

# Il Doganalista

n. 2 Marzo-Aprile 2026





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

SCARICA DAL NOSTRO

SITO

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

NELLA SEZIONI

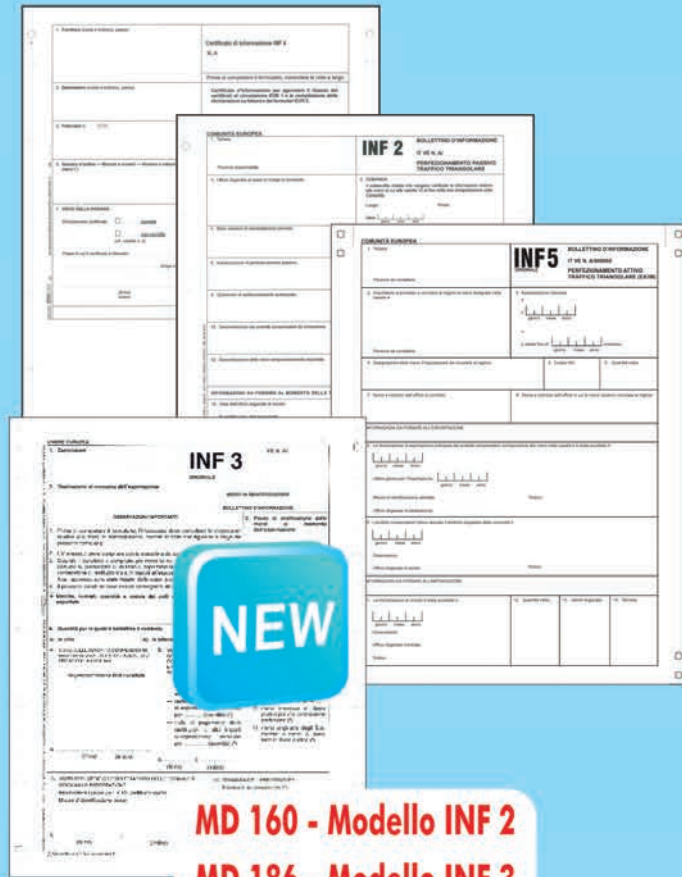
"Cataloghi"

IL DEPLIANT SPEDIZIONIERI

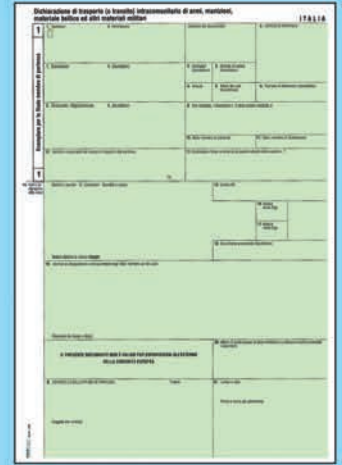
CON TUTTI I NOSTRI

ARTICOLI PER

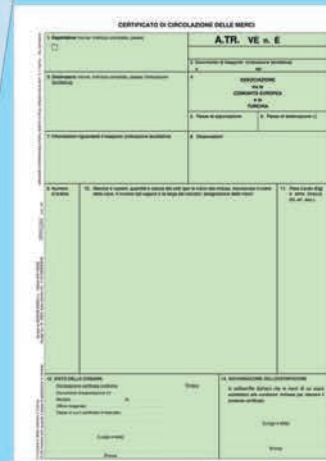
IL TUO SETTORE



**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 2-3**

Lettera del Presidente Domenico de Crescenzo agli iscritti all'albo

Il Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali cambia look...

di **Domenico de Crescenzo**  
Mauro Lopizzo

**primo piano 4/6**

Insedimento Consiglio Nazionale

Gas naturale ed energia elettrica  
Circolare ADM n. 6/2026

di **Gianluca Drommi**  
Gianluca sigismondi

**after eight 7/10**

"C'è Evergreen ed Evergreen"

di **Claudia Composta**  
Silvia Taroni

**dogane 11/14**

Violazione delle misure restrittive dell'UE e le modifiche del Decreto 231

di **Michele Ippolito**

Riduzione accise biocarburanti:  
criticità operative

di **Rossana Distefano**

Dazi antidumping

di **Francesca Messina**  
Aurora Bonsio

**formazione 18/20**

Formare i Professionisti di domani  
un impegno condiviso

Cons.terr. Emilia Romagna  
Cons.terr. Puglia Molise Basilicata

Corso Università dell'Insubria  
CNSD-Sad Srl

**giurisprudenza 21/33**

Cessioni di beni intracomunitari  
nuova sanzione in materia di prova

di **Valentina Picco**  
Cristina Zunino

Rappresentante indiretto in Dogana:  
no dazi e Iva se in buona fede

di **Sara Armella**

Valore in dogana: escluso l'uso  
automatico dei dati statistici

di **Tatiana Salvi**

Accordo commerciale UE-India:  
nuove opportunità per l'export

di **Stefano Comisi**

**filo diretto 34**

E.A. Origine - esportatore autorizzato

di **Andrea Toscano**

**osservatorio 35/42**

Giurisprudenza unionale e nazionale

di **Alessandro Fruscione**

**Insedimento  
Consiglio Nazionale**



Il 27 Marzo 2026 si è svolta la riunione di insediamento del Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali eletto il 28 Febbraio 2026.

È stato nominato Presidente del Consiglio Nazionale Domenico de Crescenzo e sono state assegnate le cariche per il triennio 2026-2029.

Il Consiglio Nazionale è composto da:

DE CRESCENZO Domenico	Presidente
LOPIZZO Mauro	Vice Presidente
CECCARDI Giuliano	Tesoriere
LA ROSA Giovanni.	Segretario
DISTEFANO Rossana	Consigliere
LAUDISIO Michele	Consigliere
MESTIERI Marica	Consigliere
MONTI Alessandro	Consigliere
UMILE Lucia	Consigliere

Il Collegio dei Revisori è composto da:

PIERANGELI Mario	Presidente
DEL GOBBO Lorena	Membro effettivo
MAZZAMAURO Alfonso	Membro effettivo
CORRIAS Riccardo	Membro supplente
VISANI Oriano	Membro supplente

pag. 4



**Il Doganalista**

**Rivista giuridico-economica di commercio internazionale**

Autorizzazione Tribunale Roma n. 199 del 05/04/1985 - ANNO XL - n. 2 - Marzo-Aprile 2026

**Direttore Responsabile:** Ceccardi Giuliano

**Comitato di Redazione:** Ceccardi Giuliano, De Crescenzo Domenico, Distefano Rossana, La Rosa Giovanni, Laudisio Michele, Lopizzo Mauro, Mestieri Marica, Monti Alessandro, Umile Lucia.

**Coordinatore editoriale:** Zagarese Liana

**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



# Il Consiglio Nazionale degli Spedi



Consiglio Nazionale  
degli Spedizionieri Doganali

Lettera del Presidente Domenico de Crescenzo agli iscritti all'albo

Gentili Colleghe e Colleghi,

*è con profonda emozione e un forte senso di responsabilità che mi rivolgo a voi dopo la mia nomina a Presidente del Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali.*

*Questo prestigioso incarico non rappresenta un traguardo personale, ma il riconoscimento dell'impegno collettivo che la nostra categoria dimostra quotidianamente.*

*Desidero esprimere la mia più sincera gratitudine per la fiducia che avete riposto in me.*

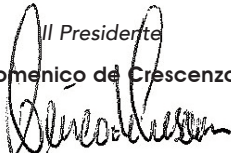
*Ecco i pilastri su cui baserò il mio mandato:*

- ★ **Unità e Ascolto** - *il Consiglio Nazionale sarà la casa di tutti gli iscritti. L'apporto di ogni singolo professionista è fondamentale per affrontare le sfide del commercio internazionale.*
- ★ **Valorizzazione della Professione** - *continueremo a lavorare per rafforzare il ruolo dello Spedizioniere Doganale come figura strategica e garante della legalità e della fluidità degli scambi.*
- ★ **Innovazione e Formazione** - *Investiremo in competenze e digitalizzazione per permettere alla nostra categoria di essere sempre protagonista nei nuovi scenari globali.*
- ★ **Rapporto costante** con le Istituzioni e dialogo aperto con tutti gli interlocutori della pubblica amministrazione e rappresentanze associative, certi che la vera forza sta nell'unità del sistema.

*Un ringraziamento speciale va ai membri del Consiglio Nazionale, con i quali ho condiviso passi importanti e con cui continuerò a collaborare fianco a fianco per il bene della nostra istituzione.*

*Sono consapevole della delicatezza del momento che viviamo, ma sono altrettanto certo che, restando uniti, sapremo dare nuovo slancio alla nostra professione.*

*Con stima e spirito di servizio.*

Il Presidente  
Domenico de Crescenzo  


## zionieri Doganali cambia look...



••• per adeguare la professionalità dei doganalisti alla destabilizzazione del commercio mondiale che si ripercuote su dinamiche di supply chain e catene globali del valore.

Il programma relativo alla consiliatura 2026-2029 nasce dalla consapevolezza del profondo cambiamento dei flussi commerciali, modellati dalla frammentazione geopolitica, con accelerazione delle transizioni digitali ed ambientali, nonché da norme sempre più rigide a sostegno di una crescita resiliente e inclusiva.

Lo *standing professionale* sarà un obiettivo ambizioso, e non velleitario, per incentivare l'interesse dei giovani ad intraprendere una professione stimolante, offrendo loro strumenti concreti per sviluppare competenze innovative e qualificanti.

La prima componente attrattiva nel catturare l'interesse delle *next generation* sarà il premio "*Talenti per il futuro*" riservato a giovani che hanno superato gli esami col massimo dei voti e si iscrivono all'Albo.

Abbiamo disegnato il futuro della professione orientandola verso la valorizzazione del doganalista nel solco della collaborazione istituzionale in un'ottica di un Sistema Paese, unitario e competitivo.

L'attrattività verso il nuovo modello della professione transita percorrendo la seguente *road map*:

- valorizzare il ruolo del doganalista nel sistema economico nazionale ed unionale;
- incentivare il *presidio di prossimità* mediante il connubio tra i Consigli Territoriali ed il territorio;

- essere attrattivi, soprattutto, per le nuove generazioni;
  - curare la transizione digitale, mediante un profondo cambiamento culturale, operativo e organizzativo;
  - attivare reti trasversali (networking) per affermare le peculiarità ed il Know-how del doganalista, anche mediante "*Protocolli d'intesa*";
  - promuovere un percorso strategico di "*comunicazione e marketing*" per una efficace risonanza mediatica, mediante un mix di canali digitali e tradizionali;
  - intraprendere un dialogo costruttivo, periodico, seppur eclettico, con le associazioni di categoria;
  - istituire un calendario strutturato di incontri con ciascun Consiglio Territoriale per un feedback efficace e costruttivo;
  - rimodulare le "Commissioni di studio" e i percorsi formativi al passo con nuove esigenze digitali, sostenibili e geopolitiche, mediante un Comitato Scientifico e la valenza della "S.A.D. Servizi ai Doganalisti Srl".
- Il Consiglio Nazionale Spedizionieri Doganali rappresenterà un Hub polifunzionale per il doganalista e non un cespuglio per gli iscritti all'Albo.

Sicuramente il nuovo CNSD interpreterà dignitosamente il ruolo ricevuto: con spirito di ricerca, capacità di mettersi in discussione e grande tenacia, saper resistere agli urti del cambiamento della professione senza crollare.

La nostra è una missione al servizio di tutti gli iscritti all'Albo!

**Domenico de Crescenzo**  
**Mauro Lopizzo**

# Insediamiento Consiglio Nazionale



Sede CNSD

Il 27 Marzo 2026 si è svolta la riunione di insediamento del Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali eletto il 28 Febbraio 2026.

È stato nominato Presidente del Consiglio Nazionale Domenico de Crescenzo e sono state assegnate le cariche per il triennio 2026-2029.

Il Consiglio Nazionale è composto da:

DE CRESCENZO Domenico	Presidente	LAUDISIO Michele	Consigliere
LOPIZZO Mauro	Vice Presidente	MESTIERI Marica	Consigliere
CECCARDI Giuliano	Tesoriere	MONTI Alessandro	Consigliere
LA ROSA Giovanni	Segretario	UMILE Lucia	Consigliere
DISTEFANO Rossana	Consigliere		

Il Collegio dei Revisori è composto da:

PIERANGELI Mario	Presidente	CORRIAS Riccardo	Membro supplente
DEL GOBBO Lorena	Membro effettivo	VISANI Oriano	Membro supplente
MAZZAMAURO Alfonso	Membro effettivo		

# Gas naturale ed energia elettrica

## Circolare ADM n. 6/2026

*A distanza di pochi mesi dall'entrata in vigore della riforma delle accise introdotta dal D.lgs. 43/2025, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è intervenuta con la Circolare n. 6 del 20 febbraio 2026, fornendo un articolato insieme di chiarimenti in materia di destinazioni d'uso e relativo trattamento fiscale di gas naturale ed energia elettrica.*

*L'intervento si inserisce in una fase ancora fisiologicamente transitoria del nuovo assetto normativo.*

*Se, da un lato, risultano già emanati i decreti attuativi relativi ai due comparti energetici, dall'altro permane un quadro non ancora del tutto completato, in attesa del provvedimento concernente il Soggetto Obbligato Accreditato (SOAC). A ciò si aggiunge la revisione degli obblighi dichiarativi, con il progressivo superamento degli schemi precedenti e l'introduzione delle dichiarazioni semestrali, che andranno a incidere in modo significativo sulle modalità di rappresentazione dei dati di consumo e di imposta.*

In tale contesto, uno dei profili che ha generato maggiori incertezze operative riguarda proprio la ridefinizione delle destinazioni d'uso e delle connesse agevolazioni fiscali. Le modifiche introdotte dalla riforma, in particolare con riferimento al gas naturale, hanno infatti inciso su categorie consolidate, rendendo necessario un ripensamento delle logiche di classificazione dei consumi e delle modalità di applicazione delle aliquote. Non sorprende, quindi, che su tali aspetti si sia sviluppato un ampio confronto tra operatori e amministrazione, anche attraverso la formulazione di numerosi quesiti interpretativi.

La Circolare n. 6/2026 si pone l'obiettivo di sistematizzare tali questioni, offrendo un quadro di riferimento che combina chiarimenti interpretativi e strumenti operativi. In questa prospettiva, assume particolare rilievo la scelta dell'Agenzia di allegare al documento le tabelle riepilogative delle aliquote collegate alle diverse destinazioni d'uso, facilitando la lettura coordinata tra classificazione dei consumi e trattamento impositivo.

Un primo ambito di analisi riguarda il coordinamento tra le nuove disposizioni e i consumi riferiti a periodi antecedenti al 1° gennaio 2026. La questione si fonda sul disallineamento tra

il momento di esigibilità dell'imposta, individuato nella cessione e quindi nell'emissione della fattura, e il periodo di effettivo consumo. Tale disallineamento assume una rilevanza particolare nel settore del gas naturale, dove la riforma ha modificato le categorie di riferimento, superando la distinzione tra usi civili e industriali e introducendo quella tra usi domestici e non domestici.

Sul punto, l'Agenzia adotta un approccio differenziato tra energia elettrica e gas naturale. Per quanto riguarda l'energia elettrica, viene chiarito che le nuove codifiche delle destinazioni d'uso trovano applicazione per tutte le fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2026, anche se riferite a consumi maturati in periodi precedenti. Tale impostazione si giustifica alla luce della sostanziale continuità tra il vecchio e il nuovo sistema classificatorio, che non comporta variazioni rilevanti in termini di trattamento fiscale.

