che l'ordinamento prevede per le condotte di evasione dell'IVA interna sarebbero sostanzialmente limitate al-

l'applicazione della sanzione pecuniaria di cui al D. Lgs. 471/1997, invece nel caso di IVA all'importazione, alle sanzioni pecuniarie si aggiunge la misura della confisca.

Inoltre il disallineamento è ravvisabile sia:

- ★ nel caso di una realizzazione di una condotta penalmente rilevante, in quanto l'IVA domestica trova applicazione all'art.12-bis, legge 74/2000, che prevede la possibilità di evitare la confisca mediante il pagamento del debito tributario, mentre nel caso di IVA all'importazione, trova applicazione la confisca obbligatoria ex art. 301 TULD;
- ★ nel caso di IVA all'importazione a differenza di evasione dei dazi, il CDU prevede l'effetto estintivo dell'obbligazione doganale (art. 124 CDU) in caso di confisca. Difatti, sotto tale profilo, l'applicazione della misura della confisca doganale va al di fuori del contesto cui ontologicamente appartiene. Il giudice rimettente ha richiamato l'illegittimità della norma in contrasto:
- ★ alle disposizioni di cui al-

l'art. 49, paragrafo 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'UE (Principio di legalità e proporzionalità dei reati e delle pene);

★ all'art. 3, primo comma, della Costituzione (principio di uguaglianza e di pari dignità).

Difatti se lo Stato recupera il debito tributario, viene meno quello della funzione di garanzia che motiva la necessità di sottoporre a confisca il bene.

Pertanto, rilevo l'illegittimità sia dell'art. 112, comma 1 delle DNC, nel caso in cui il soggetto passivo estingue il reato con l'assolvimento dei diritti dovuti, de-

gli interessi, e delle sanzioni (principio disatteso dal Governo in sede di approvazione del correttivo Dl. Lgs. 81/2025, nonostante sia stato valorizzato dalla Commissione Finanze della Camera in sede di esame preliminare); e dell'art. 118, comma 8 delle DNC che prevede il riscatto della merce previo il pagamento del valore della stessa, dei diritti dovuti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese sostenute per la loro gestione.

Sicuramente le principali novità definite in giudizio della Corte Costituzionale indurranno il Governo ad un ulteriore correttivo della rifor-

ma fiscale, approvato dal Consiglio dei Ministri, lunedì 14 luglio, per evitare procedure di infrazione violando gli obblighi derivanti dal diritto primario unionale (artt. 258 e 259 TFUE).

A seguito i tali modifiche legislative, le aziende dovranno riqualificare gli adempimenti doganali ed adottare cautele contrattuali connesse al commercio internazionale avvalendosi di qualificati doganalisti, non tralasciando un maggior rigore per le dichiarazioni doganali (ovvero non banalizzare le clausole Incoterms EXW).

Mauro Lopizzo



# BETA-TRANS S.p.A.

## C.A.D. BIANCULLI s.r.l

Centro di Assistenza doganale



Beta-Trans mette a disposizione sul territorio nazionale (Milano, Prato, Bologna), per una completa attività di gestione magazzino conto terzi, più di 80.000 mq. di magazzino e 15.000 mq. di uffici, assistiti per l'attività doganale dal "C.A.D. Bianculli"

# AEO e governance doganale

## riforma del CDU e strategia transatlantica

Nel quadro della riforma in corso del Codice Doganale dell'Unione (CDU), lo status di Operatore Economico Autorizzato (AEO) si configura oggi non soltanto come strumento di facilitazione, ma come prerequisito strategico per l'accesso a una nuova infrastruttura doganale europea basata su interoperabilità, condivisione dei dati e compliance misurabile.

A partire dal 2023, le direttrici di evoluzione del programma AEO si sono precisate con maggiore chiarezza, anche grazie a due contributi fondamentali: la *Relazione speciale n. 13/2023 della Corte dei conti europea*, e la proposta di riforma del CDU presentata dalla Commissione.

### Disomogeneità applicative e credibilità dell'AEO nell'UE

Nel documento pubblicato nel settembre 2023, la Corte dei conti europea ha evidenziato come le modalità di rilascio, controllo e mantenimento dell'autorizzazione AEO presentino *notevoli difformità tra gli Stati membri*. Le differenze riguardano la frequenza degli audit (talvolta biennali, talvol-

ta superiori ai 4 anni), la qualità delle verifiche di sicurezza, il livello di interazione tra autorità doganale e operatori economici, e l'efficacia delle misure di sospensione/revoca nei casi di non conformità. In alcuni Stati membri, le verifiche si basano prevalentemente su analisi documentali, senza un riscontro operativo presso i siti produttivi o logistici, riducendo di fatto la portata della certificazione.

Tali asimmetrie determinano effetti significativi sul piano operativo e reputazionale. Gli operatori certificati in Paesi con controlli più deboli rischiano di compromettere l'intero sistema europeo, mentre quelli stabiliti in Stati con criteri più stringenti subiscono oneri superiori senza godere di un vantaggio competitivo proporzionale.

Questo disallineamento, rilevato dalla Corte come criticità sistemica, rende urgente una *armonizzazione delle pratiche ispettive* e l'adozione di *standard minimi comuni vincolanti*, nonché di un sistema centralizzato di monitoraggio e vigilanza a livello UE.

### Il nuovo CDU e il paradigma "Trust & Check"

La proposta di revisione del Codice Doganale dell'Unione (documento COM (2023) 258 e consolidato 10017/25) prevede un *rafforzamento strutturale del ruolo dell'AEO*. Non più solo beneficiario di semplificazioni, ma condizione necessaria per l'accesso al nuovo *Customs Data Hub*, piattaforma unica europea destinata a gestire le informazioni doganali in modalità centralizzata.

Elemento cardine è l'introduzione del *Trust & Check Trader (TCT)*: uno status riservato agli AEO full (AEOF) in grado di garantire accesso continuo ai propri sistemi IT da parte delle autorità doganali. I TCT potranno beneficiare di autovalutazione, dichiarazioni doganali semplificate e procedure quasi automatizzate di sdoganamento. La logica di fondo è chiara: spostare il controllo dal flusso fisico delle merci al flusso digitale dei dati.

Si tratta di un salto qualitativo e sistemico, che trasforma l'AEO in nodo attivo dell'ecosistema doganale digitale, rendendolo al contempo soggetto a *audit triennali*

*obbligatoria*, a sistemi di *tracciamento in tempo reale* e a *monitoraggio continuativo della performance*.

Questo paradigma richiede un cambiamento strutturale nei processi aziendali, nella governance della compliance e nei modelli informatici, e rappresenta una sfida che solo gli operatori più avanzati potranno affrontare in autonomia.

### **MRA e interoperabilità globale: focus sul C-TPAT**

La dimensione esterna del programma AEO trova attuazione operativa attraverso gli *Accordi di mutuo riconoscimento (MRA)*. Tra questi, l'accordo siglato nel 2012 con gli Stati Uniti, che collega lo status AEO europeo con il programma *C-TPAT* del CBP (Customs and Border Protection), è il più significativo per volumi, copertura geografica e impatto geopolitico. L'accordo prevede il riconoscimento reciproco dei profili di rischio e l'accesso agevolato alle procedure semplificate di entrambe le autorità.

Tuttavia, la sua *applicazione concreta resta ancora limitata*, in particolare sul versante europeo. *Uno studio condotto nel 2022 dal BTI Institute della University of Houston* in collaborazione con ricercatori di Harvard ha evidenziato che *meno del 35%*

*degli AEOF europei attivi sul mercato USA ha completato la procedura di associazione MID-EORI*, necessaria per ottenere un profilo di rischio favorevole presso le dogane americane. Ciò significa che, pur essendo certificati AEO, molti operatori non sono riconosciuti automaticamente come affidabili dal sistema CBP, vanificando parte dei vantaggi previsti dall'accordo.

Le cause principali risiedono nella mancanza di informazione operativa strutturata, nella complessità tecnica della piattaforma MRA-CBP, nella frammentazione delle responsabilità tra le autorità doganali nazionali e nell'assenza di incentivi diretti all'adesione. Il risultato è un utilizzo disomogeneo e inefficiente di un accordo che, nelle intenzioni originarie, avrebbe dovuto generare efficienze e sinergie misurabili.

Lo stesso studio rileva che gli operatori C-TPAT, al contrario, beneficiano concretamente del MRA con l'UE, in quanto inseriti automaticamente nei sistemi di *targeting* delle dogane europee con un profilo semplificato.

Questo squilibrio applicativo dimostra la necessità, per l'UE, di *rafforzare la governance degli MRA*, magari mediante una gestione centra-

lizzata da parte della DG TAXUD, e di avviare campagne informative rivolte agli operatori europei.

### **Verso un AEO pienamente integrato**

Il rilancio strategico del programma AEO passa dunque attraverso:

- l'attuazione concreta della riforma CDU con strumenti informatici interoperabili,
- l'armonizzazione tra Stati membri delle procedure di audit e monitoraggio,
- e un utilizzo proattivo degli M.R.A. come strumenti tecnici di facilitazione e non solo accordi politici.

In tale contesto, il C-TPAT rappresenta non solo un modello di gestione del rischio doganale, ma anche un riferimento funzionale per ripensare l'AEO in chiave operativa e internazionale.

Se ben gestito, l'accordo con gli Stati Uniti potrebbe diventare una *best practice replicabile* nei rapporti con altri partner strategici come Canada, Giappone e Corea del Sud.

La partita è aperta: tra 2025 e 2028 si giocherà la transizione verso un sistema doganale unionale dove l'AEO, se ben governato, potrà diventare *pilastro autentico di competitività, sicurezza e interoperabilità globale*.

**Alessandro Cestaro**

## Dotazioni di bordo e successivo reimbarco

Con riferimento alle casistiche in oggetto due importanti compagnie armatoriali una nazionale ed una extra UE, hanno, più volte, chiesto chiarimenti sul diverso trattamento in Italia, rispetto ad alcuni porti UE del Nord Europa, in occasione dello sbarco dalle proprie navi adibite a traffico internazionale di contenitori o merci varie, di dotazioni ed attrezzature di bordo destinate alla riparazione o alla semplice sosta per poter poi essere reimbarcate sulla stessa nave o altra della stessa compagnia sociale.

In particolare entrambe le richiedenti lamentano che, al contrario di quanto ordinariamente avviene in Italia, nei porti UE del Nord Europa, le predette dette attrezzature, a loro dire, circolerebbero liberamente senza la scorta di documenti doganali mentre Italia, allo sbarco, vengono sistematicamente assoggettate, quanto meno, a regime di transito esterno o regime di perfezionamento attivo.