Diversamente, con riferimento al gas naturale, l'Agenzia ritiene necessario mantenere un collegamento più stringente con il momento del consumo. Ne consegue che, in assenza di variazioni nella destinazione d'uso, le fatture emesse successivamente al 1° gennaio 2026 ma riferite a consumi precedenti devono

continuare a riflettere la classificazione e le aliquote applicabili al momento in cui il consumo si è verificato. Tale impostazione comporta un onere maggiore in termini di tracciabilità e coerenza dei dati, richiedendo che la documentazione fiscale consenta di individuare in modo chiaro la tipologia di utilizzo e il relativo trattamento impositivo, pur senza imporre l'indicazione testuale delle definizioni normative delle destinazioni d'uso.

Un ulteriore ambito oggetto di chiarimento è rappresentato dagli usi promiscui, tema tradizionalmente complesso e reso ancora più delicato dal nuovo assetto normativo. La Circolare interviene sia sul piano dichiarativo sia su quello sostanziale. Sotto il primo profilo, viene anticipato che le dichiarazioni semestrali conterranno un prospetto specificamente dedicato alle utenze caratterizzate da usi promiscui, nel quale dovranno essere evidenziati i consumi e la relativa accisa. Tale previsione appare coerente con l'esigenza di rafforzare la trasparenza e la tracciabilità delle situazioni in cui coesistono diverse destinazioni d'uso.

Sotto il profilo sostanziale, l'Agenzia si sofferma sulle condizioni per l'applicazione del criterio semplificato previsto dall'art. 26, comma 6, del TUA. In particolare, viene evidenziata l'opportunità che le relazioni tecniche asseverate, predisposte ai fini del riconoscimento dell'uso promiscuo, contenga-

no una dichiarazione espressa circa l'impossibilità, sotto il profilo tecnico o economico, di distinguere i consumi mediante appositi sistemi di misurazione. Tale precisazione contribuisce a chiarire il contenuto minimo della documentazione richiesta, riducendo il rischio di contestazioni in sede di controllo.

Sempre in relazione agli usi promiscui, la Circolare affronta anche le ipotesi in cui si configurano una compresenza di locali soggetti a regimi diversi, domestico e non domestico. In tali situazioni, viene ammessa l'applicazione dell'aliquota prevista per gli usi non domestici anche a consumi riconducibili, in astratto, a utilizzi domestici, purché sussista un vincolo di connessione e funzionalità con l'attività principale e le utenze siano ricomprese nel medesimo perimetro operativo. Resta, tuttavia, fermo il principio secondo cui i consumi riferibili a locali destinati a uso abitativo continuano a essere assoggettati all'aliquota propria degli usi domestici.

La Circolare si sofferma, infine, su alcune specifiche destinazioni d'uso, intervenendo su profili che avevano dato luogo a dubbi applicativi. In primo luogo, viene reintrodotta la categoria relativa alle forniture di gas naturale ed energia elettrica verso utenze non unionali o situate in condizioni di extraterritorialità, come nel caso di Livigno. A tale previsione si accompagnano chiarimenti sulle modalità di compilazione delle comunicazioni mensili, con

particolare riferimento all'indicazione della tipologia "S1" da parte dei venditori di energia elettrica nei confronti di officine di acquisto munite di licenza fiscale e di altri soggetti obbligati.

Inoltre, a seguito dell'analisi di specifici quesiti, l'Agenzia interviene sulla qualificazione dell'impiego di gas naturale per prove sperimentali e collaudi di motori nei settori aeronautico e navale. Viene chiarito che, in tali ipotesi, l'agevolazione applicabile è quella prevista per l'autotrazione e non per la combustione. Conseguentemente, tale utilizzo viene ricondotto alla categoria dell'autotrazione, identificata dal codice I2, con imputazione al capitolo di imposta 1412.

Nel complesso, la Circolare n. 6/2026 si presenta come un intervento di particolare utilità per gli operatori, perché contribuisce a rendere più leggibile, sul piano applicativo, un quadro normativo profondamente innovato e ancora in fase di assestamento. I chiarimenti forniti dall'Agenzia consentono infatti di orientarsi con maggiore consapevolezza nella gestione delle destinazioni d'uso e dei relativi adempimenti, in un momento in cui la corretta qualificazione dei consumi assume un rilievo centrale anche sotto il profilo dichiarativo.

**Gianluca Drommi**  
**Gianluca Sigismondi**

## TARIFFA AFTER EIGHT

*“Dalla combinazione perfetta tra cioccolato e menta nasce una gustosa specialità; dall’applicazione sapiente delle Regole Generali di Interpretazione nasce la corretta classificazione doganale. Un viaggio tra codici e logica, con un retrogusto fresco e stimolante”.*

## “C’è Evergreen ed Evergreen”



C: Claudia Composta

S: Silvia Taroni

**S:** Converrete con me che il termine *“evergreen”* (letteralmente *“sempreverde”*) incarna un concetto decisamente versatile che attraversa in maniera trasversale differenti ambiti e contesti mantenendo un valore costante nel tempo, quello di *“sempre utile”*, *“valido”*, *“rilevante”*, *“non soggetto a mode”* o tendenze. *“Evergreen”* è una canzone che cantiamo da vent’anni e che canteremo per i prossimi venti; magari non è nemmeno una canzone sola

ma una serie di canzoni tra loro molto simili, con caratteristiche precise e sempre riconoscibili che ce le rendono tutte ugualmente piacevoli. *“Evergreen”* è un film che ci ha rapiti da piccoli, che abbiamo condiviso con i figli perché ancora attuale e che non vediamo l’ora di rivedere con i nipoti, con la stessa felicità della prima volta. Ma, inevitabilmente, c’è evergreen ed evergreen.

Non tutti sono uguali, non tutti hanno quel senso di immortale perfezione che li caratterizza.

Per alcuni l’architettura clas-

sica è un *“evergreen”*, per altri lo è la *“Macarena”*. Diventa evidente che parliamo di due tipi di *“eternità”* molto diversi. Di cosa tratteremo dunque oggi?

Di nessuno dei due...perché oggetto delle nostre ricerche questo mese è un sempre-verde certamente di nome ma sicuramente non di fatto poiché deve la sua vertiginosa diffusione ad una tendenza modaiola, quella che vuole decine o talvolta centinaia di metri quadri di pareti di aeroporti, hall e ristoranti, ricoperte di verde artificiale tipicamente a fini decorativi.

**C:** Immaginiamo, dunque, di dover classificare un pannello quadrato di verde artificiale in plastica, di dimensioni circa 25 cm x 25 cm, con luci LED integrate, progettato per applicazioni in contesti sia domestici che commerciali, interni ed esterni. Trattato in superficie al fine di prevenire l'eventuale ingiallimento, viene generalmente realizzato in diverse varianti che riproducono in maniera realistica l'aspetto di piante o arbusti. L'effetto "parete verde" viene ottenuto dall'unione di più pannelli mediante appositi occhielli maschio-femmina. Una volta messo in opera il risultato è sorprendente, grazie all'effetto naturale e luminoso che simula la texture di una vera copertura green. Quando accese, le luci led amplificano questo effetto scenografico e ci si ritrova immersi in un ambiente che simula il verde naturale. Semplice da classificare? Non proprio, ma sicuramente divertente. Tipicamente questi pannelli sono tutti realizzati con standard costruttivi simili; il fogliame decorativo in PVC o PE che riproduce l'aspetto realistico di piante naturali, è ancorato alla struttura di supporto **tramite incastrati**. Allo stesso supporto è fissata la catena di luci LED.

**S:** A questo punto la mente del Doganalista si scatena e mette in gioco uno degli "evergreen" preferiti, le **Regole Ge-**



#### **nerali di Interpretazione del Sistema Armonizzato.**

Il prodotto analizzato è certamente un prodotto composito ai sensi della Regola 3b) (pannello + catena di luci) ma quale dei due oggetti conferisce all'insieme il carattere essenziale? Ragioniamo insieme e ricordiamoci di un Regolamento che abbiamo analizzato in passato in occasione della classificazione di prodotti natalizi e decorazione da utilizzare durante l'intera stagione invernale, il **Regolamento di Esecuzione (UE) 2020/517** che classificava una ghirlanda di abete artificiale con catena di luci alla 6702.10.00, tra le foglie artificiali di materie plastiche, in ragione della forte componente decorativa. Tra le motivazioni, infatti, viene chiarito che la ghirlanda conserva la propria funzione decorativa anche a luci spente, pertanto, costituisce a tutti gli effetti l'elemento che conferisce all'articolo il suo carattere essenziale. Per analogia anche il nostro pannello di verde artificiale conserva la pro-

pria funzione decorativa anche se spento, pertanto, la classificazione dell'oggetto composito dipende dalla classificazione del suo elemento essenziale. Escludiamo in prima battuta la possibilità che il prodotto possa rientrare sotto la Voce 5703 tra i *"tappeti*

*ed altri rivestimenti del suolo di materie tessili (compreso il prato erboso), taftati, anche confezionati"*. È pur vero che questa voce comprende anche i tappeti erbosi ma il nostro pannello non viene realizzato secondo le modalità descritte nelle Note Esplicative e non è realizzato a partire da materie tessili.

**C:** A questo punto si aprono due strade parallele che conducono a soluzioni differenti in termini di classificazione e, dunque, di esposizione daziaria e misure collegate. Una di queste è una voce "evergreen", la 3926.90, che sta bene un po' con tutto: unghie finte, pagaie, triangoli di segnalazione, *(certe gallette di riso che fanno di polistirolo... ndr)*. In particolare, nelle Note Esplicative di Nomenclatura Combinata della **sottovoce 3926.90.97** leggiamo che *"rientrano in questa sottovoce i pannelli laterali di plastica rinforzata con fibra di carbonio per la console centrale delle autovetture. (...) Sono fissati alla console*

centrale delle autovetture e hanno in particolare funzione decorativa". Pannelli di rivestimento, diversi da quelli di verde artificiale, ma con il medesimo carattere decorativo. Questa è una possibilità. Ma ai sensi della Regola 1 se un oggetto è nominato allora è il testo della voce a determinarne la classificazione e la Voce 6702 comprende "fiori, foglie e frutti artificiali e loro parti; oggetti confezionati di fiori, foglie o frutti artificiali". In particolare, la Nota 3 b) del Capitolo 67 stabilisce che "la voce 6702 non comprende le imitazioni di fiori, foglie o frutti, di ceramica, di pietra, di metallo, di legno, ecc., formate di un solo pezzo, gettate, fucinate, scolpite, cesellate, stampate od ottenute con qualsiasi altro procedimento, né quelle formate di più parti montate insieme con procedimenti diversi dalla legatura, l'incollamento, l'incastratura o altri metodi analoghi".

**S:** Inoltre, le Note Esplicative di Sistema Armonizzato della Voce 6702 stabiliscono che essa "comprende fiori, le foglie ed i frutti artificiali, cioè gli **oggetti che imitano prodotti naturali, ottenuti riunendo fra loro vari elementi (mediante legatura, incollatura, incastratura o procedimenti analoghi) e oggetti confezionati di fiori, foglie o frutti artificiali, quali, in particolare, i mazzi di fiori, le ghirlande, le corone, le imitazioni di piante e qualsiasi altro oggetto, formato dall'unione di parec-**

**chi fiori o foglie o frutti artificiali, e costituente un motivo ornamentale, una guarnizione, etc". Infine "La presenza di spine o di un semplice dispositivo di fissazione non influisce sulla classificazione degli oggetti da comprendere in questa voce" e "gli oggetti della specie sono classificati in questa voce indipendentemente dal carattere più o meno accurato della loro esecuzione".** I pannelli decorativi in oggetto riproducono visivamente l'effetto di cespugli e distese di erba/piante/fiori simulandone l'aspetto naturale. I "rametti" vengono incastrati sulla struttura di base a ricreare la texture della pianta ed è proprio l'unione di queste componenti a realizzare l'imitazione del verde. Tale dispositivo di fissaggio è semplice ma funzionale all'ottenimento del risultato. Esistono, tuttavia, alcune ITV emesse dalla Dogana italiana che complicano ulteriormente il ragionamento.

**C:** In particolare la **ITB-TIIT922104-2024-BTI0297** che ha ad oggetto una "Siepe artificiale in foglie di photinia in Polietilene (PE). Il prodotto è composto da 3 elementi: foglie artificiali; corda; supporto. Ogni foglia artificiale presenta un foro all'interno del quale viene fatta passare la corda. La corda con attaccate le foglie viene successivamente intrecciata e legata al supporto. Il supporto è realizzato in rete plastica a maglia quadrata. Il prodotto si presenta in

rotoli di dimensioni 1 x 3 m e 1,5 x 3 m". In questo caso il prodotto è stato classificato alla sottovoce 3926.90.97.90 - altri lavori di materie plastiche - ai sensi delle Regole 1, 3b e 6 spiegando che il supporto in materia plastica (PE) conferisce all'articolo il carattere essenziale. Se raffrontato con il pannello di verde artificiale con luci led appaiono subito evidenti le differenze sostanziali. Il pannello, infatti, è costituito da una struttura di base su cui vengono fissate, tramite "incastrati", le foglie artificiali con l'intento di riprodurre realisticamente l'aspetto di una copertura naturale.

La siepe artificiale, invece, è realizzata facendo passare in un foro, praticato nelle singole foglie, una corda che viene poi intrecciata attorno ad una struttura portante. In questo caso, nonostante l'effetto finale sia quello di una siepe, guardando l'oggetto da vicino si scorge una totale mancanza di rami ed altri elementi naturali che disattende la condizione prevista nelle Note Esplicative di Sistema Armonizzato della Voce 6702 "che comprende oggetti che imitano prodotti naturali, ottenuti riunendo fra loro vari elementi".

E forse proprio perché venduto in rotoli, come una comune rete, la classificazione è stata indirizzata verso il supporto riconoscendo solo come secondario l'elemento decorativo.

**S:** Stesso ragionamento nel caso della **ITV ITBTIIT922104-2024-BTIO299** emessa per una *"Siepe artificiale in foglie di acero rosso realizzate in Polietilene (PE) Il prodotto è composto da 3 elementi: foglie artificiali; corda; supporto. Le foglie artificiali sono legate alla corda. La corda con attaccate le foglie viene successivamente intrecciata e legata al supporto. Il supporto è costituito da un traliccio estensibile in salice naturale"*. In questo caso il prodotto è stato classificato alla sottovoce 4601.19.99.00 - materiale da intreccio – poiché il supporto in salice naturale conferisce all'articolo il carattere essenziale. Infine, analizziamo una ITV tedesca, la **DEBTI45136/24-1** emessa per *"un pannello frangi-vista "edera" realizzato in fogliame artificiale sotto forma di riproduzioni di rami di edera con foglie verdi ottenute da ritagli di pellicola di plastica goffrata e parzialmente stampata, nervature fogliari in plastica incollate sul lato inferiore delle foglie e rami in plastica sui quali le foglie sono inserite. I singoli elementi sono assemblati mediante*

*incollaggio e inserimento reciproco secondo una tecnica di legatura floreale ad un supporto a griglia in plastica"*. In questo caso il fogliame artificiale è realizzato incollando e legando tra loro rametti in plastica con foglie verdi dotate di nervature che ricreano in maniera dettagliata e realistica la struttura dell'elemento naturale, pertanto, il prodotto è stato classificato alla sottovoce 6702.10.00 - fiori, foglie e frutti artificiali e loro parti. I nostri pannelli di verde artificiale, similmente, sono costituiti da una struttura di base su cui vengono fissate, tramite "incastrati", le foglie artificiali ed è proprio l'unione dei diversi rametti a realizzare l'imitazione del verde.