Prescindendo, per il momento, dalle disposizioni nazionali legislative e di prassi emanate in materia, si os-

serva che in base alla legislazione dell'Unione, pur rispettando le normative doganali, vi è effettivamente la possibilità di vedere in qualche modo realizzata l'ipotesi richiamata dalle richiedenti, sia pure a determinate condizioni:

Infatti, nonostante in linea di principio l'ammissione temporanea sia consentita quando le merci non sono destinate a subire alcuna modifica sostanziale (vedi articolo 250(2) CDU), eccetto la normale svalutazione dovuta al loro uso normale, l'articolo 204(2) del Reg. 2015/2446 disponendo: ***"Possono tuttavia essere autorizzate le riparazioni e le operazioni di manutenzione, incluse le revisioni e le messe a punto o le misure destinate a conservare le merci o a garantirne la compatibilità con i requisiti tecnici indispensabili per consentire il loro utilizzo nell'ambito del regime"***.

Ciò senza imporre discriminate tra mezzi di trasporto, privati, commerciali o da diporto, include la possibilità di applicare la procedura di ammissione temporanea per operazioni di riparazione e manutenzione dei

mezzi di trasporto nonché per i loro pezzi di ricambio e accessori.

La procedura doganale dell'ammissione temporanea può quindi essere utilizzata per poter effettuare riparazioni di dotazioni di bordo e/o parti di navi, a prescindere dalla attività, commerciale o da diporto che sia, svolta dal natante.

La facilitazione non pare di poco conto tenuto presente che, in pratica, potrebbe appunto consentire indubbi vantaggi operativi alle società armatoriali interessate, ponendole, quantomeno al pari a quanto riferiscono sia consentito in altri porti dell'Unione.

Vi è tuttavia da rispettare una importante limitazione essendo la procedura consentita per operazioni di riparazione e manutenzione ordinaria che sono mirate a mantenere o restituire all'oggetto la sua piena operatività funzionale, anche dal punto di vista del suo utilizzo a bordo in sicurezza, e che sostanzialmente non mutano la natura delle dotazioni sbarcate per le quali non è obbligatorio presentare una dichiarazione doganale

standard di transito per l'invio ad una officina, o di traffico in perfezionamento attivo per effettuare una riparazione, infatti a queste due opzioni possibili se ne aggiunge una terza a favore degli operatori economici che in applicazione dei predetti principi, possono legittimamente utilizzare anche il regime della ammissione temporanea.

Appare utile richiamare alcuni principi:

- in conformità alle disposizioni dell'art. 141.1 lettera d) del regolamento 2015/

2446, i mezzi di trasporto, compresi quelli adibiti al traffico marittimo internazionale delle merci, si considerano vincolati ad una dichiarazione di ammissione temporanea o una dichiarazione di riesportazione, al semplice passaggio della frontiera.

- I mezzi di trasporto, i pezzi di ricambio e i loro accessori possono essere vincolati al regime della A.T. mediante una dichiarazione orale per ammissione temporanea e riesportazione o tramite qualsiasi al-

tro atto in conformità agli articoli 136(1)(a), 139(1) e 141(1) CDU-DA e, che

- Una dichiarazione doganale verbale è considerata una domanda di ammissione temporanea, ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 165 del regolamento 2015/2664, se il dichiarante presenta il documento di cui all'allegato 71-01 dello stesso regolamento;
- L'allegato 71-01 costituisce senz'altro un utile e pratico strumento anche per il controllo dei termini di ap-



Ai CAD associati diamo visibilità, accesso a news e fonti, opportunità di formazione, per far rete ed integrare le competenze.

### Cosa ottieni associandoti ad ASSOCAD?



Accresci la visibilità del tuo CAD sul territorio



Entri in una rete di CAD che agisce in sinergia



Ottieni aggiornamenti, news e formazione



Partecipi al confronto (o ai tavoli di lavoro) con istituzioni nazionali e unionali

### Accedi all'Area Riservata

Resta sempre aggiornato, consulta le novità normative in tema di Dogane, IVA e Commercio Internazionale e segui Video e Webinar.

Per maggiori informazioni visita il nostro sito: [www.assocad.it](http://www.assocad.it)

puramento del regime.

- L'esenzione totale dai dazi all'importazione si rende applicabile ai mezzi di trasporto a condizione che siano soddisfatte le condizioni stabilite dall'articolo 212, mentre, ai sensi dell'art. 213 Reg. 2015/2446, per le parti e le attrezzature dei mezzi di trasporto non sono previste particolari condizioni.

Riguardo alla norma nazionale, il D.Lgs. 141/2025, all'articolo 73, dell'allegato 1, senza altra specifica, rimanda direttamente alla norma unionale, disponendo:

*“1. Per l'ammissione temporanea di veicoli, navi e aeromobili si osservano le condizioni stabilite dalla normativa doganale unionale e dai trattati internazionali vigenti in materia”,* pertanto, dovrà farsi riferimento alla normativa UE, citata.

Anche la prassi nazionale, seppure limitatamente agli adempimenti relativi alla nautica da diporto da ultimo, tratta, l'argomento in discussione con la circolare ADM 8/2025, e, allineandosi alla normativa unionale già richiamata, rilascia alcuni chiarimenti e ribadisce l'immutata applicabilità delle precedenti disposizioni di cui alla circolare ADM 20/2022, peraltro anch'essa conformata alla medesima normativa unionale.

E' doveroso rammentare che queste disposizioni di ADM sono principalmente orientate a regolare e fornire soluzioni operative nell'ambito delle lavorazioni richieste dal mondo della nautica da diporto per riparazioni complesse del mezzo di trasporto che spesso viene addirittura tratto a terra presso i cantieri navali specializzati, più che delle dotazioni di bordo e delle attrezzature e parti staccate a cui sono, in questo caso, maggiormente interessate le società istanti.

Da ultimo, vale la pena sottolineare che ADM, sempre nell'ultima circolare n.8/2025 del 10/04/2025, porge anche un importante chiarimento sulle dotazioni di bordo in arrivo da paesi terzi vincolate al transito e destinate all'imbarco.

La circolare, infatti, al punto 3) chiarisce inequivocabilmente che in tal caso (arrivo da Paesi terzi dotazioni di bordo vincolate al transito, il regime del transito si conclude presentando la merce in dogana (art.215 CDU) che, se le dotazioni in arrivo devono essere sottoposte a qualche trattamento, potranno essere vincolate al regime della ammissione temporanea con dichiarazione verbale, mediante l'utilizzo dell'allegato 71-02 del Reg. 2012/2446, e che, a sua vol-

ta, a chiusura ed ad appuramento del regime di ammissione temporanea, potrà essere completato con le attestazioni d'imbarco del Capitano.

È dunque ovvio e lapalissiano, e comunque non contraddicibile in forza di alcuna norma unionale o nazionale, che se la merce a seguito della presentazione in dogana e dell'invio dei relativi messaggi informativi (art.215 CDU), non deve, invece, essere sottoposta ad alcun trattamento, potrà ben essere imbarcata direttamente sul mezzo di trasporto destinatario a fronte del documento di transito T1. Nel qual caso, per l'appuramento del regime di transito, si applicano le stesse norme previste per la "chiusura" del regime di esportazione, con l'iscrizione delle merci a Manifesto o, nel caso delle dotazioni di bordo, con la medesima ricevuta del Capitano, prevista per l'imbarco delle esportazioni di dotazioni e approvvigionamenti navali.

L'applicazione uniforme della normativa unionale sul territorio richiede l'applicazione dei suddetti principi escludendo "prassi ed interpretazioni locali" che comportano sempre e comunque vulnus importati dei diritti dei cittadini e delle imprese.

**Maurizio Macera**

## Importazione di beni culturali e opere d'arte: aggiornamenti normativi di rilievo

Lo scorso giugno, il sistema dell'arte italiano è stato interessato da una significativa riforma normativa che ha inciso su diversi aspetti, impattando sulle modalità di circolazione degli oggetti d'arte.

Innanzitutto, con l'articolo 9 del Decreto-Legge n.95/2025, il Governo ha recepito la Direttiva (UE) 2022/542, che consente agli Stati membri una maggiore flessibilità nell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta sulle importazioni e cessioni di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione. Dopo anni di pressione da parte degli operatori della filiera, è arrivata la tanto attesa riduzione dell'aliquota.

Seguendo l'esempio di Francia e Germania, che hanno già introdotto aliquote ridotte rispettivamente del 5,5% e del 7% a partire dal 1° gennaio 2025, anche l'Italia ha scelto di intervenire in modo decisivo abbassando l'aliquota IVA sulle importazioni di opere d'arte dal 10% al 5% ed estendendola anche a

tutte le cessioni. Queste ultime, finora soggette all'aliquota ordinaria del 22%, beneficiavano dell'IVA ridotta solo se effettuate dagli autori, dai loro eredi o legatari. Con la nuova misura, il trattamento agevolato viene generalizzato.

Va sottolineato che questa misura esclude la possibilità per i soggetti rivenditori di beneficiare del regime del margine nel caso sia già stata applicata in precedenza l'aliquota ridotta agli stessi beni. In questi casi si dovrà quindi obbligatoriamente assoggettare la cessione alla nuova aliquota del 5% sul valore complessivo della rivendita.

Con questa riforma, l'Italia introduce l'aliquota IVA più bassa in Europa per le importazioni e le cessioni di opere d'arte. Oltre a rappresentare un vantaggio fiscale indiretto, attraverso un potenziale incremento dell'attività economica correlata al settore, la misura potrebbe produrre effetti positivi sull'intero mercato come incentivare la cresci-

ta delle transazioni, attrarre investitori internazionali e aumentare la competitività dell'Italia nel panorama artistico europeo dove a farla da padrona sinora è stata la Francia.

Secondo uno studio condotto da Nomisma e presentato lo scorso marzo, l'impatto economico della riforma potrebbe rivelarsi significativo: viene stimato, infatti, che nel prossimo triennio possa generare un fatturato complessivo di circa 1,5 miliardi di euro, con un effetto potenziale sull'economia italiana fino a 4,2 miliardi di euro.

La riduzione dell'aliquota IVA non è l'unica novità per il sistema dell'arte. Il 28 giugno è entrato in vigore anche il Regolamento UE 2019/880 relativo all'introduzione e all'importazione nell'Unione Europea di beni culturali provenienti da Paesi terzi. L'obiettivo è quello di impedire l'introduzione nel territorio doganale dell'unione di beni culturali che sono stati illegalmente rimossi dai paesi in cui sono stati creati e/o

scoperti, rafforzando la tutela del patrimonio culturale mondiale e contribuendo alla lotta contro il finanziamento del terrorismo.

Questa misura ha previsto l'introduzione di nuove limitazioni ed oneri in capo agli importatori di alcune tipologie di beni, che saranno d'ora in poi chiamati a presentare adeguati set documentali per comprovare la lecita esportazione dal paese di origine.