**C:** Nel nostro caso potremmo quasi escludere che la struttura di base possa assumere rilevanza ai fini della classificazione poiché rappresenta il supporto a cui vengono fissati i rametti al fine di ricreare l'effetto arbusto / distesa verde. La sua presenza è motivata dalla funzionalità, pertanto, non potrà essere conside-

rata né come elemento che determina il carattere del bene con riferimento alla forma (Regola 3b – carattere essenziale) né come voce alternativa tra quelle suscettibili di essere prese in considerazione (Regola 3c). Quasi quasi chiediamo una ITV e, quando riusciremo ad ottenerla visti i tempi decisamente dilatati dei rilasci, la commenteremo insieme. Cosa c'è di più evergreen di un gruppo di amici che si lamenta dei ritardi delle amministrazioni? Lamentarsi è un evergreen, lamentarsi di un finto evergreen è evergreen al quadrato. Evergreen è ciò che non si lascia attraversare dal tempo, ma lo accoglie senza cambiare anima. È come la primavera che ritorna, ma non è mai la stessa; è ciò che non invecchia, ma si rinnova in silenzio, come la luce di marzo che, anno dopo anno, trova sempre il modo di somigliare a un nuovo inizio. E con l'augurio che le vostre ITV arrivino in fretta vi auguriamo una splendida primavera.

**C: Claudia Composta**

**S: Silvia Taroni**

**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**

# Violazione delle misure restrittive dell'UE e le modifiche del Decreto 231

Le responsabilità che incombono in capo ai soggetti economici che pongono in essere operazioni con l'estero risultano significativamente incrementate per effetto del D.Lgs. 211/2025, entrato in vigore il 24 gennaio 2026.

Questo decreto attua quanto previsto dalla Direttiva UE n. 2024/1226, relativa alla definizione dei reati e delle sanzioni per la violazione delle misure restrittive dell'Unione europea.

Per misure restrittive dell'Unione europea si intendono le misure restrittive adottate dall'Unione europea sulla base dell'art. 29 del Trattato sull'Unione europea (TUE) e dell'art. 215 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

L'art. 3 del decreto interviene sul **codice penale (c.p.)**, introducendo il nuovo capo I-bis, rubricato "Delitti contro la politica estera e la sicurezza comune dell'Unione europea", nel quale sono ricomprese diverse fatti-

specie incriminatrici.

Le **nuove fattispecie di reato** sono la violazione delle misure restrittive dell'Unione europea (art. 275-bis c.p.), la violazione di obblighi informativi imposti da una misura restrittiva dell'Unione europea (art. 275-ter c.p.), la violazione delle condizioni dell'autorizzazione allo svolgimento di attività (art. 275-quater c.p.) e la violazione colposa di misure restrittive dell'Unione europea (art. 275-quinquies c.p.).

Sono state introdotte anche delle circostanze aggravanti (per esempio se il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale, commerciale, bancaria o finanziaria) e delle circostanze attenuanti (per esempio, la pena viene diminuita per chi si sia efficacemente adoperato per evitare che l'attività delittuosa sia portata a conseguenze ulteriori, per assicurare le prove dei reati e per l'individuazione de-

gli altri responsabili).

In caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell'art. 444 c.p.p. per uno dei reati sopra citati, è sempre disposta la **confisca** delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono il prezzo, il prodotto o il profitto, salvo che appartengano a persona estranea al reato. Qualora la **confisca** diretta non sia possibile, è ordinata la confisca di beni di cui il reo ha la disponibilità, anche indirettamente o per interposta persona, per un valore corrispondente al prezzo, al prodotto o al profitto del reato<sup>(1)</sup>.

La sola condanna comporta, inoltre, la **pubblicazione della sentenza** quando è irrogata una pena detentiva non inferiore a tre anni di reclusione<sup>(2)</sup>.

Le nuove fattispecie di reato sono state inserite tra i **reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti** ai

1) Art. 275-octies cp.

2) Art. 275-novies cp.

sensi del D.Lgs. 231/2001<sup>3)</sup>.

In relazione alla commissione di tali delitti si applicano, a seconda dei casi e con diverse percentuali, sanzioni pecuniarie parametrata al fatturato dell'ente.

Qualora non sia possibile determinare il fatturato, la sanzione è stabilita, a seconda dei casi, in un importo compreso tra 1 milione di euro e 40 milioni di euro.

In talune ipotesi trovano applicazione anche sanzioni interdittive, quali la sospensione o la revoca di autorizzazioni, nonché il divieto di contrarre con la pubblica amministrazione per un determinato periodo di tempo.

La previsione dei nuovi reati in materia di violazione di misure restrittive dell'Unione europea e la loro introduzione quali reati presupposto ai fini della responsabilità amministrativa degli enti, impongono agli operatori economici che effettuano importazioni ed esportazioni, all'esito di un'attenta valutazione del rischio (c.d. *risk assessment*), di procedere al-

l'integrazione della **parte speciale del modello di organizzazione, gestione e controllo (c.d. MOG)**, mediante l'inserimento delle nuove fattispecie di reato.

Gli enti dovranno inoltre introdurre nelle aree a rischio (in particolare quelle dedicate all'export, ai processi di vendita, alla logistica e ai pagamenti) specifici protocolli, definendo procedure e controlli idonei a garantire il rispetto delle misure restrittive dell'Unione europea.

Tali presidi dovranno includere, in particolare, adeguate attività di *due diligence* sui partner commerciali, sistemi di verifica delle controparti e delle merci, flussi informativi verso l'Organismo di Vigilanza (OdV) e programmi di formazione del personale coinvolto nelle operazioni di importazione ed esportazione.

Queste procedure potranno coincidere, in tutto o in parte, con quelle già previste per la mitigazione del rischio di contrabbando, reato presupposto ai fini del D.Lgs. 231/2001 dal 30 luglio

2020<sup>4)</sup>. Esse potranno altresì essere integrate con le procedure previste da un **programma interno di conformità (Internal Compliance Programme – ICP)** adottato dagli esportatori per il rispetto delle condizioni delle autorizzazioni previste dalla disciplina relativa ai beni a duplice uso (c.d. *dual use*)<sup>5)</sup>.

Al riguardo, si segnala che il 14 novembre 2025 è stato pubblicato il Regolamento UE 2025/2003 che ha modificato l'all. I del Regolamento UE 2021/821, contenente l'elenco dei beni e delle tecnologie a duplice uso.

Con riferimento all'**Organismo di Vigilanza**, in particolare in presenza di un organismo collegiale, appare opportuno che l'ente nomini almeno un componente dotato di specifiche competenze in materia di *export control*, che potrà essere individuato, ad esempio, in un dipendente interno, in un avvocato o in un dottore commercialista specializzati in materia, ovvero in uno spedizioniere doganale.

**Michele Ippolito**

---

3) Art. 25-octies1, D.Lgs. 231/2001, "Reati in materia di violazione di misure restrittive dell'Unione europea".

4) In dottrina, mi permetto di rinviare a Ippolito M., 231 e *Tax control framework doganale*, in *Il Doganalista*, n. 5/2023, p. 7.

5) In dottrina, v. Vismara F., *Il commercio dei prodotti a duplice uso nel diritto dell'Unione europea*, Giappichelli, 2025; Vismara F., *Corso di diritto doganale. Parte generale e parte speciale*, Giappichelli, II ed., 2023, p. 369.

## Riduzione accise biocarburanti: criticità operative

L'ambiente premia i biocarburanti virtuosi attraverso l'amministrazione doganale, il cui ruolo, (CDU Art.3 comma C) è, fra gli altri, anche quello di preservare la sicurezza e la salubrità del sistema che ci circonda.

Infatti, a partire dal D.Lgs. n.43 del 28 marzo 2025 è stata disposta l'applicazione di un'aliquota ridotta sull'accisa relativa ai carburanti – biodiesel e gasoli paraffinici ottenuti da sintesi o da idrotrattamento (HVO)- aventi caratteristiche di spiccata sostenibilità sotto il profilo ambientale.

Tali prodotti infatti non sono stati sottoposti all'aumento di euro 632,40 per mille litri di prodotto, come nel caso del gasolio destinato a carburazione ed hanno mantenuto la precedente imposta pari ad euro 617,40. Le condizioni da rispettare per fruire dell'aliquota ridotta si declinano in:

- Conformità ai criteri di sostenibilità e di riduzione delle emissioni di gas a effetto serra di cui alla direttiva (UE) 2018/2001 ed ai relativi atti delegati e di esecuzione;
- produzione dei prodotti a partire dalle materie prime elencate nell'Allegato IX della citata Direttiva.

Pertanto, per favorire l'individuazione del carico di imposta sui biocarburanti, a partire dal fatto generatore, ovvero dal momento della produzione, si rende necessario fornire disposizioni sulla tenuta della contabilità delle materie prime utilizzate nella fabbricazione, secondo

la classificazione di cui dall'elenco – Allegato IX della citata direttiva.

L'elenco evidenzia, nella parte A o B, la tipologia di materie prime cosiddette *avanzate* o *double counting*, necessarie per la fabbricazione di un prodotto meritevole di aliquota ridotta, che trova applicazione per un quinquennio, a partire da maggio 2025.

Tale variazione ha comportato la necessità di prescrizioni sul regime di deposito e di circolazione di HVO (NC 2710 1942) e di biodiesel (NC 3826 0010), al fine di garantire l'accertamento alla produzione ed all'importazione, una corretta liquidazione dell'accisa da parte dei depositari autorizzati nel momento dell'immissione in consumo, nonché le disposizioni relative alle miscele con gasoli cosiddetti fossili, meno virtuosi; quanto sopra al fine di redigere un preciso bilancio di materia presso i depositari fiscali di stoccaggio.

La circolare ADM 31/2025 del 1° dicembre 2025 ha provveduto a fornire le istruzioni, ammettendo la possibilità – tenuto anche conto del caso di co-lavorazione delle materie prime e della ristrettezza di numero di serbatoi disponibili presso molti depositi fiscali – dello stoccaggio promiscuo dei due biocarburanti.

Ma, mentre il carico di imposta di HVO e biodiesel discende dalla qualificazione giuridica delle materie prime utilizzate e dalla relativa filiera di provenienza, sul piano oggettivo del prodotto finito, non sus-

siste differenziazione dal punto di vista della classificazione doganale fra le due voci tariffarie che coincidono sia per il prodotto ad accisa ridotta che per quello ad accisa piena. Da ciò discende l'obbligo, per i depositari autorizzati, della tenuta di una contabilità distinta per le due categorie di prodotto (aliquota ridotta ed aliquota normale), senza peraltro il vincolo di dover richiedere all'UADM competente alcuna modifica nella licenza di esercizio, se non quella derivante dalla aggiunta ex novo o rimozione di questa tipologia di carburanti.

Evidentemente, in assenza di separazione fisica degli stoccaggi, solo la distinzione contabile permette al depositario autorizzato di liquidare correttamente l'imposta dovuta, ovvero di calcolare la garanzia di circolazione impegnata all'atto del trasferimento in sospensione. Pertanto, ai soli fini di stretta competenza dell'Agenzia, sono stati istituiti dei codici addizionali (CADD) che i soggetti obbligati devono utilizzare in combinazione con i relativi codici CPA e NC. Avremo quindi:

Il depositario autorizzato può istituire due serie di registri carico/scarico per ciascuna delle aliquote di accisa oppure può optare per un unico registro di prodotti finiti con due distinte sezioni: al momento dell'attivazione dei registri, lo stesso ripartirà la giacenza contabile tra biocarburante ad aliquota normale e biocarburante ad aliquota ridotta sulla base del bilancio di materia del proprio impianto, redatto se-

- CPA E430 NC 2710 1942 CADD S182 – HVO aliquota normale
- CPA E430 NC 2710 1942 CADD S187 – HVO aliquota ridotta
- CPA E910 NC 3826 0010 CADD S182 – biodiesel aliquota normale
- CPA E910 NC 3826 0010 CADD S187 – biodiesel aliquota ridotta

condo i documenti fiscali di trasporto e le certificazioni a disposizione. Le nuove combinazioni, già attive in ambiente di esercizio, consentono all'esercente la trasmissione dei dati contabili in forma esclusivamente telematica. In caso di miscelazione di HVO o biodiesel con gasolio, il depositario è tenuto ad effettuare due distinte comunicazioni telematiche relative, una al biocarburante ad aliquota ridotta, una al biocarburante ad aliquota normale, riportando i rispettivi quantitativi che andrà a evidenziare nella colonna "scarico" del registro.

In importazione i biocarburanti sono contabilizzati sulla base delle informazioni risultanti dalla dichiarazione doganale – quantità, qualità, valore ed origine – nonché da ogni altra informazione a disposizione del depositario – fatture di acquisto, certificati di sostenibilità. La stessa documentazione – sulla base delle informazioni contenute nelle relative e-AD – è utile alla contabilizzazione dei biocarburanti provenienti da altri depositi autorizzati o da impianti di produzione/raffinazione. Al fine del puntuale adempimento delle prescrizioni indicate, l'esercente del deposito fiscale è tenuto a richiedere ai depositanti che ne utilizzano l'impianto, a seguito dell'atto di assenso reso dal depositario, ogni informazione necessaria sulla sostenibilità del biocarburante di loro proprietà, ovvero la certificazione di sostenibilità, i cui estremi lo stesso depositario autorizzato avrà cura di ri-

portare nell'e-DAS o nell'e-AD al momento dell'estrazione. Qualora detto certificato non fosse fornito, il depositario autorizzato ascriverà il prodotto nella colonna "aliquota normale" della propria contabilità, liquidando l'imposta massima (euro 632,40 per mille litri) nel momento della messa in consumo del quantitativo di prodotto estratto.

Le criticità operative emerse nel periodo fanno capo evidentemente alla figura del depositario autorizzato che:

- è l'unico soggetto giuridicamente obbligato all'imposta ed è il solo responsabile della liquidazione dell'accisa per le immissioni in consumo effettuate dal proprio deposito;
  - è responsabile della detenzione del certificato di sostenibilità con il fine di esibirlo su richiesta dell'autorità doganale ed a corredo del verbale di estrazione;
  - è obbligato a registrare nella corretta colonna contabile il biocarburante pervenuto all'impianto in base ai documenti doganali, con riferimento al CADD che vi è riportato;
- Dagli stessi depositari autorizzati si apprende inoltre che:
- in caso di prodotto beneficiario di aliquota ridotta, al CADD riportato in dichiarazione, non sempre segue, contestualmente o in tempi utili, il certificato di sostenibilità,
  - emerge quindi una seria diffi-

coltà operativa ma soprattutto contabile nel coordinare le giacenze di prodotto stoccato ad aliquota normale (poiché non sostenute dalla presenza del certificato) con le estrazioni ad aliquota ridotta in base al CADD presente sul documento di entrata, pretese dal soggetto depositante.

Si verifica quindi un contrasto tra la tipologia di biocarburante evidenziata nel documento di circolazione e quella che l'operatore – in mancanza del certificato di sostenibilità – dovrebbe contabilizzare, sulla colonna del registro nella parte del carico. Di tutta evidenza la mancanza di corrispondenza fra giacenza fisica e contabile sulle disponibilità del prodotto ripartito nelle due tassazioni con gravi conseguenze sanzionatorie.