In particolare, il Regolamento prevede:

- il divieto d'importazione per i beni culturali (indicati nella parte A dell'allegato del Regolamento), qualora siano rimossi dal paese in cui sono stati creati o scoperti in violazione delle normative e dei regolamenti vigenti in tal paese. Tra tali beni rientrano quelli archeologici, le parti di monumenti artistici, storici o di siti archeologici, le antichità di oltre 100 anni, i quadri, le opere d'arte, le statue, le incisioni, le stampe, le litografie, i manoscritti e gli incunaboli, i libri, i documenti e le pubblicazioni antiche;
- una licenza d'importazione rilasciata dall'autorità competente dello Stato

Membro (in Italia il Ministero della Cultura MIC) per l'importazione di beni particolarmente sensibili (elencati nella parte B dell'allegato del Regolamento) come i reperti archeologici o le parti di monumenti con più di 250 anni;

- una dichiarazione dell'importatore per beni culturali quali collezioni di fauna e flora, monete, oggetti di interesse etnologico, dipinti, sculture, manoscritti e libri, che hanno più di 200 anni e un valore superiore a 18.000 EUR (elencati nella parte C dell'allegato del Regolamento).

Sia la licenza di importazione che la dichiarazione dell'importatore dovranno essere presentate attraverso il sistema elettronico ICG ed ovviamente allegati alla dichiarazione doganale.

Ulteriori dettagli vengono forniti nel Regolamento di esecuzione 2021/1079 che individua una serie di documenti giustificativi che il titolare del bene culturale dovrà presentare al fine di dimostrare la lecita provenienza. Tali documenti includono tra gli altri: documentazione doganale che attesti i movimenti del bene

culturale, fatture di vendita, titoli di proprietà, perizie che attestino la data e le modalità del trasferimento del bene dal territorio di origine, documenti assicurativi, relazioni sullo stato di conservazione, cataloghi d'asta o pubblicazioni museali che contribuiscano a stabilire la tracciabilità e la legittimità della provenienza.

Queste nuove misure si inseriscono nel più ampio quadro normativo che disciplina la circolazione delle opere d'arte e dei beni culturali. Come emerge chiaramente da questi interventi, il legislatore è chiamato a perseguire come sempre un duplice obiettivo: da un lato, incentivare la circolazione degli oggetti di interesse artistico e culturale, riconoscendo che proprio attraverso la mobilità tali beni acquisiscono valore e significato e sono in grado di dare slancio ad un mercato di rilievo; dall'altro, imporre limiti e controlli volti a prevenire fenomeni illeciti che potrebbero compromettere l'integrità del patrimonio culturale delle nazioni.

Si può ragionevolmente affermare che con queste novità siano stati compiuti

passi importanti verso il raggiungimento di obiettivi attesi da tempo, segnando un potenziale punto di svolta per l'intero comparto del mercato dell'arte e dei beni culturali. Tuttavia, solo nei prossimi mesi – con l'attuazione concreta delle misure e l'asestamento delle relative prassi applicative – sarà possibile valutarne l'impatto reale e osservare le effettive reazioni del mercato, sia a livello nazionale che internazionale.

In un contesto normativo

in costante evoluzione, diventa sempre più rilevante adottare una pianificazione doganale ex ante delle operazioni, che consideri non solo le implicazioni fiscali – come l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta e l'esclusione dal regime del margine – ma anche gli aspetti autorizzativi e documentali richiesti dai nuovi obblighi europei. Disporre in anticipo di un set documentale completo e coerente, in grado di comprovare la lecita provenienza

dei beni, è ormai imprescindibile per evitare criticità operative, ritardi o, nei casi più gravi, il diniego all'importazione.

Una gestione strategica e consapevole delle pratiche doganali potrà dunque rappresentare, per gli operatori del settore, non solo uno strumento di conformità, ma anche un vantaggio competitivo in un mercato sempre più strutturato, esigente e globale.

Giuseppe Colombo

Matteo Rumor



**samasped**  
INTERNATIONAL s.r.l.



**SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT  
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE**

**STUDIO SPEDIZIONIERE DOGANALE  
ALBO PROFESSIONALE SPED. DOG. LI  
COMPARTIMENTO DI BOLOGNA N. 497**



**RISOLVERE I VOSTRI PROBLEMI QUOTIDIANI .....**

**è IL NOSTRO LAVORO !!**

**SAMASPED SIGNIFICA GARANZIA DI SERVIZIO E PROFESSIONALITÀ**

**LINEA DIRETTISSIMA PLURISETTIMANALE  
ITALIA – BULGARIA – ITALIA**

**CONSULENZA TRASPORTI, TARIFFE E COMMERCIO ESTERO  
MAGAZZINO DOGANALE DI TEMPORANEA CUSTODIA MERCI ESTERE  
DEPOSITO DOGANALE PRIVATO MERCI ESTERE  
DEPOSITO IVA**

41012 CARPI (Modena) Via dei Trasporti, 2° Tel. 059 657 001 più linee Fax 059 657 044 più linee

<http://www.samasped.com> Email [info@samasped.com](mailto:info@samasped.com)



## Circolare ADM n. 14/2025 novità del Decreto Correttivo

Con circolare 17 giugno 2025 n. 14/D, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha esaminato tutte le modifiche al sistema sanzionatorio, in vigore dal 13 giugno 2025

Con circolare 17 giugno 2025 n. 14/D, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha esaminato tutte le modifiche al sistema sanzionatorio, in vigore dal 13 giugno 2025, a seguito delle misure correttive previste dal d. lgs. 12 giugno 2025, n. 81, il quale ha introdotto importanti novità in materia di sanzioni doganali.

L'Agenzia, in particolare, ha chiarito che tali novità hanno efficacia retroattiva e si applicano a tutte le violazioni commesse a partire dal 4 ottobre 2024, data di entrata in vigore della riforma doganale (d. lgs. n. 141 del 2024).

Le nuove disposizioni previste dal Decreto Correttivo introducono, infatti, un sistema sanzionatorio più favorevole agli operatori, ponendo rimedio ad alcune delle principali criticità evidenziate all'indomani dell'entrata in vigore della riforma doganale.

La circolare dell'Agenzia dà così applicazione al prin-

cipio del *"favor rei"*, secondo cui la norma successiva si applica anche alle violazioni commesse prima della sua entrata in vigore, se introduce una sanzione più favorevole rispetto a quella prevista dalla normativa previgente.

Il principio della retroattività delle norme sanzionatorie favorevoli è stato più volte riconosciuto anche dalla Corte di Cassazione, la quale ha confermato che deve essere data applicazione alle norme sanzionatorie sopravvenute, se più favorevoli al contribuente (Cass. 7 novembre 2024 n. 28737).

La circolare in commento analizza nel dettaglio di novità del Decreto Correttivo, evidenziando, preliminarmente, che l'art. 17, d. lgs. 12 giugno 2025, n. 81, ha introdotto importanti disposizioni integrative e correttive al sistema sanzionatorio tributario doganale, apportando modifiche agli artt. 88, 96, 112 e 118, d. lgs. 26

settembre 2024, n. 141, relativi al sistema sanzionatorio tributario doganale; le nuove norme sono entrate in vigore il 13 giugno 2025.

Le modifiche introdotte aspirano a favorire la *compliance* spontanea dei contribuenti, a garantire la coerenza con il sistema sanzionatorio applicabile ad altri tributi della fiscalità interna e ad assicurare sanzioni proporzionali alla gravità delle violazioni commesse, pur tenendo conto dei vincoli derivanti dall'ordinamento unionale, con particolare riguardo al riconoscimento della rilevanza penale per determinate condotte che ledono gli interessi finanziari dell'Unione e degli Stati membri.

In relazione a tale intervento legislativo, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha emanato la circolare 17 giugno 2025, n. 14, evidenziando tra le principali novità:

- la modifica delle soglie al di sotto delle quali si confi-

- gura l'illecito amministrativo, anziché la fattispecie penale;
- la revisione delle circostanze aggravanti, per renderle coerenti con la nuova soglia di punibilità penale per i diritti di confine diversi dai dazi;
  - le modifiche all'istituto della confisca amministrativa e agli strumenti deflativi del contenzioso penale, dove è stata introdotta una nuova causa di non punibilità in caso di ravvedimento operoso, con il pagamento integrale di

tributi, sanzioni e interessi. È stata inoltre modificata la disciplina del riscatto delle merci confiscate.

### **Modifiche all'art. 96, 1 comma: soglie distinte tra dazio e diritti di confine diversi dal dazio**

La modifica del primo comma dell'articolo 96 è volta a garantire sanzioni amministrative proporzionali e ad evitare possibili effetti distorsivi della riforma attuata con l'allegato 1 del d. lgs. 141 del 2024, quali ad esempio l'aumento significativo dei procedimenti penali a causa della previsione di

un'unica soglia di punibilità pari a 10.000,00 euro per dazi e diritti diversi dai dazi.

In particolare, con tale modifica il legislatore ha differenziato le soglie al di sotto delle quali si configura l'ipotesi di illecito amministrativo anziché di illecito penale, sulla base della tipologia di diritto di confine, stabilendo che è punito con la sanzione amministrativa chiunque, in assenza delle circostanze aggravanti di cui all'art. 88, commette le violazioni di cui agli artt. 78-83, salvo che:



**SoGeDo**  
Bolle doganali IM/EX

Il software gestionale integrato per tutte le operazioni doganali di importazione, esportazioni e transiti. Adatto sia a dichiaranti doganali, sia ad aziende che operano in proprio.

**SoGeFa**  
Fatturazione

Il software per la gestione di documenti attivi e fatturazione elettronica, integrabile con gli altri nostri applicativi (fra cui anche SoGeDo e WIntra).

**WIntra**  
Intrastat

Il software gestionale per tutte le operazioni intracomunitarie. Ideale per aziende che operano per conto terzi e che effettuano operazioni in proprio.

**Euro Arpa**, specialisti nei software per il settore doganale

Da oltre 30 anni **sviluppiamo software** per piccole e medie imprese, in particolare per quelle del **settore doganale**. Se la nostra **vision** è quella di garantire prodotti performanti e sviluppati con le ultime tecnologie, la nostra **mission** è seguire ogni cliente con entusiasmo e competenza. Instauriamo con loro un rapporto incentrato sulla fiducia e sul dialogo, e questo li porta a sceglierci e a collaborare per molti anni.

Per qualsiasi informazione, preventivo e demo dei nostri software contattateci: saremo a vostra completa disposizione.  
**Telefono:** 011 3161357 - **E-mail:** euroarpa@euroarpa.it - **Sito:** www.euroarpa.it



- l'ammontare dei diritti di confine a titolo di dazio doganale dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione sia superiore a euro 10.000.
- 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.

Avuto riguardo alla fiscalità nazionale, tale modifica ha reso il sistema sanzionatorio amministrativo doganale coerente con il sistema sanzionatorio relativo all'Iva interna, applicabile ai sensi del decreto legislativo 74/2000, nel quale sono previste soglie di punibilità sensibilmente più elevate, rispetto a quella previgente pari a 10.000 euro.

**Modifiche all'art. 96, 13 comma: confisca nel caso di revisione della dichiarazione su istanza di parte**

Il comma 13 dell'art. 96 ha introdotto un'esimente dall'applicazione della sanzione, in presenza di revisione avviata su istanza del dichiarante.

L'intervento normativo chiarisce la non applicabilità, in tale ipotesi, oltre che delle sanzioni amministrative, anche della confisca.

La disposizione chiarisce, tuttavia, che la deroga si applica solo se l'istanza viene presentata prima che il dichiarante abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

In particolare, il comma 13 dispone che *“Non si applicano le sanzioni amministrative e non si procede alla confisca in tutti i casi in cui la revisione della dichiarazione è avviata su istanza del dichiarante, sempreché l'istanza sia presentata prima che il dichiarante abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”*.

**Modifiche delle soglie monetarie per le aggravanti (art. 88)**

La modifica del comma 1 dell'art. 96 ha necessariamente interessato anche le fattispecie delle circostanze aggravanti di cui all'art. 88, d. lgs. 26 settembre 2024, n. 141, con particolare riferimento a quelle connesse alle soglie monetarie.

Per l'individuazione della soglia di punibilità relativa a diritti di confine diversi dal dazio e per la modifica delle aggravanti di cui all'art. 88, il legislatore ha tenuto con-

to, per ragioni di sistematicità e organicità con il sistema sanzionatorio tributario nazionale, delle fattispecie incriminatrici di cui al d. lgs. 10 marzo 2000 n. 74, con particolare riferimento alle ipotesi di dichiarazione infedele (art. 4), che prevede una soglia di punibilità pari a 100.000 euro, e ai d. lgs. 18 dicembre 1997, nn. 471 e 473 (entrambi detti d.lgs. saranno sostituiti dal 1° gennaio 2026 dal testo univoco delle disposizioni legislative in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali approvato con d. lgs. n. 173 del 2024).

La modifica dell'art. 88, d. lgs. n. 141 del 2024 prevede:

- 1) al comma 2:
  - la lett. e) è sostituita dalla seguente: *“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”*;
  - dopo la lett. e) è inserita la seguente: *“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”*;
- 2) il comma 3 è sostituito dal seguente: *“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".

*Modifiche all'art. 112: estinzione del reato e cause di non punibilità*

L'art.112, relativo all'estinzione del reato, è stato interamente sostituito, includendo una "causa di non punibilità", al fine di favorire una più ampia *compliance* spontanea del contribuente, consentendo agli operatori di correggere i propri errori

attraverso comportamenti di regolarizzazione.

La modifica prevede che i delitti di contrabbando, di cui agli artt. 78-83, salvo che ricorrano le circostanze aggravanti di cui all'art. 88, comma 2, lettere a), b), c) limitatamente al caso in cui il fatto è connesso con altro delitto contro la pubblica amministrazione e d), non siano punibili se l'autore della violazione effettua il pagamento, oltre che dei diritti di confine dovuti, degli interessi e della sanzione, a seguito del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, comma 1, lett. a), a-bis), b) e b-bis), d. lgs. 472 del 1997, e art. 14, comma 1, lett. a), b), c) e d) d. lgs. 173 del 2024.

Ciò a un'ulteriore condizione, ossia che il pagamento intervenga prima che l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qua-

lunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

La causa di non punibilità illustrata impedisce l'applicazione della confisca.

Tale modifica deriva, da un lato, dalla scelta di ampliare l'ambito applicativo delle sanzioni amministrative in luogo di quelle penali; dall'altro lato, di consentire agli operatori che si ravvedono di poter regolarizzare, senza rischiare che, autodenunciandosi, possano incorrere in un procedimento penale.

*Modifiche all'art. 118: gestione dei beni e delle merci sequestrate o confiscate*

La nuova formulazione dell'art. 118, comma 8, introduce importanti precisazioni rispetto alla versione precedente, rendendo più chiaro e circoscritto l'ambito di applicazione dell'istituto.

Prima della presente riforma, la norma si limitava a

**ISTOP SPAMAT** s.r.l.



70056 MOLFETTA - ITALY  
Via San Domenico, 1

Phones: (080) 3974444-33552664

Telefax: (080) 3974474

Mobile: 348 6562094

E-mail: spamat@spamat.it



**SPAMAT** s.n.c.



70122 BARI - ITALY  
Corso A. de Tullio, 1 Banchina Massi

Phones: (080) 5213403 - 2460249

Telefax: (080) 2460260

Mobile: 346 3806614

E-mail: spamatbari@spamat.it

prevedere che l'Agenda potesse, su richiesta del trasgressore, autorizzare il riscatto delle merci confiscate, a condizione che venisse pagato il valore delle stesse, i diritti dovuti, gli interessi, le sanzioni e le spese sostenute per la loro gestione.

Con la modifica introdotta, invece, vengono stabilite due condizioni, che devono necessariamente sussistere affinché il riscatto sia possibile:

a. il riscatto non può avvenire nei casi in cui la confisca sia stata disposta dall'autorità giudiziaria;

b. il riscatto non è ammesso quando si tratta di beni la cui fabbricazione, detenzione, possesso o commercializzazione è vietata per legge, come nel caso di armi, stupefacenti o prodotti contraffatti.

Un ulteriore elemento di rilievo è rappresentato dalla formulazione secondo la quale *“l'Agenda, ricorrendone le condizioni, consente, a richiesta del trasgressore, il riscatto delle merci confiscate in via amministrativa, previo pagamento del valore delle stesse, dei diritti dovuti, degli interessi, delle sanzioni”*.

Conseguentemente una volta che l'Ufficio competente abbia verificato la sussistenza delle condizioni pre-

viste, il riscatto appare configurarsi come una possibilità da riconoscere al trasgressore, salvo impedimenti specifici.

#### ***Efficacia temporale delle nuove disposizioni sanzionatorie***

La successione nel tempo delle nuove disposizioni sanzionatorie si conforma ai principi generali del diritto, in particolare ai principi sanciti in relazione alle disposizioni penali, quali il principio della irretroattività delle norme di più sfavorevoli e di retroattività per quelle più favorevoli al reo (art. 2 c.p.).

Con riferimento alle sanzioni amministrative, trova applicazione il d. lgs. 472 del 1997 - così come sostituito dal 1° gennaio 2026 dal testo unico delle disposizioni legislative in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali - e l'art. 7, comma 3, d. lgs. 141 del 2024, laddove dispone *“Le sanzioni amministrative di cui all'articolo 1 e all'articolo 3 si applicano alle violazioni commesse a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto”*.

In particolare, la modifica sopra illustrata, che introduce un trattamento più favorevole, prevedendo - nei casi in cui i diritti di confine diversi dal dazio siano com-

presi tra 10.001 e 100.000 euro - una sanzione amministrativa in luogo di quella penale, trova applicazione retroattiva per tutte le violazioni commesse anteriormente all'entrata in vigore delle modifiche in argomento, ancorché accertate successivamente, nonché, più in generale, ai procedimenti ancora in corso o non ancora definiti con decisione definitiva, in conformità al principio del *favor rei*.

Per le medesime ragioni, con riferimento alle circostanze aggravanti, per le quali la novella legislativa ha previsto soglie monetarie più elevate ai fini della loro configurabilità, deve ritenersi applicabile il principio di retroattività delle norme più favorevoli a tutte le fattispecie commesse anteriormente all'entrata in vigore della nuova norma, ancorché accertate successivamente, sulla base dell'art. 2, comma 4, c.p.

L'Agenda delle dogane nella circolare in commento ha, infine, evidenziato che le Direzioni territoriali vigileranno sull'uniforme applicazione della circolare medesima presso gli Uffici dipendenti.

**Valentina Picco**

**Cristina Zunino**



## Semplificazioni CBAM: nuova soglia di esenzione

*Si attende l'approvazione formale da parte di Parlamento UE e Consiglio della modifica alle norme del Meccanismo europeo di adeguamento del carbonio alle frontiere.*

Si attende l'approvazione formale da parte di Parlamento UE e Consiglio della modifica alle norme del Meccanismo europeo di adeguamento del carbonio alle frontiere (CBAM).

I vertici dell'Unione europea hanno raggiunto un'intesa volta a semplificare notevolmente le funzioni e l'applicabilità del meccanismo, riconoscendo un'esenzione per la maggior parte degli importatori dagli obblighi del CBAM, soprattutto le PMI e i privati, ma garantendo ugualmente un'ampia copertura delle emissioni di gas a effetto serra.

Il CBAM è uno strumento che, a partire da ottobre del 2023, richiede gli sforzi di molte aziende europee per la rendicontazione e la tracciatura delle emissioni di carbonio generate nei processi produttivi di alcune categorie merceologiche come ferro, acciaio, alluminio, cemento, fertilizzanti, energia elettrica e

idrogeno. Tra le novità più significative della riforma vi è l'introduzione di una nuova soglia di esenzione, che dovrebbe escludere oltre il 90% degli importatori dagli oneri previsti dal meccanismo.

Attualmente, il regolamento CBAM (Reg. UE 2023/956) prevede un parametro di esenzione estremamente limitato, nei soli confronti di quelle importazioni ritenute di valore "trascurabile", ossia inferiori a 150 euro.

La Commissione europea riconosce che l'attuale meccanismo può avere un enorme impatto sulle piccole e medie imprese dell'UE che importano merci CBAM soltanto occasionalmente.

L'attuale soglia, inoltre, essendo espressa in valore monetario, rischia di non rispecchiare il reale obiettivo del CBAM, che sarebbe quello di ridurre al minimo la delocalizzazione delle emissioni di CO<sub>2</sub>, imponendo un

prezzo sul carbonio per le merci importate da Paesi con norme ambientali meno rigorose.

Per tale ragione, la proposta di regolamento prevede l'introduzione di una soglia di esenzione pari a 50 tonnellate di massa netta di merce l'anno.

In questo modo, gli operatori che nel corso dell'anno solare importano quantità di prodotti CBAM al di sotto di tale parametro, saranno considerati "importatori occasionali" e, pertanto, non dovranno ottemperare agli obblighi dichiarativi e di acquisto dei certificati.

La Commissione europea, tuttavia, si riserva il diritto di monitorare lo stato delle importazioni di ciascun operatore, poiché in caso di superamento della soglia questi ultimi saranno tenuti ad accreditarsi e a rispettare gli adempimenti del meccanismo.

Nonostante l'introduzione

del nuovo parametro di esenzione, l'Unione Europea intende preservare la copertura complessiva delle emissioni di CO<sub>2</sub> prevista dal regolamento CBAM.

La soglia delle 50 tonnellate annue di massa netta, infatti, non rappresenterà un limite fisso, ma un dato variabile suscettibile di modifica, in funzione delle esigenze di garanzia e di controllo ambientale.