Per quanto esposto l'UNEM (Unione Energie per la Mobilità) ed altre associazioni del comparto raffinazione, logistica e distribuzione dei prodotti petroliferi, si sono attivate, su richiesta degli esercenti depositi autorizzati, per sollecitare all'amministrazione doganale ulteriori precisazioni chiarificatrici, in linea con quanto asserito nell'ultimo paragrafo della stessa circolare 31/2025 "susceptibile di eventuali integrazioni e/o di rivisitazione nelle parti che risultassero incompatibili con quanto verrà fissato dal decreto interministeriale da adottare". L'auspicio è che tale impasse venga superata al più presto per non vanificare un'opzione premiante per chi produce e commercializza biocarburanti "puliti" e di chiaro indirizzo verso quello che sarebbe indispensabile per il futuro energetico del nostro pianeta.

**Rossana Distefano**

# DAZI ANTIDUMPING

## Importazione di parti di bici elettriche. Il rinvio pregiudiziale al Tribunale dell'Unione europea sulla regola 2 a) di interpretazione della classificazione tariffaria (causa T-529/25)

di Francesca Messina<sup>(1)</sup> e Aurora Bonso<sup>(2)</sup>

In diverse occasioni la prassi doganale e il panorama giudiziario hanno registrato l'utilizzo dell'operazione di assemblaggio quale mezzo per evitare l'applicazione di misure antidumping o compensative previste sui prodotti finiti ed ottenere una posizione tariffaria più favorevole.

La questione accennata ha interessato molti Paesi dell'UE ed in Italia è stata oggetto di accertamento presso diversi uffici doganali a seguito dell'introduzione di dazi antidumping e compensativi sulle importazioni di bici a pedalata assistita dotate di un motore elettrico ausiliario (meglio note come e-bike) di origine cinese.

In diversi casi, infatti, dall'esame della documentazione posta a corredo della dichiarazione doganale, gli Uffici doganali hanno constatato come molte aziende avessero importato in Italia parti di bici elettriche di origine cinese, senza classificarle come bici, limitandosi ad effettuare un mero riassetto sul territorio unionale presso la propria sede o presso terzi.

### La normativa

Rispetto alle importazioni di biciclette elettriche, la Commissione UE, con il Reg. di esecuzione n. 2018/1012, entrato in vigore il 19.07.2018, ha istituito un dazio antidumping provvisorio – nella misura dell'83,6% – per i prodotti di cui ai codici NC 8711 6010 ed ex 8711 6090 (codice TARIC 8711 690 10) originari della repubblica Popolare cinese (RPC).

La decisione della Commissione Europea, istitutiva del dazio antidumping in narrativa, è stata originata dalla denuncia presentata dall'Associazione europea dei produttori di biciclette («EBMA») per conto di produttori dell'Unione, che rappresentano oltre il 25 % della produzione totale dell'Unione di biciclette elettriche. La denuncia conteneva elementi di prova delle pratiche di dumping messe in atto dagli operatori della RPC e del conseguente grave pregiudizio per la produzione europea di biciclette elettriche.

Le conclusioni dell'attività istruttoria hanno quindi portato all'ado-

zione dei seguenti Regolamenti:

- Regolamento di Esecuzione (UE) n. 2019/72 del 17 gennaio 2019, istitutivo del dazio compensativo definitivo sulle importazioni di biciclette a pedalata assistita, dotate di un motore elettrico ausiliario, originarie della Repubblica Popolare Cinese, classificate ai codici NC 8711 60 10 ed ex 8711 60 90 (codice TARIC 8711 60 90 10)<sup>(3)</sup>.
- Regolamento di Esecuzione (UE) n. 2019/73 del 17 gennaio 2019, che istituisce un dazio antidumping definitivo e riscuote definitivamente il dazio provvisorio sulle importazioni di biciclette elettriche originarie della Repubblica popolare cinese<sup>(4)</sup>.

### La questione in materia di classificazione e il rinvio al Tribunale europeo

A seguito dell'inasprimento del regime tariffario, si è frequentemente posto il problema della corretta classificazione doganale delle parti di e-bike di origine cinese presentate all'importazione.

Infatti, da un lato, la classificazione

1) Funzionario ADM. *Le opinioni espresse in questo documento sono strettamente personali e non impegnano in alcun modo l'Amministrazione di appartenenza.*

2) Funzionario ADM. *Le opinioni espresse in questo documento sono strettamente personali e non impegnano in alcun modo l'Amministrazione di appartenenza.*

3) L'aliquota del dazio compensativo definitivo è quella prevista nel medesimo regolamento ed è applicabile al prezzo netto, franco frontiera dell'U.E.

4) L'aliquota del dazio antidumping definitivo applicabile al prezzo netto, franco frontiera dell'U.E., per i prodotti descritti nel regolamento è del 62,1 % ma varia, fino ad arrivare al 70,1% per le società che non hanno collaborato all'inchiesta.

ne<sup>6)</sup> delle singole componenti come parti distinte rispetto al prodotto finito comporterebbe l'inapplicabilità delle misure antidumping e compensative previste per le biciclette complete; dall'altro lato, le Regole generali di interpretazione della Nomenclatura combinata possono, in presenza di determinate condizioni, condurre a qualificare tali componenti alla stregua di un prodotto completo, con conseguente applicazione dei relativi dazi.

In particolare, assume rilievo la Regola generale di interpretazione 2, lettera a), di cui all'Allegato I del Reg. (CEE) n. 2658/87, secondo cui qualsiasi riferimento ad un oggetto in una determinata voce comprende tale oggetto anche se incompleto o non finito, purché presenti, nello stato in cui si trova, le caratteristiche essenziali dell'oggetto completo o finito, nonché quando esso sia presentato smontato o non montato<sup>6)</sup>.

Ne discende che i componenti di una bicicletta elettrica, importati smontati ma destinati all'assemblaggio, possono essere considerati, in presenza dei presupposti richiesti, quale prodotto completo ai fini della classificazione tariffaria.

In alcuni arresti la Corte di giustizia dell'Unione europea ha precisato che la regola si riferisce alle merci presentate contemporaneamente in dogana<sup>7)</sup>, senza che rilevi, di per sé, la circostanza che il

- 5) La classificazione è basata sul Regolamento (CEE) n.2658/87 del Consiglio, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica e alla tariffa comune.
- 6) La regola corrisponde alla regola 2a) per l'interpretazione del Sistema Armonizzato, che è formulata negli stessi termini. Inoltre, nel punto VII) della nota esplicativa relativa a quest'ultima regola del SA emerge che si deve considerare come oggetto presentato smontato o non montato quello i cui differenti elementi sono destinati ad essere assemblati sia con dispositivi di fissaggio (come viti, bulloni, dadi) sia con ribattini o con saldatura, purché si tratti soltanto di operazioni di montaggio. A tal riguardo, la stessa nota esplicativa specifica che non si deve prendere in considerazione la complessità del metodo di montaggio. Tuttavia, i vari elementi non dovranno subire alcuna operazione di lavorazione tale da completarne la fabbricazione.
- 7) CGUE sentenza 16 giugno 1994, causa C-35/93.



**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)

dichiarante abbia presentato dichiarazioni distinte, atteso che né il testo delle Regole né le relative note esplicative impongono l'unicità della dichiarazione<sup>8)</sup>.

Nel caso esaminato dalla Corte, il dichiarante aveva presentato nel medesimo giorno e presso lo stesso ufficio doganale più dichiarazioni relative a parti di un prodotto finito, destinate a società diverse ma tra loro collegate. Secondo la Corte, anche in questa situazione trova applicazione la Regola, anche considerato che un'interpretazione diversa consentirebbe agli operatori economici di incidere artificialmente sulla classificazione delle merci mediante una semplice frammentazione delle dichiarazioni, con evidente pregiudizio per l'effettività delle misure di difesa commerciale. Nell'interpretazione della regola, dunque, oltre al criterio letterale, di fatto, la Corte ha tenuto conto anche di un'esigenza antielusiva. Non di rado, tuttavia, le merci vengono importate smontate, come componenti del prodotto, con dichiarazioni distinte presentate in momenti diversi e presso uffici doganali differenti.

In tali ipotesi, parte della giurisprudenza nazionale, anche di legittimità, ha ritenuto che, al ricorrere di determinate condizioni, i componenti possano comunque essere considerati come un prodotto completo. A tal fine, si era fatto riferimento all'art. 5 del D.P.R. n.

723/1965, secondo cui i pezzi di merci che, riuniti, costituiscono un determinato oggetto, anche incompleto, qualora siano presentati insieme allo sdoganamento e compresi nella stessa dichiarazione, ovvero in diverse dichiarazioni intestate alla medesima persona, sono soggetti a tassazione come l'oggetto che sono destinati a formare, anche se contenuti in colli distinti o alla rinfusa.

Secondo la Corte di cassazione<sup>9)</sup>, infatti, la locuzione "presentati insieme allo sdoganamento" non dovrebbe essere intesa in senso strettamente letterale, quale contemporaneità assoluta, ma potrebbe essere interpretata in chiave teleologica, con riferimento alla complessiva unitarietà dell'operazione commerciale, ancorché non esaurita nel medesimo momento temporale. Una recente pronuncia di merito ha tuttavia adottato un orientamento più restrittivo e ha ritenuto che la Regola 2, lettera a), trovi applicazione soltanto in presenza di spedizioni unitarie sotto il profilo spaziale e temporale, richiamando quanto affermato dalla CGUE nella causa C-35/93.

La questione è stata recentemente sottoposta all'attenzione del Tribunale dell'Unione europea mediante rinvio pregiudiziale effettuato da una Corte d'appello belga (causa T-529/2025). Nel caso oggetto del rinvio, le parti di biciclette elettriche erano state prodotte da

fornitori diversi, trasportate in contenitori distinti e dichiarate dal medesimo dichiarante in nome e per conto dello stesso destinatario, proprietario delle merci al momento dell'immissione in libera pratica. Le dichiarazioni erano state presentate presso il medesimo ufficio doganale nell'arco di un periodo esteso sino a diversi mesi.

Il giudice del rinvio ha chiesto se, in un caso come quello esaminato, la Regola generale 2, lettera a), debba essere interpretata nel senso che le parti di una bicicletta elettrica, destinate, dopo l'immissione in libera pratica, ad essere assemblate in un unico prodotto, debbano essere classificate come biciclette elettriche presentate smontate e ricondotte ad un'unica voce tariffaria, qualora elementi oggettivi dimostrino che tali parti costituiscono un insieme unitario comprendente tutti i componenti essenziali del bene.

La futura pronuncia del Tribunale sarà dunque utile per chiarire la portata applicativa della Regola 2, lettera a) in caso di operazioni di importazione cronologicamente non contestuali. Ciò nondimeno, anche qualora tale regola non fosse ritenuta applicabile ai fini della classificazione della merce, non sembra preclusa la possibilità di contestazioni laddove emergano schemi elusivi, in particolare quando l'assemblaggio sul territorio nazionale risulti privo di una giustificazione.

8) CGUE sentenza 27 aprile 2023, causa C-107/22.

9) Cass., nn. 28663/2018 e 14050/2006: *"La locuzione "presentati insieme allo sdoganamento" non va, pertanto, intesa nel senso rigorosamente letterale di contemporaneità o simultaneità, che escluda quelle situazioni ravvicinate nel tempo e/o inserite in un contesto commerciale unitario, secondo l'insindacabile apprezzamento di merito, ma può essere (come nella specie) rapportata, secondo una più conforme interpretazione teleologica, alla complessiva unitarietà delle operazioni ancorché non esaurite nello stesso momento temporale"*.

## Formare i Professionisti di domani un impegno condiviso



Il lungo percorso di preparazione all'esame per il conseguimento della patente di Spedizioniere Doganale rappresenta un momento di grande valore per la nostra professione; un'occasione non solo di studio ma anche di crescita, confronto e trasmissione di competenze.

In occasione della pubblicazione della Determinazione ADM n. 583647 del 19-12-2022, il Consiglio Territoriale Emilia Romagna unitamente al Consiglio Territoriale Puglia/Molise/Basilicata, ha organizzato un corso di formazione nato proprio con questo obiettivo: accompagnare i candidati lungo un percorso impegnativo, fornendo loro strumenti concreti per affrontare con consapevolezza la prova di accesso

ad una professione tanto affascinante quanto complessa. Ed ora che questo percorso si è concluso vorremmo ringraziare chi ci ha supportato e sopportato, chi ha studiato con noi, chi ha insegnato per ore ed ore conservando sempre l'entusiasmo dei primi incontri, chi ha fatto le ore piccole per non tralasciare nulla, chi ha sacrificato il proprio tempo e speso energie solo per il piacere di poter dare un contributo.

Un sentito ringraziamento va, innanzitutto, ai colleghi dei Consigli, che con dedizione e spirito di servizio hanno reso possibile l'organizzazione del Corso, coordinando attività, contenuti e relazioni. Il loro impegno testimonia quanto sia forte il senso di appartenenza a una comunità profes-

sionale che crede nel valore della condivisione e nel passaggio di competenze tra generazioni.

Il ringraziamento più vivo ed entusiasta va certamente rivolto ai Docenti, veri protagonisti di questo percorso formativo. In un contesto normativo articolato ed in continua evoluzione come quello doganale, il loro ruolo assume un valore che va ben oltre la semplice attività didattica. Ognuno di loro ha saputo tradurre la complessità della materia in contenuti accessibili, offrendo chiavi di lettura, esempi concreti e strumenti operativi indispensabili per affrontare l'esame, ma soprattutto per esercitare la professione. Ciò che ha reso il loro contributo ancora più significativo è stata la capacità di affiancare alla preparazione

teorica una dimensione pratica, fondata sull'esperienza diretta. Attraverso casi reali, approfondimenti e confronto aperto, hanno trasmesso non solo conoscenze, ma anche metodo, rigore e senso critico: elementi imprescindibili per un futuro Doganalista.

Docenti tra loro molto diversi ma che hanno saputo donare ai ragazzi la propria esperienza ed il proprio punto di vista arricchiti di spunti e riflessioni grazie al dialogo costante ed alla genuina attenzione prestata alle esigenze dei singoli. Un investimento autentico sulle nuove generazioni, che riflette la consapevolezza di quanto sia fondamentale formare professionisti preparati, responsabili e capaci di ragionare adattandosi rapidamente al variare delle condizioni.

A coloro che hanno superato l'esame va il nostro più caloroso plauso: il risultato raggiunto è frutto di impegno e determinazione e la fatica per raggiungere il tra-

guardo va conservata nel cuore come prezioso ricordo di tutto l'impegno profuso. Insieme abbiamo condiviso dubbi, abbiamo riso ed esorcizzato la paura della "notte prima degli esami". Ora sta a voi regalarvi un futuro radioso e pieno di soddisfazioni senza dimenticare tutti coloro che verranno dopo e per i quali potreste essere di supporto come chi lo è stato fino a ieri per voi.

La figura dello Spedizioniere Doganale, oggi più che mai, richiede competenze trasversali, aggiornamento continuo e capacità di interpretare scenari internazionali in rapido mutamento. Non si tratta soltanto di conoscere norme e procedure, ma di saperle applicare con rigore, responsabilità e visione. È proprio in questa complessità che risiede la bellezza del nostro lavoro: un'attività che unisce tecnica e strategia, precisione ed intuizione, rendendo il doganalista un attore fondamentale nei processi del

commercio internazionale.