Secondo le stime della Commissione, sono attualmente circa 182 mila gli importatori che si trovano al di sotto di tale soglia, i quali tuttavia rappresentano meno dell'1% delle emissioni complessivamente coinvolte dal meccanismo.

Di conseguenza, il parametro delle 50 tonnellate l'anno potrà aumentare o diminuire, al fine di garantire un livello di copertura elevato, stimato tra il 95% e il 99% delle emissioni totali interessate dal CBAM.

Il nuovo regolamento prevede anche la concessione di più tempo alle imprese che rientrano nell'ambito di applicazione del meccanismo, facendo slittare al 2027 l'obbligo di acquisto dei certificati CBAM.

La fase definitiva del meccanismo inizierà il 1° gennaio 2026 e gli importa-

tori, a partire da tale data, avrebbero dovuto cominciare ad acquistare un numero di certificati corrispondente alla quantità di gas serra impiegati nei processi produttivi.

La Commissione UE, tuttavia, tiene conto delle numerose istanze formulate dai rappresentanti delle imprese UE e prende atto delle significative criticità che presenta il meccanismo.

Uno dei principali problemi riscontrati nel corso del periodo transitorio, infatti, è relativo alle difficoltà per gli operatori nell'acquisire dati e informazioni sulle emissioni legate ai prodotti importati direttamente dalle imprese estere.

L'atteggiamento dei fornitori spesso impedisce od ostacola l'adempimento dichiarativo degli importatori europei.

Con tali nuove previsioni la Commissione compie, dunque, un netto dietrofront rispetto ai piani iniziali, dando precedenza alla necessità di minimizzare i costi per le imprese europee.

Le modifiche, ora in attesa della ratifica formale da parte del Legislatore UE, prevedono anche una generale revisione dell'impianto sanzionatorio CBAM, che attualmente stabilisce misu-

re pecuniarie pari a 100 euro per ciascun certificato che il dichiarante autorizzato non restituisce entro il 31 maggio di ogni anno.

Tali disposizioni, peraltro, risultano particolarmente rigide e gravose, considerato che non prevedono nessuna forma di riduzione o modulazione della sanzione in base alle circostanze specifiche del caso o alla personalità dell'agente.

Per tale motivo, la Commissione UE ha stabilito un sistema flessibile, che consenta di limitare l'importo della sanzione, tenendo conto di diversi elementi, tra cui la quantità di informazioni omesse, il grado di cooperazione e tempestività del dichiarante nel rispondere alle richieste, l'eventuale involontarietà della condotta e l'eventuale presenza di precedenti.

Tale previsione potrebbe ridimensionare notevolmente il meccanismo sanzionatorio del CBAM, che sarebbe ora adeguato ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasività.

Tra le modifiche in fase di approvazione definitiva figurano anche norme sugli adempimenti dei dichiaranti CBAM autorizzati, ossia le uniche figure accreditate che, a partire dal 1° gen-

naio 2026, potranno importare merci soggette al CBAM e ottemperare agli obblighi di dichiarazione e acquisto dei certificati relativi al meccanismo. Nell'ottica di accelerare i tempi di accreditamento, la Commissione UE propone la facoltatività della "procedura di consultazione", un'attività prodromica e attualmente necessaria, che l'Autorità deve avviare con il richiedente ai fini dell'ottenimento della certificazione di dichiarante CBAM autorizzato.

Le modifiche, inoltre, prevedono l'introduzione di un "rappresentante CBAM", ossia un soggetto qualificato (per esempio, uno spedizioniere o un consulente esperto in materia doganale), che potrà presentare la dichiarazione annuale per conto del dichiarante CBAM autorizzato.

L'esecutivo UE intende, altresì, semplificare gli adempimenti relativi alla raccolta dei dati presso i fornitori extra-UE, proponendo l'utilizzo dei valori predefiniti anche nella fase definitiva.

**Giovanni Belotti**

**Stefano Comisi**



## Boom di dazi antidumping nel primo semestre del 2025

*Il 2025 segna una decisa intensificazione delle politiche di difesa commerciale dell'UE con un aumento significativo dei dazi antidumping*

Il 2025 segna una decisa intensificazione delle politiche di difesa commerciale dell'Unione europea, con un aumento significativo di nuove indagini e l'imposizione di dazi antidumping su un'ampia gamma di prodotti, prevalentemente originari della Cina. Negli ultimi mesi, la Commissione europea ha accelerato l'adozione di misure provvisorie e definitive, segnalando una chiara volontà di proteggere il mercato interno da pratiche di concorrenza sleale. Questa tendenza, già in crescita negli anni passati, si consolida ulteriormente, mettendo le imprese importatrici di fronte a nuove sfide e incertezze.

I dazi antidumping, com'è noto, hanno lo scopo di ripristinare una concorrenza leale, neutralizzando i vantaggi di prezzo di cui beneficiano i produttori stranieri quando immettono sul mercato europeo beni venduti a un prezzo inferiore rispetto al loro effettivo valore, pratica nota come "dumping". Il dazio "antidumping" mira, pertanto, a col-

mare tale differenza di prezzo, proteggendo l'industria europea da un pregiudizio economico.

Un ulteriore strumento di contrasto a queste pratiche è la registrazione delle importazioni. Si tratta di un provvedimento formale con cui la Commissione europea sottopone a monitoraggio le importazioni di uno specifico prodotto, anche prima di decidere se imporre un dazio. Tale meccanismo serve da avvertimento per gli importatori e crea la base giuridica per applicare retroattivamente eventuali misure definitive. In tal modo, se al termine dell'indagine sarà introdotto un dazio, esso potrà essere riscosso anche sulle merci sdoganate a partire dalla data di registrazione, generando un potenziale rischio finanziario per le imprese, che spesso devono pianificare gli acquisti con largo anticipo.

A inizio 2025, la Commissione europea ha istituito una serie di dazi antidumping provvisori. Tali misure non comportano un pagamento immedia-

to, ma impongono agli importatori di fornire una garanzia pari all'importo del dazio potenziale. La riscossione effettiva avverrà solo se e quando i dazi definitivi saranno formalmente adottati.

Tra i prodotti più rilevanti colpiti da queste misure troviamo la lisina, un additivo per mangimi (codici NC ex 2309 90 31 ed ex 2309 90 96 per il solfato di lisina e con il codice NC 2922 41 00 per la lisina cloridrato e la soluzione acquosa di lisina) e sui pavimenti multistrato in legno (codice NC ex 4418 75 00), sempre di origine cinese. L'elenco prosegue con le resine epossidiche dalla Cina (codici NC ex 2910 90 00, ex 3824 99 92, ex 3824 99 93 ed ex 3907 30 00), le carte decorative (codici NC ex 4802 54 00, ex 4802 55, ex 4805 91 00 ed ex 4811 60 00), l'acido glicosilico (codice NC ex 2918 30 00) e le soles interne in acciaio per calzature (codice NC ex 6406 90 50), tutti prodotti cinesi che ora affrontano dazi preliminari in attesa delle conclusioni delle rispettive inchieste.

Tra le misure provvisorie, merita approfondire il dazio antidumping previsto per le viti senza capocchia originarie della Repubblica Popolare Cinese, che erano state oggetto di registrazioni a fine gennaio e da ultimo colpite

da un dazio antidumping provvisorio, come stabilito dal Regolamento di esecuzione UE 2025/1189. Tale misura riguarda i prodotti classificati con i codici NC 7318 15 42 e 7318 15 48. Le aliquote dei dazi provvisori riflettono margini di dumping significativi, variabili dal 22,1% all'86,5% a seconda dei singoli esportatori. Tale rapido sviluppo dimostra l'efficacia con cui la Commissione europea può passare dalla fase di monitoraggio all'azione concreta. In particolare, la fase di registrazione si è trasformata in un obbligo immediato per gli importatori, che devono fornire una garanzia pari all'importo del dazio al momento dello sdoganamento.

Sebbene il pagamento effettivo avverrà solo qualora vengano adottate misure definitive, l'impatto sulla liquidità e sulla pianificazione aziendale è immediato. Questa rapidità di intervento lascia poco margine di manovra alle imprese, creando ripercussioni sulle aziende che sono in attesa di ricevere prodotti acquistati mesi prima dalla Cina.

Come evidenziato dal caso delle viti, la registrazione delle importazioni rappresenta spesso un segnale anticipatore di misure restrittive.

Attualmente, la minaccia di dazi retroattivi riguarda altri

prodotti sottoposti a registrazione, tra cui la valina (codice NC ex 2922 49 85), il carbonato di bario (codice NC ex 2836 60 00), le bombole di acciaio senza saldatura ad alta pressione, il granturco dolce in granella e l'allumina fusa, tutti provenienti dalla Cina.

Accanto alle misure provvisorie, l'Unione europea ha introdotto anche diversi dazi antidumping definitivi, consolidando in tal mondo la protezione su specifici prodotti. Le attrezzature di accesso mobili (MAE) provenienti dalla Cina (codici NC ex 8427 10 10, ex 8427 20 19, ex 8428 90 90, ex 8431 20 00, ex 8431 39 00) sono attualmente soggette a misure definitive. A tali prodotti si aggiungono, inoltre, i dazi sulle resine ABS originarie di Corea del Sud e Taiwan (codice NC 3903 30 00).

Merita particolare attenzione, inoltre, il dazio definitivo imposto sui prodotti laminati piatti stagnati di ferro o acciaio cinesi, e quello sulla vanillina (codice NC ex 2912 41 00), sempre dalla Cina, che confermano il focus dell'UE sulle importazioni da questo Paese.

Infine, la Commissione europea ha avviato diverse nuove indagini antidumping, ampliando ulteriormente la gamma di prodotti sotto esame. L'apertura di un'inchiesta rap-

presenta il primo passo formale di un procedimento che, in un arco temporale tra otto mesi a quindici mesi, può culminare nell'imposizione di dazi.

Tra i casi più recenti figurano gli articoli in ghisa provenienti da Cina e India (codici NC ex 7325 10 00, ex 7325 99 10), i prodotti in fibra di vetro a filamento continuo da Egitto e Bahrain (codici NC 7019 11 00, ex 7019 12 00, 7019 14 00, 7019 15 00) e il compensato di legno tenero importato dal Brasile (codice NC ex 4412 33 00). La Cina resta al centro dell'attenzione con indagini su acido fosforoso (codice NC ex 2811 19 80), aci-

do adipico (codice NC ex 2917 12 00) e pneumatici nuovi per autovetture con indice di carico fino a 121 (codici NC ex 4011 10 00, 4011 20 10). Altri procedimenti riguardano il polietilene tereftalato (PET) dal Vietnam (codice NC 3907 61 00) e l'1,4-butandiolo dagli Stati Uniti e da Taiwan (codice NC ex 2905 39 25).

È importante sottolineare che i codici NC riportati in questa fase sono indicativi e corrispondono a quelli dichiarati dai denunciatori, ossia imprese o associazioni di produttori che segnalano presunte pratiche di dumping. Tali codici servono

come riferimento preliminare, ma non sono vincolanti. Durante l'indagine la Commissione può verificare e, se necessario, modificare la classificazione doganale del prodotto sulla base delle caratteristiche effettive e delle prove raccolte. La classificazione finale potrebbe, quindi, differire da quella iniziale.

È consigliabile per le imprese che importano questi prodotti seguire con attenzione l'evoluzione di queste inchieste, poiché nei prossimi mesi potrebbero entrare in vigore nuove misure daziarie.

Massimo Monosi



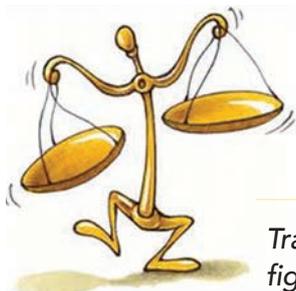
41012 CARPI (Mo)  
Via Ferrara, 19 - Tel. (059) 683805  
C.F. MST FNC 44T01 E522Y  
P.IVA 01902420361  
Patente N° 4805 rilasciata da:  
Ministero delle Finanze  
Dir. Gen.le delle Dogane  
Iscritto Albo Professionale  
Spedizionieri doganali di  
Bologna al N° 497

*Dott. Franco Mestieri*  
*Spedizioniere Doganale*

Sede operativa  
CARPI (Modena)  
Via dei Trasporti, 2A  
Tel. 059 657 001  
Fax 059 657 044  
E-mail: [mestieri@samasped.com](mailto:mestieri@samasped.com)

### **Consulenze in:**

- **Commercio Estero**
- **Intrastat**
- **Iva Comunitaria**
- **Accise**
- **Materia doganale (Diritto Doganale Comunitario)**
- **Contenzioso Doganale e ricorsi**
- **Docenze e Formazione**



## Circolare n.13/2025: come diventare SOAC

*Tra le principali novità vi è l'introduzione dei SOAC (Soggetti obbligati accreditati), figura innovativa chiaramente ispirata a quella dell'Operatore economico autorizzato*

La circolare 13 giugno 2025 n. 13/D fornisce i primi chiarimenti operativi in merito alla riforma della disciplina delle accise di cui al D.Lgs. 43/2025. Tra le principali novità vi è l'introduzione dei SOAC (Soggetti obbligati accreditati), figura innovativa chiaramente ispirata a quella dell'Operatore economico autorizzato (Aeo).

Si tratterà di soggetti che operano in settori soggetti ad accise, ai quali l'Agenzia delle dogane riconoscerà una particolare affidabilità e professionalità, oltre all'esonero, totale o parziale, di prestare una cauzione sulle merci introdotte in deposito accise.

La certificazione attesterà la competenza e la serietà dell'azienda, incentivando la compliance con l'Agenzia delle dogane e monopoli e incrementando la competitività e il ra-

ting, anche nei confronti dei clienti.

Gli operatori SOAC potranno avvalersi di specifici vantaggi fiscali, sia diretti che indiretti.

L'agevolazione è finalizzata a ridurre gli oneri burocratici ed economici, oltre ad accrescere la competitività tra gli operatori del settore.

L'Agenzia delle dogane chiarisce che, mentre per le restanti disposizioni il decreto legislativo di revisione della materia delle accise ha previsto l'attuazione definitiva al 1° gennaio 2026, per la disciplina dei SOAC occorrerà attendere la pubblicazione di un Decreto ministeriale attuativo, che fornirà le modalità operative di presentazione della domanda di dell'accREDITAMENTO, oltre a stabilire gli standard e i criteri di assegnazione dei punteggi per il riconosci-

mento e l'attribuzione della qualifica.

I chiarimenti della circolare mirano, in particolare, a definire i requisiti soggettivi e oggettivi che i richiedenti devono dimostrare di possedere per poter essere ammessi alla procedura di riconoscimento della qualifica di SOAC.

La sussistenza di tali requisiti di accreditamento è particolarmente rilevante, in quanto la mancata conformità anche a uno solo di questi criteri, comporta l'automatica inammissibilità all'iter procedimentale per il riconoscimento dell'accREDITAMENTO.

L'Agenzia rende noto che la qualifica di SOAC non potrà essere attribuita a tutti gli operatori del settore delle accise.

A richiedere l'accREDITAMENTO potranno essere soltanto gli operatori specificamente individuati dal

Testo unico accise (Tua, d.lgs. 504/1995). In particolare, potranno ottenere la qualifica di SOAC: gli esercenti un deposito fiscale nell'ambito dei prodotti energetici, alcolici e dei tabacchi lavorati.

Le Società registrate o i soggetti autorizzati a sostituirla che operano nell'ambito del carbone, della lignite e del c.d. coke, nonché i venditori e coloro che procedono alla fatturazione ai consumatori finali di energia elettrica e gas naturale.

La circolare dell'Agenzia delle dogane focalizza l'attenzione anche sui requisiti oggettivi previsti per l'ottenimento dell'accreditamento, volti a comprovare la propria conformità e professionalità rispetto alla normativa accise. Per accedere alle semplificazioni previste per i SOAC, gli operatori dovranno dimostrare di:

- operare in uno dei settori accise interessati (prodotti energetici, alcolici, tabacchi, gas naturale, energia elettrica, carbone, lignite e coke) da almeno cinque anni continuativi;

- non aver riportato condanne penali per reati tributari, finanziari o fallimentari, o per delitti non colposi con pena detentiva, né essere sottoposti a procedimenti concorsuali o violazioni gravi e ripetute delle normative fiscali e doganali, nel quinquennio precedente alla richiesta;
- non essere destinatari, nel quinquennio antecedente alla richiesta, di sentenze, anche non definitive, di condanna oppure di patteggiamento;
- non essere soggetti a strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza o a procedure di insolvenza nel quinquennio antecedente alla richiesta;
- in caso di persona giuridica richiedente, non essere incorsa, nel quinquennio antecedente la richiesta, in provvedimenti sanzionatori pecuniari o interattivi ai sensi del D.Lgs. 231/2001.

L'Agenzia specifica che, eccetto nel caso di sanzioni 231, i requisiti oggettivi di ammissibilità per l'accreditamento dovranno essere soddisfatti dai soggetti api-

cali, ossia da chi ha funzioni di rappresentanza, amministrazione o direzione dell'impresa, nonché da chi gestisce o controlla effettivamente l'azienda.

In merito alle sanzioni amministrative nel settore accise, l'Agenzia chiarisce che queste non influenzeranno l'ammissibilità all'accreditamento, ma saranno prese in considerazione per valutare l'affidabilità del richiedente.

Oltre ai criteri ostativi, che incidono sulla possibilità di presentare o meno l'istanza di accreditamento, l'affidabilità e la professionalità degli operatori dovrà essere valutata con riferimento a una serie di requisiti.

La piena conformità ai criteri fissati per il riconoscimento della qualifica potrebbe consentire al richiedente di ricevere un esonero totale dall'obbligo di prestare una cauzione sull'accisa gravante sulle merci in deposito.

Diversamente, se il soggetto dovesse risultare soltanto in parte conforme a tali requisiti, potrà ottenere un punteggio inferiore e, dunque, potrà essergli ri-

conosciuto un esonero parziale e proporzionale dalla cauzione.

Sono previste anche una serie di condizioni necessarie che saranno oggetto di valutazione, al fine di attribuire un determinato grado di affidabilità dell'azienda.

Tali requisiti attengono all'esistenza di una struttura organizzativa efficiente ed efficace.

L'Agenzia delle dogane rileva che sarà il Decreto ministeriale di attuazione della disciplina SOAC a fissare concretamente i precetti per l'assegnazione di questo punteggio.

Tuttavia, la circolare riconosce la presenza già nota di alcuni importanti profili di affidabilità che dovranno essere rispettati dal richiedente l'accredimento.

L'Amministrazione finanziaria dovrà soprattutto analizzare e valutare:

- la professionalità del richiedente, con particolare riguardo al possesso di capacità tecniche adeguate al livello di operazioni svolte nell'esercizio degli impianti di prodotti sottoposti ad accisa;

- l'organizzazione aziendale, tra cui la funzionalità dell'impianto, la struttura logistica per la movimentazione delle merci, la dotazione di strumenti elettronici per il colloquio telematico con l'Agenzia e la contabilizzazione dei beni;

- la solvibilità finanziaria, rapportata allo specifico settore di attività del richiedente;

- la filiera di approvvigionamento, con specifico riferimento all'affidabilità fiscale della catena dei fornitori dei prodotti.

La circolare stabilisce che la valutazione dei criteri di affidabilità dovrà essere fatta tenendo conto del periodo che va dal quinquennio precedente la presentazione dell'istanza fino alla conclusione dell'istruttoria.

In altre parole, l'Agenzia delle dogane considererà solo gli ultimi cinque anni di attività del richiedente, escludendo situazioni precedenti.

Per accertare la sussistenza di tali requisiti, infine, l'Amministrazione finanziaria potrà avvalersi di numerosi strumenti di monito-

raggio e verifica, tra cui anche la possibilità di accedere presso i locali del richiedente ed effettuare sopralluoghi presso gli stabilimenti di svolgimento dell'attività d'impresa.

La durata dell'accredimento, una volta ottenuto, avrà validità quadriennale. L'Agenzia delle dogane monitorerà costantemente i presupposti per il mantenimento della posizione privilegiata dell'operatore.

Se dovessero emergere delle circostanze che potranno compromettere l'affidabilità e la professionalità dell'operatore SOAC, l'Agenzia delle dogane potrà modificare o revocare l'autorizzazione del soggetto accreditato.

In tal caso, la circolare chiarisce che l'operatore interessato, che beneficiava di un esonero cauzionale, seppur solo parziale, sarà tenuto entro quindici giorni, in caso di revoca, o entro trenta giorni, in caso di riforma o revisione dell'autorizzazione, a prestare o adeguare la cauzione dovuta sulle merci presenti nel deposito accise.

**Stefano Comisi**

Costituiscono cessioni non imponibili le cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro dal cedente, dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di soggetti passivi d'imposta (articolo 41, comma 1, lettera a) del D.L. del 30 agosto 1993, n. 331).

In sostanza, secondo la normativa nazionale, per la realizzazione di una cessione intracomunitaria, con la conseguente emissione di fattura non imponibile IVA, devono sussistere i seguenti requisiti:

1. onerosità dell'operazione;

2. acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;

3. status di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario;

4. effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto.

Tali requisiti devono ricorrere congiuntamente; in mancanza anche di uno solo, la cessione sarà da considerare imponibile ai



## Cessioni intra comunitarie prove della consegna delle merci

fini IVA secondo le disposizioni contenute nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ("Decreto IVA"). nella circolare è stato affrontato il tema della prova dell'effettiva movimentazione dei beni dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione fossero avvenuti a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto.