E adesso si riparte con una nuova sfida: con Determinazione ADM n. 885927 del 30-12-2025 è stato, finalmente, indetto il nuovo Bando d'Esame per il conseguimento della Patente di Spedizioniere Doganale, aperto sia a diplomati che laureati. In questa occasione tutti i 14 Consigli Territoriali hanno unito le forze e deciso di organizzare un nuovo corso di formazione rivolto a tutti coloro che vorranno usufruirne.

E' dunque a loro che oggi rivolgiamo un sincero in bocca al lupo, con l'auspicio che il percorso intrapreso possa tradursi presto in un traguardo professionale.

Investire nella formazione dei giovani significa garantire continuità, qualità e credibilità alla professione. Ed è grazie ad un impegno condiviso che questo obiettivo può dirsi, ogni volta, sempre più concreto.

**Consiglio Territoriale Emilia Romagna  
Consiglio Territoriale Puglia/Molise/Basilicata**



## Corso Università dell'Insubria CNSD-Sad Srl



Il Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali, in collaborazione con l'Università dell'Insubria ha organizzato un corso universitario finalizzato alla preparazione al prossimo esame per il conseguimento della patente di Spedizioniere Doganale, indetto ai sensi dell'articolo 1-bis della Legge n. 213/2000 come modificato dall'articolo 2 del Decreto Legislativo n. 141/2024 e con determinazione direttoriale dell'Agenzia delle Dogane prot. n. 885927/RU del 30 Dicembre 2025.

Il corso tratterà le seguenti materie teoriche:

1. Istituzioni di diritto privato
2. Nozioni di diritto tributario
3. Diritto doganale
4. Nozioni di diritto dell'UE e di diritto internazionale
5. Geografia economica e commerciale
6. Lingua inglese
7. Nozioni di contabilità di Stato e sulle risorse proprie, sul sistema sanzionatorio e sul contenzioso in materia doganale

La durata complessiva del corso è di 33 ore, che si svolgeranno, secondo l'ordine sopra indicato, nelle seguenti fasce orarie:

- Mercoledì: 15:00–18:00 (3 ore)  
Sabato: 09:00 – 12:00 (3 ore)

### Date delle lezioni

- 6, 16, 23, 30 Maggio 2026
- 5, 6, 13, 17, 19, 20, 27 Giugno 2026.

Tutte le lezioni, ad eccezione di Lingua Inglese e Geografia Economica e Commerciale, saranno registrate con modalità "audio" e potranno essere riascoltate fino al 18 Luglio 2026 tramite apposito link fornito dall'Università.

Per ogni informazione è possibile contattare:

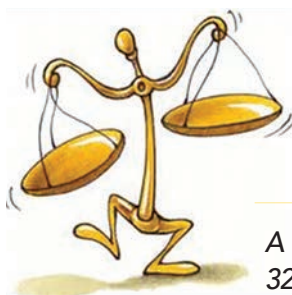
**Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali**

Tel. 06.42013720

[info@cnsd.it](mailto:info@cnsd.it)

**SAD Srl Servizi ai Doganalisti**

[sadsrc@cnsd.it](mailto:sadsrc@cnsd.it).



## Cessioni di beni intracomunitari nuova sanzione in materia di prova

A decorrere dal 1° gennaio 2027, l'art. 7, comma 1, d.lgs. 471 del 1997, trascritto nell'art. 32 del d.lgs. 5/11/2024, n. 173, prevederà una sanzione ad hoc pari al 50% dell'Iva dovuta

**A** decorrere dal 1° gennaio 2027, l'art. 7, comma 1, d.lgs. 471 del 1997, trascritto nell'art. 32 del d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (Testo unico sanzioni), prevederà una sanzione *ad hoc* pari al 50% dell'Iva dovuta, da applicare a *“chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, qualora il bene sia trasportato in altro Stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e il bene non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna. La sanzione di cui ai periodi precedenti non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta”*.

Con l'art. 32 del Testo unico sanzioni, il legislatore ha voluto introdurre un termine per ottenere la prova del

trasporto per le cessioni intracomunitarie, superato il quale scatta la sanzione, così come per le cessioni all'esportazione indirette.

Con la risposta all'interpello 65/2026 del 4 marzo 2026, l'Agenzia delle entrate ha chiarito la decorrenza del termine dei 60 giorni previsti dalla suddetta norma sanzionatoria, precisando che *“la cessione intracomunitaria assume rilevanza dalla data di consegna della merce per il suo definitivo invio in altro Stato dell'Unione europea e, dunque, il termine dei 90 giorni, entro il quale occorre acquisire la prova che il bene, trasportato a cura del cessionario o di terzi, sia effettivamente pervenuto in altro Stato membro della Ue – analogamente a quanto avviene per le esportazioni – decorre dalla data in cui il bene viene consegnato al terzo per il trasporto o la spedizione della merce, comprovata da un documenti di trasporto (DDT), da una lettera di vettura internazionale*

*(CMR) o da ogni altro mezzo idoneo a provare l'avvenuto trasporto della merce fuori dall'Italia”*.

La risposta all'interpello prosegue, precisando che, decorso inutilmente detto termine senza che sia stata acquisita la prova che il bene è giunto a destinazione, il cedente, per non incorrere nella contestazione della sanzione, deve regolarizzare la fattura mediante emissione della nota di debito e il versamento della relativa imposta entro i successivi trenta giorni.

Tuttavia, qualora successivamente alla regolarizzazione, il cedente riesca a recuperare le prove della fuoriuscita del bene dal territorio nazionale potrà recuperare l'imposta versata mediante l'emissione della nota di variazione ovvero mediante istanza di rimborso, in linea con le indicazioni della Corte di giustizia Ue, che impone agli Stati membri di assicurare sempre il beneficio

della non imponibilità ovvero prevedere il diritto del soggetto passivo al rimborso dell'Iva assolta, nell'ipotesi in cui venga fornita la prova richiesta dalla legge.

La recente disposizione normativa di cui all'art. 32 del Testo unico sanzioni e i relativi chiarimenti che l'Amministrazione sta via via fornendo, si collocano nell'ambito degli scambi intra unionali dove, come noto, le maggiori difficoltà pratiche riguardano la raccolta della documentazione attestante l'avvenuto trasporto in altro Stato membro, diverso da quello di partenza dei beni, soprattutto quando il trasporto è a cura del cessionario.

Al riguardo, la norma generale è rappresentata dall'art. 41, primo comma, lett. a), d.l. 331 del 1993, ai sensi del quale *"costituisciono cessioni non imponibili: a) le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi, per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta"*.

Ai fini della non imponibilità di un'operazione di cessione intracomunitaria, è pertanto necessario che ricorrano le seguenti condizioni:

1) entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione devono essere soggetti passivi Iva;

2) l'operazione deve essere onerosa e comportare il trasferimento della proprietà dei beni oggetto della stessa;

3) vi deve essere l'effettivo trasferimento della merce dal territorio dello Stato al territorio in altro Paese Ue.

In merito alla prova del trasferimento dei beni nelle cessioni intracomunitarie, la normativa unionale fino al Regolamento di esecuzione Ue 1912 del 2018, che ha introdotto l'art. 45 bis, Reg. 282 del 2011, in vigore dal 1° gennaio 2020, lasciava al legislatore l'onere di disciplinare quali dovessero essere i validi documenti di prova da esibire per dimostrare l'effettivo trasferimento fisico della merce in altro Stato Ue.

La normativa italiana, tuttavia, non conteneva alcuna specifica previsione in merito.

Tale lacuna è stata colmata da alcuni documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate e dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.

In particolare, l'Agenzia delle entrate con la risoluzione 15 dicembre 2007, n. 345, nel rispondere a un interpel-

lo, ha confermato, quale idoneo elemento di prova del trasporto del bene al di fuori dello Stato, la lettera di vettura (CMR) firmata dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta.

Poiché tale indicazione fu interpretata in modo categorico, l'Amministrazione è intervenuta nuovamente, precisando che *"ai fini della prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria e dell'uscita dei beni dal territorio dello Stato, la risoluzione n. 345 del 2007 ha indicato l'esibizione del documento di trasporto a titolo meramente esemplificativo"* e *concludendo che "la prova potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro"* (Agenzia delle entrate, 15 dicembre 2008, n. 477/E).

Con la risoluzione 25 marzo 2013, n. 19/E, l'Agenzia delle entrate ha ribadito che la prova della movimentazione della merce dall'Italia a un altro Paese membro può essere fornita con qualsiasi documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro.

L'ultimo chiarimento dell'Amministrazione, sul tema della prova dell'operazione intracomunitaria, è

contenuto nella risposta a un interpello, 8 aprile 2019, n. 100. Nel documento di prassi, l'istante ha chiesto all'Agenzia delle Entrate se, indipendentemente dalla modalità del trasporto dei beni, la prova potesse essere fornita mediante una dichiarazione del cessionario che conferma l'avvenuta ricezione delle merci.

L'Agenzia ha confermato la validità di tale dichiarazione quale prova dell'uscita dei beni, purché tale attestazione sia compilata con tutti i dati utili a individuare i soggetti coinvolti nell'operazione effettuata e che, al contempo, si conservi la fattura di vendita e gli elenchi Intrastat, la documentazione bancaria e altra documentazione relativa agli impegni contrattuali tra le parti.

In tale contesto, l'art. 45 bis, Reg. 282 del 2011, che si presenta quale norma complementare rispetto a quella generale di cui all'art. 41, primo comma, lett. a), d.l. 331 del 1993, ha introdotto un sistema di presunzioni volto a semplificare la dimostrazione della movimentazione dei beni.

La presunzione opera quando il cedente possiede determinati documenti, come elementi di prova relativi

al trasporto (ad esempio documenti CMR o polizze di carico) oppure una dichiarazione dell'acquirente accompagnata da documentazione di supporto.

Si tratta, tuttavia, di una presunzione relativa: l'Amministrazione finanziaria può contestarla se emergono elementi che mettano in dubbio il trasferimento dei beni.

Al tempo stesso, il contribuente può utilizzare anche mezzi di prova diversi da quelli indicati dalla norma, purché idonei a dimostrare lo spostamento dei beni tra Stati membri.

Con riguardo alle prove dell'uscita della merce dal territorio, la giurisprudenza sia di merito che di legittimità ha riconosciuto valore a diverse tipologie di documentazione, qualora concordanti: in particolare, fatture di vendita dei beni; lettere di vettura; documentazione bancaria; contratti attestanti impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria; documentazione commerciale che attesti il passaggio di proprietà tra cedente e cessionario; CMR firmato; Intrastat; altra documentazione a seconda della natura del bene.

In particolare, la giurispru-

denza di legittimità è oramai costante nell'affermare che l'effettività delle cessioni intracomunitarie può essere dimostrata con ogni mezzo (in tal senso, da ultimo, Cass., 28 agosto 2024, n. 23295; Cass., 28 agosto 2024, n. 23303; Cass., 27 dicembre 2021, n. 41532; Cass. febbraio 2021, n. 2327; Cass., 8 novembre 2019, n. 28832; Cass., 24 marzo 2016, n. 5833; Cass. 27 luglio 2012, n. 13457).

Da ultimo, sul punto, è intervenuta la Corte di giustizia Ue, che con la sentenza 13 novembre 2025, causa C-639/24, ha affermato che l'esenzione Iva prevista per le cessioni intracomunitarie non può essere negata dalle Autorità fiscali per la mancata produzione delle prove previste dall'art. 45 bis, Reg. 2011/282, purché l'avvenuta cessione intracomunitaria sia dimostrata con altri mezzi probatori.

Al riguardo, occorre rammentare che l'art. 138, paragrafo 1, direttiva Iva 2006/112, dispone, in sostanza, che gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori dal loro rispettivo territorio, ma nell'Unione, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, se sono soddisfatte le seguenti condizioni.

Da un lato, occorre che tali beni siano ceduti a un altro soggetto passivo, o a un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto di detti beni ha inizio.

Dall'altro lato, occorre che il soggetto passivo o un ente non soggetto passivo destinatario della cessione sia identificato ai fini dell'Iva in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e abbia comunica-

to al cedente tale numero di identificazione Iva.

A tale proposito, la sentenza della Corte di Giustizia ha affermato il principio in base al quale l'esenzione dall'Iva per le cessioni intracomunitarie non può essere negata per il solo motivo che non siano stati forniti gli elementi di prova previsti dall'articolo 45 bis, Reg. 282/2011, dovendo le Autorità fiscali nazionali valutare qualsiasi elemento di prova prodotto, per accertare che i beni siano stati effettivamente trasportati verso

una destinazione esterna al territorio dello Stato.

In conclusione, la Corte ha affermato che l'esenzione Iva prevista per le cessioni intracomunitarie non può essere negata dalle Autorità fiscali quando il cedente, pur non avendo fornito le prove documentali previste dall'art. 45 bis del Regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE, sia in grado di dimostrare l'avvenuto trasporto a destinazione con altri mezzi probatori.

Valentina Picco

Cristina Zunino



**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**



## Rappresentante indiretto in Dogana: no dazi e Iva se in buona fede

*Il rappresentante doganale indiretto non è responsabile, in solido con l'importatore, dei dazi e dell'Iva contestati, se ha operato con la massima diligenza*

Il rappresentante doganale indiretto non è responsabile, in solido con l'importatore, dei dazi e dell'Iva contestati, se ha operato con la massima diligenza.

Con la sentenza 18/03/2026, n. 245, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Liguria ha confermato i confini della responsabilità del rappresentante indiretto in dogana, escludendo una sua responsabilità oggettiva per i dazi doganali e l'Iva all'importazione. La sentenza valorizza l'esimente prevista dall'art. 119 Cdu e dall'art. 10, Statuto dei diritti del Contribuente, a tutela del legittimo affidamento dell'operatore.

Com'è noto, nel settore doganale, come in quello civile, si distingue tra rappresentanza diretta, in cui il delegato agisce in nome e per conto del proprio cliente, e indiretta, in cui il rappresentante agisce per conto dell'importatore, ma in nome proprio. Il distinguo è fondamentale poiché, nel primo caso, il delegato non è responsabile del

pagamento dei maggiori diritti in presenza di un accertamento doganale mentre, se viene utilizzata la rappresentanza indiretta, è prevista, in via generale, una responsabilità solidale del dichiarante con il soggetto per conto del quale è effettuata l'operazione doganale.

Negli ultimi anni, la giurisprudenza ha chiarito che la responsabilità del rappresentante doganale non può essere di tipo "oggettivo": il rappresentante doganale deve poter dimostrare di aver agito in modo diligente ed accorto, ai sensi dell'articolo 1176 del codice civile, o di aver operato in buona fede, secondo le condizioni previste dal Codice doganale (art. 119 Cdu e previgente art. 220 Cdc).

Di conseguenza, il rappresentante indiretto può essere ritenuto responsabile soltanto se ha violato i propri doveri di diligenza professionale, circostanza che spetta alla Dogana dimostrare (Cass., 24/01/2025, n. 1776).

Secondo la giurisprudenza,

la responsabilità del rappresentante doganale indiretto si giustifica esclusivamente in ordine al corretto adempimento di obblighi e attività inerenti la dichiarazione di importazione, ma non può estendersi a fatti e circostanze ulteriori e diversi.

Se è vero che le obbligazioni derivanti dalla liquidazione della dichiarazione doganale al momento dell'immissione in libera pratica gravano anche sullo spedizioniere per contestazioni inerenti la sua attività professionale, tale responsabilità, tuttavia, non è invocabile in caso di accertamento che involga ipotizzate circostanze inerenti l'esportatore, a cui lo spedizioniere è palesemente estraneo e di cui non aveva nessuna conoscenza.