In quella circostanza – che traeva spunto, come la risoluzione n. 477/E del 2008, da un caso relativo alle cessioni c.d. "franco fabbrica" – è stato chiarito che, per le cessioni intracomunitarie, il CMR elettronico (la lettera di

vettura internazionale regolata dalla "Convention des Marchandises par Route"), recante lo stesso contenuto di quello cartaceo, costituisce un mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale. Inoltre, è stato riconosciuto, quale mezzo di prova equivalente al CMR cartaceo, un insieme di documenti dal quale si possano ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso CMR cartaceo, nonché le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario).

Tale documentazione, dalla quale deve risultare che è avvenuta la movimentazione fisica della merce e che quest'ultima

abbia raggiunto un altro Stato membro, ha valore solo se conservata unitamente alle fatture di vendita, alla documentazione bancaria attestante le somme riscosse per le predette cessioni e alla documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti nonché agli elenchi Intrastat.

Se il trasporto viene effettuato dall'acquirente oppure da un terzo per suo conto, l'acquirente stesso deve fornire al venditore, entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, una dichiarazione scritta dalla quale dovranno risultare la data del rilascio, il nome e l'indirizzo dell'acquirente, la quantità e la natura dei beni ceduti, la data e il luogo del loro arrivo, Ci viene in aiuto l'articolo 45 bis .....una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica la data di rilascio; il nome e l'indirizzo; la quantità e la natura dei beni; la data e il luogo di arrivo dei beni; nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del

mezzo di trasporto; nonché l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente;

ii) almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al paragrafo 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

L'acquirente deve fornire al venditore la dichiarazione scritta di cui alla lettera b), punto i), entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione.2. Un'autorità fiscale può rifiutare la presunzione di cui al paragrafo 1. 3.

Ai fini del paragrafo 1, sono accettati come elementi di prova della spedizione o del trasporto:

a) i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo,

oppure una fattura emessa dallo spedizioniere;

b) i documenti seguenti:

i) una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni; SANZIONI STATISTICHE Modificato da: Decreto legislativo del 24/09/2015 n.158 Articolo 15.

L'omessa presentazione degli elenchi di cui all'articolo 50, comma 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, convertito, con modificazioni, ovvero la loro incompleta, inesatta o irregolare compilazione sono punite con la sanzione da euro 500 a euro 1.000 per ciascuno di essi, ridotta alla metà in caso di presentazione nel termine di trenta giorni dalla richiesta inviata dagli uffici abilitati a riceverla o incaricati del loro controllo.

La sanzione non si applica se i dati mancanti o inesatti vengono integrati o corretti anche a seguito di richiesta.

Considerato quanto indicato nel presente articolo, non mi resta che consigliare ai colleghi e alle aziende di farsi inviare dal destinatario, specialmente per le merci resa EXW, una prova di arrivo merci a destino.

**Andrea Toscano**

**Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sezione VIII, sentenza 10/7/2025, causa C-276/24, – Pres. Rodin, Rel. Lycourgos – KONREO, v. o. s. c/ Odvoiací finanční ředitelství**

**Direttiva IVA 2006/112/CE – Articolo 205 – Responsabilità solidale – Condizioni e portata della responsabilità – Lotta contro la frode in materia di IVA – IVA non versata dal fornitore – Rifiuto di concedere al destinatario della cessione il diritto alla detrazione dell'IVA – Possibilità di considerare il destinatario della cessione responsabile in solido del pagamento dell'IVA dovuta dal fornitore – Principio di proporzionalità**

*L'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2018/1695 del Consiglio, del 6 novembre 2018, letto alla luce del principio di proporzionalità, deve esse-*

*re interpretato nel senso che esso non osta a una prassi nazionale che impone al soggetto passivo, destinatario di una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, un obbligo solidale di versare l'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta dal fornitore di tali beni, anche qualora il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte sia stato negato al destinatario di tale cessione di beni per il motivo che esso sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a una frode in materia di IVA.*

La Konreo è il curatore fallimentare della FAU, una società di diritto ceco sottoposta a procedura di insolvenza. Da maggio a ottobre del 2013, la FAU ha acquistato carburante dalla Verami, un'altra società di diritto ceco.

A seguito di controlli fiscali, l'amministrazione tributaria ceca ha accertato fatti di frode fiscale nella catena commerciale che coinvolgeva la Verami e la FAU e ha pertanto emesso avvisi di accerta-

mento nei confronti della Verami, con i quali ha proceduto ad una rettifica dell'IVA dovuta da quest'ultima, negandole il diritto di detrarre l'IVA sull'acquisto del carburante che essa aveva successivamente fornito alla FAU. La Verami non ha tuttavia versato tale IVA all'Erario.

La Verami e la FAU sono state successivamente dichiarate fallite e sono state avviate due procedure di insolvenza aventi ad oggetto gli attivi di tali società.

Il 7 febbraio 2017 l'amministrazione tributaria ha proceduto a una rettifica dell'IVA dovuta dalla FAU negandole il diritto di detrarre l'IVA figurante sulle fatture di carburante per il motivo che vi sarebbe stata una frode in materia di IVA nella catena commerciale di cui faceva parte l'operazione effettuata da tale società.

Il ricorso proposto dalla FAU avverso tale diniego è stato respinto in primo grado e in appello e la Konreo ha proposto ricorso alla Corte Suprema av-

## onale e nazionale

verso la sentenza di secondo grado.

Inoltre, prima di procedere alla rettifica dell'IVA dovuta dalla FAU, l'amministrazione tributaria, con sei decisioni del 22 aprile 2015 e del 7 agosto 2015, aveva obbligato tale società, in qualità di garante legale, ai sensi dell'articolo 109, paragrafo 2, lettera b), della legge ceca sull'IVA, a versare l'IVA che la Verami non aveva versato all'Erario. Queste sei decisioni sono state impugnate dalla FAU, i cui ricorsi sono stati accolti. L'amministrazione finanziaria ceca ha allora proposto ricorso dinanzi la Corte Suprema.

Sui due contenziosi, la Corte ha ritenuto necessario investire la Corte di Giustizia dell'Unione di una questione pregiudiziale. Con la sua questione, essa ha chiesto, in sostanza, se l'articolo 205 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di proporzionalità, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale che impone al soggetto passivo,

destinatario di una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, un obbligo solidale di versare l'IVA dovuta dal fornitore di tali beni, anche qualora il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte sia stato negato al destinatario di tale cessione di beni per il motivo che esso sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a una frode in materia di IVA.

Nel rispondere con il principio di cui alla massima che precede, la Corte ha osservato che l'articolo 205 della direttiva IVA consente, in linea di principio, agli Stati membri di adottare misure per l'effettiva riscossione dell'IVA in forza delle quali una persona diversa da quella di norma tenuta al pagamento di tale imposta ai sensi degli articoli da 193 a 200 e da 202 a 204 di tale direttiva diviene responsabile in solido del pagamento dell'imposta stessa.

Poiché tale articolo 205 non specifica tuttavia né le persone che gli Stati membri possono designa-

re come debitori in solido né le situazioni in cui tale designazione può essere effettuata, spetta agli Stati membri determinare le condizioni e le modalità di attuazione della responsabilità in solido prevista da detto articolo nel rispetto, in particolare, dei principi della certezza del diritto e di proporzionalità.

Riguardo a quest'ultimo principio, alla luce del quale il giudice del rinvio ha interrogato la Corte in merito all'interpretazione dell'articolo 205 della direttiva IVA, anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine.

In tale contesto, l'esercizio della facoltà, riconosciuta agli Stati membri, di designare un debitore in solido diverso dal debitore dell'imposta al fine di garantire l'effettiva riscossione dell'imposta deve essere giustificato dai rapporti di fatto e/o di di-

ritto tra le due persone interessate, alla luce dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità. Spetta agli Stati membri specificare le circostanze particolari in cui una persona, come il destinatario di un'operazione imponibile, deve essere considerata responsabile in solido del pagamento dell'imposta dovuta dalla sua controparte contrattuale.

In questo contesto, la Corte ha ricordato che la lotta ad ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla normativa dell'Unione europea in materia di sistema comune dell'IVA e che il principio del divieto dell'abuso di diritto comporta il divieto dei costrutti meramente artificiali, privi di effettività economica, realizzati al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

La Corte ha così stabilito che l'articolo 205 della direttiva IVA permette ad uno Stato membro di considerare un soggetto responsabile in solido per il versamento dell'IVA qualora, al momento dell'esecuzione dell'operazio-

ne a suo favore, esso era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che l'imposta dovuta su tale operazione, o su un'operazione precedente o successiva, non sarebbe stata assolta, e di fondarsi al riguardo su presunzioni, purché queste ultime non siano formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo rovesciarle fornendo la prova contraria, pena il sorgere di un sistema di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Era-

Infatti, gli operatori che adottano qualsiasi misura che possa essere ragionevolmente pretesa nei loro confronti al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una catena abusiva o fraudolenta devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di essere obbligati in solido a versare tale imposta dovuta da un altro soggetto passivo.

Al riguardo, poiché dagli atti di causa risultava che la Verami, debitrice dell'imposta, era oggetto di una procedura di insolvenza, la Corte ha rilevato che la decisione dell'amministrazione tributaria di applicare il meccanismo della responsabilità solidale, ai sensi della disposizione nazionale che recepisce l'articolo 205 della direttiva IVA, non può comunque dipendere dalle possibilità di successo dell'azione di regresso che potrebbe intentare il responsabile in solido. Infatti, in caso contrario, l'applicazione di tale meccanismo potrebbe essere resa difficile al punto da pregiudicare un'efficace riscossione dell'IVA, dal momento che l'amministrazione tributaria sarebbe tenuta a valutare a monte se il soggetto passivo che si prevede di designare come responsabile solidale otterrà il rimborso dell'importo dell'imposta pagata in luogo del debitore.

In secondo luogo, poiché la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiet-

tivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo.

La Corte ha poi dichiarato che il beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA deve essere negato non solamente quando un'evasione sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche qualora si dimostri che il soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto di tali beni, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione all'IVA, o perlomeno la agevolava. Infatti, un soggetto passivo siffatto deve essere considerato, ai fini della direttiva IVA, partecipante o agevolatore dell'evasione e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla ri-

vendita dei beni nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da esso effettuate a valle, dal momento che in una tale situazione detto soggetto passivo collabora con gli autori dell'evasione.

L'obbligo gravante sulle autorità e sui giudici nazionali di negare il diritto a detrazione quando il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione era parte di una frode persegue, in particolare, l'obiettivo di imporre ai soggetti passivi di assolvere le formalità che possono essere ragionevolmente richieste all'atto di qualsiasi operazione economica, al fine di assicurarsi che le operazioni da essi effettuate non li conducano a partecipare a un'evasione fiscale.