La Corte di Cassazione ha ormai chiarito che lo spedizioniere che agisce in rappresentanza indiretta risponde della maggiore imposta accertata soltanto ove sia dimostrata la sua consapevolezza che quanto dichiarato era errato

(Cass., 4/10/2020, n. 16625; Cass., 8/05/2019, n. 12141; Cass., 24/09/2019, n. 23674).

La responsabilità del rappresentante indiretto deve essere valutata rispetto al caso concreto in cui si è trovato ad agire, tenuto conto delle informazioni di cui lo stesso disponeva o di cui doveva, secondo ragione, avere conoscenza, in considerazione dei suoi obblighi contrattuali.

Con la sentenza in esame, la Corte tributaria dà applicazione all'esimente prevista dall'art. 119 Cdu, la quale, recependo il principio stabilito dall'art. 10, l. 212/2000, valorizza il legittimo affidamento, tutelando l'operatore che si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, che abbiano avvalorato la correttezza del suo operato.

Secondo la Corte di Cassazione, infatti, la tutela del legittimo affidamento può venire ad incidere sulla stessa debenza del tributo. Del resto, anche la nuova formulazione dell'art. 10 l. 212/2000, precisa che i tributi unionali non sono dovuti, quando l'operatore abbia riposto un legittimo affidamento sugli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale o ad atti delle istituzioni unionali, che sono stati poi successivamente modificati.

Nel caso esaminato dai giudici tributari, la contestazione traeva origine da un errore da parte delle Autorità, che non poteva essere scoperto dal rappresentante doganale, il quale ha rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana e ha operato in assoluta buona fede.

In particolare, il rappresentante doganale aveva correttamente dichiarato l'esenzione dal dazio *antidumping*, prevista dalla decisione 2006/109/CE, che riconosceva un'agevolazione daziaria al fornitore estero. Soltanto con la pubblicazione nella Gazzetta ufficiale UE della decisione 2010/389/UE, la Commissione europea ha dichiarato di aver erroneamente riconosciuto tale esenzione nei confronti della Società esportatrice, essendo emerse alcune circostanze che evidenziavano la violazione degli impegni assunti da parte del fornitore.

Il rappresentante doganale, tuttavia, non avrebbe potuto essere a conoscenza delle contestazioni attribuite alla società esportatrice, poiché le stesse sono state riscontrate soltanto a seguito di accurate indagini svolte dalla Commissione europea e comunicate agli operatori a distanza di un anno dalle importazioni.

È evidente, pertanto, che non poteva pretendersi dal rap-

presentante doganale una diligenza o accuratezza maggiore di quella tenuta, dal momento che lo stesso ha dichiarato il dazio nell'esatta misura prescritta dalla normativa vigente al momento dell'importazione.

L'incongruenza, inoltre, non è occasionata dall'errata compilazione della dichiarazione doganale o da altri elementi riscontrabili dal rappresentante indiretto, ma è emersa soltanto a seguito di indagini successive alle importazioni, svolte da un organo dotato di speciali poteri di polizia giudiziaria.

La stessa Agenzia delle dogane, con la nota 12 febbraio 2010 n. 21138 ha riconosciuto che il rappresentante doganale "non può essere chiamato a rispondere per dichiarazioni doganali diligentemente effettuate nel rispetto delle istruzioni ricevute col mandato, quando dalle stesse sia scaturito un'irregolarità riscontrabile con le sole prerogative possedute da un organo di polizia giudiziaria e tributaria" (nello stesso senso, Agenzia delle dogane, circolare 28 dicembre 2015, n. 22/D e circolare 18 dicembre 2013, prot. n. 47763).

Il rappresentante doganale - privo dei poteri di indagine, accesso e controllo di cui dispone la Commissione UE - non avrebbe potuto avvedersi di quanto contestato all'esportatore.

**Sara Armella**



## Valore in dogana: escluso l'uso automatico dei dati statistici

*È illegittima la contestazione sul valore doganale se l'accertamento si fonda su una banca dati interna all'Agenzia delle dogane, sentenza 29 gennaio 2026*

**È** illegittima la contestazione sul valore doganale se l'accertamento si fonda su una banca dati interna all'Agenzia delle dogane. La Corte di Giustizia europea, con la sentenza 29 gennaio 2026, cause riunite C-72/24 e C-73/24, *Keladis*, chiarisce che i sistemi di rilevazione statistica non possono sostituire i criteri di determinazione del valore previsti dal Codice doganale dell'Unione.

Secondo i giudici europei, tali database possono essere utilizzati soltanto in via residuale, quando non sia possibile effettuare un controllo fisico della merce e la documentazione commerciale riporti termini imprecisi e generali. Resta però una condizione necessaria: l'operatore deve sempre avere la possibilità di dimostrare che il valore dichiarato, anche se inferiore a quello "medio statistico", corrisponde al prezzo reale della merce importata.

La decisione europea è destinata a riflettersi su moltissimi contenziosi in essere,

perché censura la prassi dell'Agenzia delle dogane di ricorrere automaticamente a prezzi "statistici" per ridefinire il valore doganale dichiarato all'importazione.

Una prassi che, secondo la sentenza, non è coerente con la normativa europea, perché non consente all'operatore di giustificare i prezzi inferiori indicati nella dichiarazione doganale. Il ricorso ai dati statistici porterebbe a un aumento al rialzo dei valori dichiarati, creando un sistema di "valori minimi" che non trova riscontro nell'ordinamento europeo.

Il caso sottoposto alla Corte di Giustizia europea riguarda due giudizi che avevano a oggetto una serie di accertamenti effettuati dalle autorità doganali greche su importazioni di prodotti tessili provenienti dalla Turchia. Nel corso di controlli successivi allo sdoganamento, l'Agenzia delle dogane ha ritenuto che le merci fossero state sottovalutate, sulla base di fatture recanti descrizioni ge-

neriche e incomplete di valori dichiarati sensibilmente inferiori a quelli normalmente riscontrabili per prodotti analoghi. Tali merci, tuttavia, non erano più disponibili al momento dei controlli, rendendo impossibile l'ispezione fisica per accertare se i prodotti fossero identici o simili. Inoltre, la descrizione di tali merci nelle fatture allegate alle dichiarazioni doganali era incompleta. In tale contesto, le autorità doganali per determinare il valore in dogana si sono basate su un "prezzo soglia" o "prezzo più basso accettabile", utilizzando dati statistici.

In particolare, il valore è stato determinato sulla base dei prezzi medi mensili di importazione dei prodotti provenienti dalla Turchia, ricavati da una banca dati statistica gestita da Eurostat, ufficio statistico della Commissione europea. Su tali dati è stata calcolata una media a livello dell'Unione europea, escludendo i valori anomali, e individuata una soglia di ri-

ferimento pari al 50% del prezzo minimo di mercato, espressa in euro per chilogrammo. Tutti gli Stati membri, infatti, dispongono di Sistema informativo antifrode, attraverso il quale le autorità doganali sarebbero in grado di individuare i casi di dichiarazione insufficiente.

Le autorità hanno, pertanto, contestato agli operatori il mancato pagamento degli oneri doganali. Gli atti impositivi sono stati impugnati dinanzi al giudice amministrativo greco che ha sollevato rinvio pregiudiziale alla Corte di

giustizia dell'Unione europea.

La Corte è stata chiamata a chiarire se e a quali condizioni i valori statistici possano essere utilizzati dalle autorità doganali ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci. Il giudice europeo, in primo luogo, ha ribadito che il valore doganale deve riflettere il valore economico reale dei beni importati e che il metodo primario di calcolo rimane quello del valore di transazione, fondato sul prezzo effettivamente pagato o da pagare (art. 30, codice do-

ganale comunitario, nuovo art. 70, Cdu). Soltanto nel caso in cui non sia possibile individuare il prezzo di transazione della merce, infatti, è ammesso il ricorso ai criteri alternativi di stima dei beni importati individuati dalla normativa doganale, da utilizzarsi in rigoroso ordine gerarchico (artt. 29-31, Codice doganale comunitario, artt. 70 – 74, Cdu).

I giudici europei hanno ribadito che in caso di fondati dubbi sulla veridicità del valore dichiarato, è onere della Dogana dimostrare di aver



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)

applicato, in sede di rettifica, i metodi immediatamente sussidiari stabiliti dal Codice doganale, secondo la rigida sequenza prevista, dovendo eventualmente dar conto delle ragioni per cui l'applicazione dei precedenti criteri non sia stata possibile.

Anche la Corte di Cassazione ha da tempo affermato che deve ritenersi illegittima la rettifica dell'Ufficio, nel caso in cui l'accertamento sia fondato unicamente su una rilevazione di dati statistici (Cass., sez. V, 17 gennaio 2019, nn. 1114 e 1115). Le banche dati sul valore rappresentano, infatti, metodi di analisi che possono essere utilizzati per individuare modelli commerciali che potrebbero costituire casi di frode, ma non giustificano, da soli, una rideterminazione del valore.

La Corte di Giustizia ha, tuttavia, ammesso che i dati presenti in una banca dati nazionale, relativi a merci rientranti nello stesso codice Taric e provenienti dallo stesso venditore delle merci in questione, costituiscono "dati disponibili" nell'Unione ai sensi dell'art. 31, paragrafo 1, Codice doganale comunitario e, in quanto tali, possono essere presi in considerazione ai fini della determinazione del valore in dogana. Tale utilizzo è però

subordinato alla condizione che l'amministrazione non proceda in modo automatico e che all'operatore economico interessato sia garantita la possibilità di fornire spiegazioni e giustificazioni circa l'eventuale scostamento dei prezzi dichiarati rispetto ai valori risultanti dai dati statistici.

Nelle operazioni di verifica dell'affidabilità del prezzo di vendita delle merci, dichiarato in fase di importazione, le banche dati detenute dalle Autorità Doganali, secondo una prassi sempre più diffusa nei Paesi europei, assumono un'importanza sempre maggiore.

Contrastare la sottofatturazione delle merci importate è uno dei principali obiettivi delle autorità doganali dell'Unione europea. Tale fenomeno consiste nella dichiarazione mendace del valore delle merci in dogana al fine di evadere i dazi e le altre imposte dovute.

Per contrastare le frodi, ogni sistema nazionale raccoglie tutti gli elementi contenuti nelle dichiarazioni doganali, elaborando i dati sulla base di diversi parametri. In ogni Stato membro dell'UE, le autorità doganali hanno creato diverse banche dati, in grado di creare profili di rischio per selezionare le spedizioni all'interno delle aree

doganali e individuare quelle su cui indirizzare i controlli.

Tali banche dati, elaborando le informazioni relative a migliaia di dichiarazioni di importazione, individuano, sulla base della voce doganale dei prodotti importati, un "valore medio statistico" da attribuire alle merci. La catalogazione delle informazioni relative a beni con caratteristiche simili consente di identificare un valore matematico per determinati prodotti, nonché un limite minimo e massimo entro il quale il prezzo può oscillare.

In pratica, in caso di presunta sottofatturazione, le autorità doganali utilizzano le informazioni contenute in tali banche dati per dichiarare inaffidabile il valore in dogana dichiarato all'importazione. È importante sottolineare, in relazione all'affidabilità di questi strumenti, che la *soft law* internazionale sviluppata dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane (*World Customs Organization, WCO*), nell'interpretazione delle norme internazionali in materia, ha sottolineato il divieto di utilizzare "valori medi" nella valutazione delle merci presentate in dogana.

Con un'importante precisazione, il WCO ha chiarito che le banche dati create dalle amministrazioni doganali possono essere utilizzate

solo come strumento di analisi del rischio (ovvero come punto di riferimento per la selezione delle transazioni doganali da sottoporre a verifica) e non come criterio per la rideterminazione del prezzo dichiarato dall'importatore. In altre parole, le raccomandazioni internazionali – particolarmente significative in tale caso, in quanto le norme doganali europee seguono alla lettera le norme del WCO in materia di valutazione doganale – escludono che il prezzo doganale dichiarato possa essere corretto se inferiore al valore me-

dio statistico registrato nelle banche dati.

Il valore statistico, identificato tramite le banche dati, dovrebbe essere utilizzato, insieme ad altri dati forniti (listini prezzi, listini prezzi, mercuriali o conti correnti), come indice rivelatore di potenziali sottovalutazioni e rappresentano informazioni preliminari, utili solo per l'individuazione di transazioni che meritano ulteriori analisi.

A tali banche dati non può, infatti, essere attribuito alcun valore diverso da quello di strumenti di aiuto nella selezione delle operazioni da

sottoporre a controllo: tali strumenti, tuttavia, non possono sostituire i criteri legali per la rivalutazione delle merci importate, stabiliti dal Codice Doganale.

Il WCO, come evidenziato anche dalla sentenza Keladis, ha chiarito che tali banche dati possono essere utilizzate solo come strumenti di analisi del rischio, in quanto le amministrazioni doganali non possono respingere il valore dichiarato esclusivamente sulla base di una differenza tra il prezzo dichiarato e il prezzo risultante dalla banca dati.

Tatiana Salvi



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**



## Accordo commerciale UE-India: nuove opportunità per l'export

*L'Unione Europea e l'India hanno concluso i negoziati, iniziati nel 2007, per un accordo di libero scambio storico, ambizioso e di grande rilevanza commerciale.*

*Il 27 gennaio 2026 l'Unione europea e l'India hanno definitivamente concluso i negoziati per l'introduzione di un nuovo accordo di libero scambio.*

*L'intesa prevede un crescente aumento di esportazioni di beni dell'UE verso l'India, entro il 2032, prevedendo l'eliminazione e la riduzione del 96,6% delle tariffe sulle esportazioni europee, con un risparmio di circa 4 miliardi di euro all'anno di dazi doganali.*

*L'apertura alle importazioni provenienti dall'India non sarà indiscriminata, in quanto l'Unione europea mira a preservare la leale concorrenza tra le imprese e a mantenere elevati standard di sicurezza ambientale e alimentare.*

### **Il nuovo Accordo commerciale**

L'Unione Europea e l'India hanno concluso i negoziati, iniziati nel 2007, per un accordo di libero scambio storico, ambizioso e di grande rilevanza commerciale.

La nuova area di libero scambio darà vita a un mercato integrato di circa 25 mila miliardi di dollari, e 2 miliardi di persone, rispettivamente circa un quarto del PIL mondiale e della popolazione globale.

L'UE è il principale partner commerciale dell'India, con scambi di merci per un valore di 120 miliardi di euro nel 2024, pari all'11,5% del commercio indiano totale. L'India, invece, è attualmente il nono partner commerciale dell'UE e registra scambi commerciali che rappresentano il 2,4% del commercio totale di mer-

ci dell'UE nel 2024, numeri che saranno destinati a crescere nei prossimi anni. L'accordo aprirà alle imprese europee un canale di accesso privilegiato alla quarta potenza economica mondiale.

Si prevede che l'accordo raddoppierà le esportazioni di beni dell'UE verso l'India entro il 2032, nonostante l'interscambio tra i due blocchi superi già un valore di 180 miliardi di euro l'anno, grazie all'eliminazione e la riduzione del 96,6% delle tariffe sulle esportazioni di beni dell'UE verso l'India, generando un risparmio di circa 4 miliardi di euro all'anno di dazi doganali e un aumento delle esportazioni delle merci europee verso l'India del 107,6% entro il 2032. Importanti semplificazioni sono previste anche per le procedure doganali, volte a semplificare e rendere

più rapide le pratiche per l'esportazione. La gestione dell'accordo sarà affidata a un "Comitato Congiunto", composto da rappresentanti di entrambe le parti, il quale ne monitorerà l'attuazione, risolverà questioni di interpretazione e formulerà proposte per rendere più efficiente la cooperazione commerciale.