Ne consegue che, in una situazione come quella oggetto di esame da parte della Corte, in cui il destinatario della cessione di beni sapeva o avrebbe dovuto sapere che, nell'ambito delle operazioni di acquisto, partecipava a un'evasione fiscale, l'amministra-

zione tributaria era tenuta a negare a quest'ultimo il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte.

Infine, la Corte ha anche valutato se sia possibile applicare, contemporaneamente, le due misure consistenti, da un lato, nell'imporre a un soggetto passivo destinatario di una cessione di beni a titolo oneroso, come la FAU, l'obbligo solidale, ai sensi di una disposizione nazionale che recepisce l'articolo 205 della direttiva IVA, di versare l'IVA non assolta dal soggetto passivo fornitore di tali beni e, dall'altro, nel negare il diritto alla detrazione dell'IVA che tale soggetto passivo destinatario ha pagato a detto fornitore.

Al riguardo, la Corte ha osservato che, se il soggetto passivo debitore dell'IVA non può far valere alcun diritto alla detrazione dell'IVA in casi di evasione, un siffatto diritto a detrazione non può, a fortiori, essere trasferito al soggetto passivo solidalmente tenuto al pagamento di detta imposta in forza della disposizione

nazionale che recepisce l'articolo 205 della direttiva IVA.

Ne consegue che, in una siffatta situazione di frode fiscale, il sistema previsto dalla direttiva IVA consente all'amministrazione tributaria di applicare autonomamente il diniego del diritto a detrazione dell'IVA e la responsabilità solidale in forza di tale articolo 205, senza che essa sia tenuta ad operare una scelta tra ciascuna di queste due misure.

**Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sezione VI, sentenza 12/6/2025, causa C-125/24, "Palmstrale" – Pres. Kumin, Rel. Gervasoni – AA c/ Allmänna ombudet hos Tullverket. Direttiva IVA 2006/112/CE – Esenzione dall'IVA – Articolo 143, paragrafo 1, lettera e) – Reimportazione di beni – Condizione relativa all'esenzione dai dazi all'importazione delle merci in reintroduzione – Regolamento (UE) n. 952/2013 – Articolo 86, paragrafo 6, e articolo 203 – Nascita di un'obbligazione doganale per**

**inosservanza di un obbligo formale previsto dalla normativa doganale – Casi in cui sorge un'obbligazione di tale tipo**

*L'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché l'articolo 86, paragrafo 6, e l'articolo 203 del Codice doganale dell'Unione, devono essere interpretati nel senso che, salvo che costituisca un tentativo di frode, l'inosservanza di obblighi formali come la presentazione in dogana delle merci prevista all'articolo 139, paragrafo 1, lettera a), di tale regolamento e la dichiarazione di immissione in libera pratica prevista all'articolo 203 di detto regolamento non osta al beneficio dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista all'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), di tale direttiva per le reimportazioni nel territorio dell'Unione europea di beni nello stato in cui sono stati esportati.*

AA era proprietaria di

cavalli che partecipavano a competizioni organizzate in diversi paesi. Dopo aver trasportato due dei suoi cavalli in Norvegia per partecipare a competizioni di tale tipo, li reintroduceva nell'Unione attraversando la frontiera tra la Norvegia e la Svezia, senza presentarli in dogana. Poco dopo aver superato l'ufficio doganale, veniva intercettata da una pattuglia stradale dell'amministrazione doganale svedese.

Tenuto conto dell'articolo 203 del codice doganale, ad AA non venivano imposti dazi all'importazione per tale operazione di reimportazione, ma l'amministrazione doganale riteneva dovuta l'IVA per un importo di 41 178 corone svedesi (SEK) (circa EUR 3 750). Secondo tale amministrazione, sebbene il capitolo 2, articolo 5, della legge svedese sull'esenzione delle importazioni, che recepisce l'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, prevedesse un'esenzione dall'imposta in caso di reimportazione di beni, tale esenzione non

potrebbe essere concessa ad AA, che non aveva dichiarato i cavalli per l'immissione in libera pratica né chiesto esenzioni dai dazi all'importazione.

Il ricorso proposto avverso tale decisione veniva respinto in primo ed in secondo grado, sicché AA adiva la Corte suprema amministrativa svedese, che ha deciso di sospendere il giudizio e formulare un quesito alla Corte di Giustizia dell'Unione.

Il giudice del rinvio ha chiesto in sostanza, se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA nonché l'articolo 86, paragrafo 6, e l'articolo 203 del codice doganale devono essere interpretati nel senso che l'inosservanza di obblighi formali quali la presentazione in dogana delle merci prevista all'articolo 139, paragrafo 1, lettera a), di tale codice e la dichiarazione di immissione in libera pratica prevista all'articolo 203 di detto codice preclude il beneficio dell'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 143, paragrafo 1, lettera

e), di tale direttiva per le reimportazioni nel territorio dell'Unione di beni nello stato in cui sono stati esportati.

Nel rispondere nel senso di cui alla massima sopra riportata, la Corte ha osservato che, preliminarmente, che ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, gli Stati membri esentano dall'IVA *"le reimportazioni di beni nello stato in cui sono stati esportati, da parte di chi li ha esportati, che beneficiano di una franchigia doganale"*.

Dalla formulazione stessa di tale disposizione si evince che l'esenzione dall'IVA per le operazioni di reimportazione di beni nello stato in cui sono stati esportati è subordinata, in particolare, alla condizione che tali beni "beneficiano di una franchigia doganale". Il legislatore dell'Unione ha quindi espressamente scelto di allineare le condizioni di applicazione per l'esenzione dall'IVA prevista da detta disposizione alle condizioni, tanto sostanziali quanto formali, alle

quali il codice doganale subordina il beneficio dell'esenzione dai dazi all'importazione applicabile alle merci in reintroduzione.

Per quanto riguarda tali condizioni, la Corte ha rilevato che l'articolo 203 del codice doganale, concernente le merci in reintroduzione, dispone che i beni esportati fuori del territorio doganale dell'Unione che, entro un termine di tre anni, sono reintrodotti in tale territorio nello stesso stato in cui sono stati esportati e che sono dichiarati per l'immissione in libera pratica siano esentati dai dazi all'importazione, su richiesta della persona interessata.

Nel caso esaminato dalla Corte risultava dagli atti di causa che le condizioni sostanziali previste da tale disposizione erano soddisfatte, diversamente dalle condizioni formali richieste da quest'ultima, non avendo AA reso alcuna dichiarazione per l'immissione in libera pratica dei cavalli. Inoltre, contrariamente al requisito di cui all'articolo

139, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, AA non aveva neppure proceduto alla presentazione di essi in dogana.

A tale riguardo, la Corte ha chiarito che è vero che, a norma dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, un'obbligazione doganale può sorgere dall'inosservanza di *"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"*; tuttavia, l'articolo 86, paragrafo 6, del codice doganale estende l'esenzione prevista all'articolo 203 di tale codice ai casi in cui un'obbligazione doganale sia sorta a norma, in particolare, di detto articolo 79, purché l'inadempienza che ha dato luogo all'obbligazione doganale non costituisca un tentativo di frode.

Ebbene, la Corte ha osservato che tale articolo 86, paragrafo 6, sarebbe in gran parte privato di effetto utile se dovesse essere interpretato nel senso di non applicarsi in una situazione come quella di cui trattasi, per il motivo che non sono soddisfatte le condizioni formali richieste per beneficiare di una franchigia doganale. Infatti, l'applicazione dell'articolo 79, paragrafo 1, lettera a), di detto codice e, pertanto, quella dell'articolo 86, paragrafo 6, del medesimo codice presuppongono proprio l'inosservanza di tali condizioni.

Ne consegue, per la Corte, che, salvo che essa costituisca un tentativo di frode, la circostanza che merci in reintroduzione non siano state oggetto della presentazione in dogana richiesta all'articolo 139, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale né della dichiarazione di immissione in libera pratica prevista all'articolo 203 di tale codice non preclude, in virtù dell'articolo 86, paragrafo 6, di detto codice, che tali

merci beneficino, per la loro reintroduzione nel territorio dell'Unione, della franchigia doganale prevista da tale articolo 203.

Questa lettura è corroborata dal considerando 38 del codice doganale, secondo il quale *"[è] opportuno tener conto della buona fede della persona interessata nei casi in cui un'obbligazione doganale sorge in seguito a inosservanza della normativa doganale e minimizzare l'impatto della negligenza da parte del debitore"*.

Poiché l'inosservanza, per negligenza, da parte di un operatore in buona fede, di obblighi formali quali la presentazione in dogana delle merci e la dichiarazione di immissione in libera pratica non preclude il beneficio di una franchigia doganale, essa non preclude neppure, alla luce della chiara formulazione dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, l'applicazione dell'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione.

**Alessandro Fruscione**



# GMG SISTEMI

SOLUZIONI E SERVIZI INFORMATICI

Dal 1997 siamo presenti nel settore IT con l'obiettivo di aiutare le imprese ad incrementare il proprio business sfruttando al meglio gli strumenti informatici. Ci occupiamo di sviluppare software gestionale principalmente orientato al settore doganale e di fornire soluzioni e assistenza hardware-sistemistica e di cyber security.

I nostri software gestionali sono progettati e sviluppati da noi, in prima persona, dunque possono essere personalizzati per soddisfare specifiche esigenze operative.

## **GULLIVER:** IL SOFTWARE GESTIONALE PER CASE DI SPEDIZIONE E DOGANALISTI



- ◆ Dichiarazioni Doganali - transiti e doc. complementare
- ◆ Visto Uscire—Automatismi di controllo e scarico
- ◆ Temporanee Esportazioni e calcolo degli scarichi
- ◆ Intrastat (Beni e Servizi) con acquisizione dati da "AVALON"
- ◆ Gestione Pratiche - ritiri, calcolo costi e ricavi
- ◆ Dichiarazioni Sommarie — ENS/EXS

Creazione file per accesso al portale AIDA / CARGO e dialogo semplificato con il Web-Service di Ag. Dogane

- ◆ Manifesto Doganale Mare/Aereo (M.M.P. / M.M.A)
- ◆ Fatturazione e contabilizzazione verso "AVALON"
- ◆ Gestione Mare (LCL ed FCL) e Aereo (Stampa AWB) per spedizioni dirette e consolidate. Tariffe e offerte SPOT
- ◆ Anticipi e Documenti Fornitore per controllo Fatture passive
- ◆ Deposito Doganale/IVA, Temporanea Custodia, Magazzino C.to Terzi a Partite integrato o indipendente Acquisizione dati da host Aziendali



- ◆ Acquisizione dati da file esterni
- ◆ Pubblicazione dati su portale WEB
- ◆ Archiviazione Documenti integrata
- ◆ G-Accise per la Telematizzazione Accise e del DAA Telematico

## **AVALON:** GESTIONALE PER CONTABILITÀ, MAGAZZINO E PROCESSI ACQUISTO E VENDITA

*Contattaci per una dimostrazione operativa dei nostri gestionali*