L'entrata in vigore dell'accordo è prevista per il 2026, ma il Parlamento europeo potrebbe ritardarne la ratifica.

### I settori interessati

L'intesa raggiunta tra le due potenze economiche prevede l'abbattimento di misure tariffarie significative su molti beni, producendo nuove opportunità per le imprese europee. Centrale è stata la decisione di una diminuzione graduale dei dazi sulle automobili provenienti dall'India fino al 10%, oggi pari al 110% del valore della merce, mentre quelli relativi alle componenti saranno aboliti gradualmente entro 5-10 anni. Sarà previ-

sto, inoltre, un significativo abbattimento e contestuale azzeramento dei dazi doganali sui macchinari (attualmente fino al 44%), sui prodotti chimici (22%) e su quelli farmaceutici (11%).

L'Accordo, inoltre, mira a ridisegnare il sistema tariffario relativo ai prodotti agroalimentari, i cui scambi risultano penalizzati da una tariffa media superiore al 36% per tale categoria merceologica. Il piano, come per il settore automobilistico, è quello di una gradua-



**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



le riduzioni dei dazi: per i vini scenderanno dal 150% al 75% al momento dell'entrata in vigore dell'intesa, per poi stabilizzarsi fino al 20%. Invece, per l'olio d'oliva e alimenti trasformati (tra cui pane, pasta, dolci) è prevista l'abolizione di qualunque misura tariffaria entro i prossimi 5 anni.

Parallelamente, Unione europea e India stanno negoziando un accordo autonomo riguardante le indicazioni geografiche (IG), volto a tutelare i prodotti agricoli tradizionali europei sul mercato indiano e a contrastare la concorrenza sleale.

### **La tutela della Proprietà intellettuale**

L'accordo prevede, infine, un intero capitolo dedicato alla tutela dei diritti di proprietà intellettuale, includendo il diritto d'autore, i marchi, i disegni, i modelli e i segreti commerciali. Basandosi sui principali trattati internazionali in materia, l'intesa contribuirà ad avvicinare i sistemi normativi dell'Unione europea e dell'India in tema di proprietà intellettuale, semplificando le attività di scambio e di investimento

per le imprese che fanno affidamento su tali diritti nei rispettivi mercati. Gli obiettivi sono quelli di promuovere innovazione e creatività, facilitare il commercio di beni e servizi innovativi e ridurre le barriere agli scambi, incentivando investimenti inclusivi e di lungo periodo. L'accordo, tuttavia, non prevede il mutuo riconoscimento di tali diritti: per esempio, un marchio o un brevetto registrato in Europa non saranno automaticamente validi anche in India.

### **Tutela della salute e sicurezza alimentare**

L'accordo non prevede un'apertura indiscriminata alle importazioni provenienti dall'India. L'Unione europea, infatti, intende continuare a tutelare alcune categorie merceologiche ritenute "sensibili", come carne bovina, zucchero, riso, carne di pollo, latte in polvere, miele, banane, frumento tenero, aglio ed etanolo, per i quali, attualmente, è previsto ancora il mantenimento dei dazi vigenti. Alcune categorie, invece, saranno soggette a limitazioni in import, come le carni ovine e caprine,

granturco dolce e uve.

L'obiettivo è quello di garantire la leale concorrenza tra imprese interne e indiane e, contemporaneamente, tutelare la salute e la sicurezza alimentare dei cittadini. A tal fine è stato previsto un meccanismo di salvaguardia bilaterale, attivabile qualora le importazioni dovessero evidenziare criticità e l'aumento dei controlli alle frontiere sui generi alimentari e i prodotti di origine animale e vegetale. La Commissione europea, inoltre, potenzierà la sua attività di audit, implementando il monitoraggio delle importazioni di beni "sensibili".

Il testo attuale dell'accordo, tuttavia, non presenta alcun riferimento al **Carbon Border Adjustment Mechanism** (CBAM). L'assenza di qualunque riferimento, probabilmente, suggerisce che le merci CBAM (ferro, acciaio, cemento, energia elettrica) saranno soggette alla disciplina prevista dal regolamento 2023/956, senza alcuna deroga prevista a favore dell'India terzo Paese al mondo per emissioni di CO<sub>2</sub>.

**Stefano Comisi**

## E.A. Origine - esportatore autorizzato



**N**on so se piangere o ridere nel leggere le disposizioni relative alle nuove modalità sull'origine perché nel 1981 quando si compilavano le bollette di esportazione sul Modello S2, nel citato modello si doveva indicare, anche in lettere, i pesi e il numero di colli nonché i valori.

A quei tempi l'origine preferenziale veniva confermata compilando un modello DD1, che era un documento doganale, usato nel commercio internazionale per attestare il paese di produzione, permettendo l'applicazione di dazi ridotti o nulli, spesso sostituito da dichiarazioni più moderne come EUR.1. Ma il termine DD1 (o DD3

per merci deperibili) indicava ancora il modello normativo originale europeo. Era fondamentale per l'esportazione verso Paesi con accordi preferenziali e veniva rilasciato dalle Camere di Commercio e non si poteva correggere con la gomma perché lo stampato era zigzagato. Lo status di EA semplifica le formalità di esportazione, consentendo all'operatore economico titolare di EA, di attestare autonomamente, tramite una dichiarazione di origine su fattura o su un altro documento commerciale, l'origine preferenziale delle merci esportate.

Pertanto, l'EA non è tenuto a richiedere, per ogni

esportazione, il rilascio di un certificato di circolazione delle merci EUR.1 o EUR-MED, poiché la dichiarazione da esso rilasciata ha lo stesso valore giuridico dei certificati sopra menzionati.

L'azienda però deve dimostrare di esportare frequentemente, averne conoscenza e applicare correttamente le regole di origine preferenziale, ed essere affidabili. Per questo motivo ritengo che l'autorizzazione E,A verrà principalmente richiesta dai dichiaranti doganali, che già sono autorizzati AEO, anche se solo i doganalisti sono esperti in materia di origine.

**Andrea Toscano**

# Giurisprudenza unionale e nazionale

**Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sezione V, sentenza 5/2/2026, causa C-619/24 – Pres. Arastey Sahùn, Rel. Gratsias – JG c/ Hauptzollamt Dusseldorf**

**Misure restrittive in considerazione delle azioni della Federazione russa che destabilizzano la situazione in Ucraina - Regolamento (UE) n. 833/2014 - Articolo 3 decies, paragrafi 1 e 3 bis quinquies - Allegato XXI - Divieto di importare nell'Unione europea beni che generano introiti significativi per la Federazione russa - Importazione di un veicolo**

*L'articolo 3 decies, paragrafo 1, del Regolamento (UE) n. 833/2014 del Consiglio, del 31 luglio 2014, concernente misure restrittive in considerazione delle azioni della Russia che destabilizzano la situazione in Ucraina, come modificato dal Regolamento (UE) 2022/576 del Consiglio, dell'8 aprile 2022, deve essere interpretato nel senso che il divieto di acquisto, di importazione o di trasferimento, nell'Unione europea, che tale disposizione prevede, si applica a qualsiasi bene rientrante nell'ambito dei codici della nomenclatura combinata citati nell'allegato XXI di tale Regolamento, come modificato dal Regolamento (UE) 2022/1904 del Consiglio, del 6 ottobre 2022, senza che sia ne-*

*cessario verificare per ciascuna operazione, considerata individualmente, se l'acquisto, l'importazione o il trasferimento in questione generi introiti significativi per la Federazione russa.*

Il 27 gennaio 2023 il ricorrente, cittadino russo residente a Düsseldorf (Germania), ha acquistato in Russia un autoveicolo usato, che ha fatto immatricolare a suo nome in Russia e con il quale, l'11 maggio 2023, si è recato in Polonia. Dal territorio di detto Stato membro tale veicolo, privo di targa d'immatricolazione, è stato trasportato su un rimorchio fino a Düsseldorf, dove è stato dichiarato per l'importazione definitiva. Tuttavia, l'ufficio doganale ha sequestrato il veicolo in questione e ha invalidato la dichiarazione in dogana in quanto l'importazione era vietata dall'articolo 3 decies, paragrafo 1, del Regolamento n. 833/2014, come modificato dal Regolamento 2022/576.

A fronte del ricorso avverso il provvedimento di sequestro, il Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania) ha deciso di sottoporre alla Corte di Giustizia dell'Unione una questione pregiudiziale.

In particolare, è stato chiesto alla Corte se l'articolo 3 decies, paragrafo 1, del Regola-

mento n. 833/2014, come modificato dal Regolamento 2022/576, dovesse essere interpretato nel senso che il divieto di acquisto, di importazione o di trasferimento, nell'Unione, che tale disposizione prevede, si applicasse a qualsiasi bene rientrante nell'ambito dei codici della NC citati nell'allegato XXI di tale Regolamento, come modificato dal Regolamento 2022/1904, senza che fosse necessario verificare, per ciascuna operazione, considerata individualmente, se l'acquisto, l'importazione o il trasferimento in questione generi introiti significativi per la Federazione russa: ciò in quanto le versioni in lingua tedesca e neerlandese di detta disposizione potevano essere intese nel senso che, per rientrare nell'ambito di applicazione del divieto previsto alla medesima disposizione, un'operazione vertente sui beni elencati nell'allegato XXI del Regolamento n. 833/2014, come modificato dal Regolamento 2022/1904, doveva, in aggiunta, generare concretamente introiti per la Federazione russa. Al contrario, altre versioni linguistiche, quali quelle in lingua spagnola, inglese e francese non potevano essere oggetto di una siffatta interpretazione.

Nel rispondere nel senso di cui alla massima, la Corte ha

osservato che la formulazione utilizzata in una delle versioni linguistiche di una disposizione del diritto dell'Unione non può essere l'unico elemento a sostegno dell'interpretazione di tale disposizione, né si può attribuire ad essa un carattere prioritario rispetto alle altre versioni linguistiche. Le disposizioni del diritto dell'Unione devono infatti essere interpretate e applicate in modo uniforme, alla luce delle versioni vigenti in tutte le lingue dell'Unione. In caso di divergenza tra le diverse versioni linguistiche di un testo del diritto dell'Unione, la disposizione di cui trattasi deve essere interpretata in funzione dell'economia generale e della finalità della normativa di cui essa fa parte.

Pertanto, per quanto riguarda il contesto in cui si inserisce l'articolo 3 decies, paragrafo 1, in esame, la Corte ha ricordato che il Regolamento n. 833/2014 mira, conformemente all'articolo 215 TFUE, all'adozione delle misure necessarie per conferire efficacia alla decisione 2014/512, come risulta altresì dal considerando 2 del Regolamento 2022/576. A tale titolo, l'articolo 4 duodecies, paragrafo 1, della decisione 2014/512, come modificata dalla decisione 2022/578, dispone che è vietato acquistare, importare o trasferire nell'Unione, direttamente o indiretta-

mente, se sono originari della Russia o sono esportati dalla Russia, i beni che generano introiti significativi per la Federazione russa consentendole di intraprendere azioni che destabilizzano la situazione in Ucraina. Peraltro, il paragrafo 6 di tale articolo 4 duodecies enuncia che "l'Unione adotta le misure necessarie per determinare i prodotti coperti dal presente articolo".

Dalle disposizioni di detto articolo 4 duodecies risulta che, nell'ambito del regime introdotto da tale articolo, l'Unione è competente a determinare i prodotti il cui acquisto, importo o trasferimento devono essere considerati all'origine di introiti significativi per la Federazione russa e, pertanto, rientranti nell'ambito di applicazione del divieto di cui all'articolo 4 duodecies, paragrafo 1, della decisione 2014/512, come modificata dalla decisione 2022/578, nonché all'articolo 3 decies, paragrafo 1, del Regolamento n. 833/2014, come modificato dal Regolamento 2022/576.

Di conseguenza, l'articolo 3 decies, paragrafo 1, del Regolamento n. 833/2014, come modificato dal Regolamento 2022/576, vieta l'acquisto, l'importazione o il trasferimento, nell'Unione, di un bene soltanto qualora, considerata individualmente, una siffatta operazione generi introiti significativi

per la Federazione russa. Tale disposizione vieta l'insieme delle operazioni vertenti su uno dei beni elencati nell'allegato XXI del Regolamento n. 833/2014, come modificato dal Regolamento 2022/1904.

Tale interpretazione è corroborata dalle eccezioni al divieto previsto all'articolo 3 decies, paragrafo 1, del Regolamento n. 833/2014, come modificato dal Regolamento 2022/576, che risultano dall'inserimento, a tale articolo 3 decies, di un paragrafo 3 bis dal Regolamento 2022/1904, e dei paragrafi 3 bis bis e 3 bis ter dal Regolamento 2023/2878. Infatti, ai sensi della prima di tali eccezioni, il divieto previsto all'articolo 3 decies, paragrafo 1, del Regolamento n. 833/2014, come modificato dal Regolamento 2022/576, non si applica, in particolare, agli acquisti in Russia che sono necessari all'uso personale dei cittadini degli Stati membri e dei loro familiari diretti. Analogamente, le altre eccezioni consentono alle autorità competenti degli Stati membri di consentire, da un lato, l'importazione di beni che sono destinati all'uso strettamente personale da parte di persone fisiche che si recano nell'Unione o dei loro familiari più stretti e limitatamente agli effetti personali appartenenti a tali persone e che sono manifestamente non destinati alla

vendita, nonché, dall'altro lato, l'ingresso nell'Unione di un veicolo non destinato alla vendita e appartenente a un cittadino di uno Stato membro o un suo familiare più stretto che è residente in Russia ed entra nell'Unione alla guida di tale veicolo per uso strettamente personale.

Orbene, se il divieto stabilito all'articolo 3 decies, paragrafo 1, di tale Regolamento, come modificato dal Regolamento 2022/576, si applicava soltanto qualora l'acquisto, l'importazione o il trasferimento in questione, considerati individualmente, fosse tale da generare, viste le sue particolari caratteristiche, introiti significativi per la Federazione russa, non sarebbe necessario prevedere tali eccezioni. Infatti, queste ultime riguardano, da un lato, beni acquistati in Russia che sono necessari all'uso personale delle persone fisiche interessate. Tale esigenza sottolinea che si tratta di beni che sono considerati indispensabili a tal riguardo, escludendo qualsiasi bene di lusso o di valore superiore alla media che possa, per tale motivo, generare siffatti introiti. Dall'altro lato, i beni considerati da dette eccezioni devono appartenere alle persone fisiche interessate e l'importazione di questi ultimi si limita ai loro effetti personali e a beni che non sono manifestamente

destinati alla vendita. Ne consegue che tali eccezioni vertono su operazioni che, per loro stessa natura, non sono in grado di generare siffatti introiti.

Un'interpretazione secondo la quale il divieto previsto all'articolo 3 decies, paragrafo 1, del Regolamento n. 833/2014, come modificato dal regolamento 2022/576, si applica a tutti i beni elencati nell'allegato XXI di tale Regolamento, come modificato dal Regolamento 2022/1904, senza che sia necessario verificare, per ciascuna operazione, considerata individualmente, se l'acquisto, l'importazione o il trasferimento in questione generi introiti significativi per la Federazione russa è inoltre corroborata dalla finalità perseguita dalla normativa in cui tale disposizione si inserisce.

Infatti, dal considerando 2 del Regolamento n. 833/2014 emerge che esso ha come scopo di applicare misure restrittive supplementari "onde aumentare i costi delle azioni intraprese dalla Russia per compromettere l'integrità territoriale, la sovranità e l'indipendenza dell'Ucraina e onde promuovere una soluzione pacifica della crisi".

Peraltro, il Regolamento n. 833/2014, come modificato dal Regolamento 2022/576, mira all'adozione delle misure necessarie per conferire effi-

cacia alla decisione 2014/512. A tal riguardo, la Corte ha osservato che, secondo il considerando 6 della decisione 2022/578, la quale ha modificato tale decisione 2014/512, occorre, in vista della gravità della situazione e in risposta all'aggressione militare della Federazione russa nei confronti dell'Ucraina, introdurre ulteriori misure restrittive relative, in particolare, all'introduzione di "ulteriori restrizioni all'importazione di taluni beni esportati o provenienti dalla Russia".

Orbene, l'applicazione del divieto previsto all'articolo 3 decies, paragrafo 1, di tale Regolamento, come modificato dal Regolamento 2022/576, a qualsiasi bene rientrante nei codici della NC citati nell'allegato XXI di tale Regolamento, come modificato dal Regolamento 2022/1904, è atto a perseguire, in modo efficace, siffatti obiettivi, mentre la realizzazione di questi ultimi sarebbe, al contrario, compromessa se tale applicazione fosse subordinata alla constatazione che il prodotto in questione, considerato individualmente, genera introiti significativi per la Federazione russa.

**Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sezione IV, sentenza 26/1/2026, cause riunite C-72/24 e 73/24 – Pres. Jarukaitis, Rel. Frendo – HF e WI c/ Ane-**

**xartiti Archi Dimosion Esodon**

**Unione doganale - Regolamento (CEE) n. 2913/92 - Codice doganale comunitario - Regolamento (UE) n. 952/2013 - Codice doganale dell'Unione - Importazioni di merci - Valore in dogana - Sottovalutazione - Metodi secondari di determinazione del valore in dogana - Metodo fondato sul "prezzo minimo accettabile" (PMA) calcolato sulla base di valori statistici aggregati stabiliti a livello dell'Unione europea - Ammissibilità - Condizioni**

L'articolo 31, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettere f) e g), del codice doganale comunitario, come modificato dal Regolamento (CE) n. 82/97 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 dicembre 1996, nonché l'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione, letto in combinato disposto con l'articolo 144, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettere f) e g), del Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione, del 24 novembre 2015, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del codice doganale dell'Unione, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che, nel corso di un controllo a posteriori durante il quale, da un lato, un controllo fisico delle merci importate non sia possibile e, dall'altro, la descrizione di queste ultime nei documenti che accompagnano la dichiara-

zione in dogana sia effettuata in termini generici e imprecisi, cosicché non sia possibile determinare il valore in dogana delle merci importate in conformità agli articoli 29 e 30 del codice doganale comunitario, come modificato, nonché all'articolo 70 e all'articolo 74, paragrafo 2, del codice doganale dell'Unione, esso possa essere determinato sulla base di un "prezzo minimo accettabile" (lowest acceptable price - PMA), il quale è calcolato sulla base di valori statistici aggregati stabiliti a livello dell'Unione europea, a condizione che l'operatore economico interessato benefici della possibilità di giustificare i prezzi più bassi indicati nella dichiarazione in dogana.

L'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento n. 82/97, e l'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione, devono essere interpretati nel senso che, quando il valore in dogana è valutato in considerazione di un "prezzo minimo accettabile" (lowest acceptable price - PMA) calcolato sulla base di valori statistici aggregati stabiliti a livello dell'Unione europea, da un lato, le importazioni utilizzate per ottenere tali dati devono essere le importazioni effettuate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento di quelle oggetto del controllo a posteriori e, dall'altro, il termine di 90 giorni, previsto al-

l'articolo 152, paragrafo 1, lettera b), delle disposizioni d'applicazione del codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 3254/94 della Commissione, del 19 dicembre 1994, e all'articolo 142, paragrafo 2, del regolamento di esecuzione 2015/2447, è altresì applicabile, per analogia, e tale termine può essere applicato con una ragionevole elasticità.

L'articolo 81 del codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento n. 82/97, e l'articolo 177 del codice doganale dell'Unione devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che le autorità doganali effettuino la rivalutazione del valore in dogana delle merci di cui trattasi, a seguito di un controllo a posteriori, secondo il metodo di semplificazione delle dichiarazioni in dogana previsto in detti articoli 81 e 177, che sia stato utilizzato al momento dell'importazione di queste ultime su domanda del dichiarante.

L'articolo 201 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che la persona considerata proprietaria dei beni importati a titolo del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione può essere debitrice di tale imposta, qualora determinate disposizioni nazionali la designino o la ri-

*conoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come tale.*

I fatti alla base delle due cause sono sostanzialmente i medesimi e riguardano l'acquisto, tra il 2014 e il 2016, di prodotti tessili in Turchia da parte due soggetti nell'ambito della loro attività commerciale.

Dichiarazioni in dogana relative a tali prodotti sono state presentate presso le autorità doganali greche conformemente alla procedura semplificata di dichiarazione di cui all'articolo 81 del codice doganale comunitario, che prevedeva che tali autorità potessero accettare, su richiesta del dichiarante, che l'intera spedizione di merci di diversa classificazione tariffaria venisse tassata secondo la classificazione tariffaria della merce soggetta al dazio all'importazione più alto.

Nel corso dell'anno 2016, a seguito di una denuncia per sottovalutazione di merci importate, le autorità doganali hanno condotto un'indagine, al termine della quale è emerso che sussistevano fondati indizi del fatto che il valore in dogana indicato in diverse dichiarazioni in dogana presentate era inesatto e che il destinatario delle merci designato in tali dichiarazioni non era il proprietario reale di tali merci.

A causa dei loro dubbi, le

autorità doganali hanno effettuato, il 14 dicembre 2016, un controllo a posteriori di tali dichiarazioni in dogana, al termine del quale hanno concluso che esisteva un sistema di contrabbando che era all'origine di 289 false dichiarazioni di importazione. A tal riguardo le autorità doganali hanno considerato che, mediante un meccanismo complesso di evasione, tale sistema comportasse la dichiarazione di valori in dogana significativamente inferiori ai valori minimi commercialmente sostenibili.

Tuttavia le autorità doganali hanno ritenuto che, a causa dell'impossibilità di un controllo fisico a posteriori delle merci in questione e della descrizione generale di queste ultime nelle fatture corrispondenti, esse non erano in grado di ricostruire i prezzi reali effettivamente pagati per tali merci ai fornitori turchi.

Date tali circostanze, al fine di determinare il valore in dogana di dette merci le autorità doganali si sono dunque basate su un "prezzo di entrata" o "prezzo minimo accettabile" (lowest acceptable price; in prosieguo: il "PMA") utilizzando uno strumento di valutazione dei rischi basato su dati a livello dell'Unione, elaborato dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF).

Tale metodo consiste, anzi-

tutto, nel calcolare un "prezzo medio rettificato" (cleaned average price; in prosieguo: il "PMR"), denominato anche il "prezzo equo" (fair price o fair value). I PMR, espressi in prezzo al chilogrammo, sono calcolati sulla base dei prezzi mensili all'importazione dei prodotti di cui trattasi provenienti dalla Turchia estratti da Comext, la banca dati di riferimento per le statistiche dettagliate del commercio internazionale dei beni gestita da Eurostat.

Viene poi calcolata una media per tutta l'Unione sulla base aritmetica, vale a dire la media non ponderata, dei PMR di tutti gli Stati membri. Per il calcolo di tale media i valori estremi (outliers), vale a dire i valori anormalmente alti o bassi, sono esclusi.

Infine, viene calcolato un valore corrispondente al 50% dei PMR, che costituisce il PMA.

Quest'ultimo, anche esso espresso in prezzo al chilogrammo, è utilizzato come profilo o soglia di rischio che consente alle autorità doganali degli Stati membri di individuare i valori particolarmente bassi dichiarati all'importazione e, di conseguenza, le importazioni che presentano un rischio significativo di sottovalutazione.

Infatti, le autorità doganali di tutti gli Stati membri hanno a loro disposizione un sistema di comunicazione, vale a dire il si-

stema d'informazione antifrode (Anti Fraud Information System; in prosieguo: l'"AFIS"), al quale partecipa anche l'O-LAF. Mediante tale sistema e utilizzando, più specificamente, il programma di monitoraggio automatizzato corrispondente (Automated Monitoring Tool; in prosieguo: l'"AMT"), è per loro possibile individuare i casi di sottovalutazione.

Nel caso di specie, sulla base del PMA così calcolato le autorità greche hanno determinato il "prezzo unitario" ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera c), del codice doganale comunitario. Dette autorità hanno motivato tale scelta alla luce dell'impossibilità di basarsi, da un lato, sul valore negoziale fittizio dei prodotti di cui trattasi, deliberatamente sottovalutati, e, dall'altro, sul valore negoziale di prodotti identici o simili, tenuto conto della descrizione incompleta di tali prodotti nelle fatture alleghe alle dichiarazioni in dogana presentate. Inoltre, dette autorità non sono state in grado di controllare materialmente le merci di cui trattasi all'atto del loro controllo a posteriori, dato che queste ultime erano sfuggite al sequestro.

A tal riguardo, le autorità doganali hanno constatato che nessuno dei partecipanti al sistema di contrabbando di cui trattasi aveva fornito, nell'am-

bito delle sue spiegazioni, elementi che consentissero di ritenere che i valori in dogana presi in considerazione fossero molto più alti dei prezzi effettivamente pagati.

A fronte dei ricorsi degli interessati, il Tribunale amministrativo di primo grado di Salonico, Grecia, ha posto alla Corte di Giustizia dell'Unione una serie di questioni pregiudiziali, risolte con le massime che precedono.

Con le questioni dalla prima alla terza nelle due cause, è stato chiesto alla Corte di chiarire, in sostanza, se l'articolo 30 e l'articolo 31, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettere f) e g), del codice doganale comunitario, e l'articolo 74 del codice doganale dell'Unione debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che, nel corso di un controllo a posteriori durante il quale, da un lato, un controllo fisico delle merci importate non sia possibile e, dall'altro, la descrizione di queste ultime nei documenti che accompagnano la dichiarazione in dogana sia effettuata in termini generici e imprecisi, cosicché il valore in dogana non possa essere determinato sulla base del valore di transazione di tali merci in conformità all'articolo 29 del codice doganale comunitario e all'articolo 70 del codice doganale dell'Unione, tale valore sia de-

terminato sulla base del PMA, che è calcolato sulla base di valori statistici aggregati stabiliti a livello dell'Unione.

La Corte ha osservato che, allorché non sia possibile disporre del valore di transazione, la valutazione in dogana è effettuata conformemente alle disposizioni dell'articolo 30 del codice doganale comunitario o dell'articolo 74, paragrafi 1 e 2, del codice doganale dell'Unione, applicando, in sequenza, i metodi previsti a tali disposizioni.

Tuttavia, qualora – come nella vicenda esaminata dalla Corte – non sia possibile determinare il valore in dogana delle merci importate neppure sulla base dell'articolo 30 del codice doganale comunitario e dell'articolo 74, paragrafi 1 e 2, del codice doganale dell'Unione, la valutazione in dogana deve essere effettuata conformemente alle disposizioni dell'articolo 31 del codice doganale comunitario e dell'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione.

A tal fine la Corte ha ricordato che, in virtù dell'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario e dell'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione, quando il valore in dogana delle merci importate non può essere determinato a norma, rispettivamente, degli articoli

29 e 30 del codice doganale comunitario, da un lato, e dell'articolo 74, paragrafi 1 e 2, del codice doganale dell'Unione, dall'altro, esso viene determinato, sulla base dei dati disponibili nell'Unione, mediante mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali degli accordi internazionali nonché con il capo 3 di tali codici.

Per quanto riguarda, in primo luogo, la questione se l'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario non osti all'utilizzo di un PMA, la Corte ha rilevato che il punto 2 della nota interpretativa in materia di valore in dogana relativa a tale disposizione, che figura nell'allegato 23 al Regolamento di applicazione, sottolinea che i metodi di valutazione da utilizzare a norma di detta disposizione devono essere quelli definiti dagli articoli da 29 a 30, paragrafo 2, di tale codice, ma che una "ragionevole elasticità" nell'applicazione di tali metodi è conforme agli obiettivi e alle disposizioni dell'articolo 31, paragrafo 1, di detto codice.

Tenuto conto di tale esigenza e della "ragionevole elasticità" con la quale, in conformità al punto 2 della nota interpretativa, i metodi di determinazione del valore in dogana definiti dall'articolo 29 all'articolo 30, paragrafo 2, del codi-

ce doganale comunitario devono essere applicati nell'ambito dell'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario, la Corte ha concluso che dati come il PMA calcolato sulla base di valori statistici aggregati stabiliti a livello dell'Unione e contenuti in una banca dati stabilita a livello dell'Unione costituiscono "dati disponibili nella Comunità", ai sensi dell'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario ed è possibile prenderli in considerazione ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci di cui trattasi, fermo restando che, ai sensi dell'articolo 31, paragrafo 2, lettere f) e g), del codice doganale comunitario, nessun valore in dogana deve essere determinato sulla base, rispettivamente, di valori in dogana minimi e di valori in dogana arbitrari o fittizi. Identico ragionamento è stato poi sviluppato dalla Corte con riguardo all'art. 74, paragrafo 3, CDU, che si richiama similmente ad una "ragionevole flessibilità".

E' stato poi chiesto ai Giudici eurounionali di chiarire se l'articolo 31, paragrafo 1, del codice doganale comunitario e l'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione debbano essere interpretati nel senso che, nel caso in cui essi non ostino all'utilizzo di un PMA, calcolato sulla ba-

se di valori statistici aggregati stabiliti a livello dell'Unione per la determinazione del valore in dogana delle merci importate, le importazioni utilizzate per ottenere tali dati devono essere le importazioni effettuate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento di quelle oggetto del controllo a posteriori e, se del caso, se l'intervallo di tempo massimo che deve essere preso in considerazione tra le importazioni oggetto di tale controllo e quelle cui si riferisce il PMA possa, per analogia, essere quello di 90 giorni, previsto all'articolo 152, paragrafo 1, lettera b), del Regolamento di applicazione e all'articolo 142, paragrafo 2, del Regolamento di esecuzione.

Al riguardo, la Corte ha osservato che l'articolo 30, paragrafo 2, lettere a) e b), del codice doganale comunitario e l'articolo 74, paragrafo 2, lettere a) e b), del codice doganale dell'Unione statuiscono l'obbligo di tener conto del valore di transazione delle merci esportate "nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento" delle merci da valutare mira a garantire che siano prese in considerazione le operazioni avvenute in una data sufficientemente prossima a quella di esportazione, in modo da evitare il rischio di una modifica sostanziale

delle pratiche commerciali e delle condizioni di mercato che incidono sui prezzi delle merci da valutare.

Quindi, all'atto della determinazione del valore in dogana in conformità a tali disposizioni, l'autorità doganale può limitarsi ad utilizzare dati relativi a valori di mercato relativi ad un periodo di 90 giorni, di cui 45 precedenti e 45 successivi allo sdoganamento delle merci da valutare. Infatti, tale periodo appare sufficientemente prossimo alla data di esportazione, in modo da evitare il rischio di una modifica sostanziale delle pratiche commerciali e delle condizioni di mercato che incidono sui prezzi delle merci da valutare.

Inoltre, la Corte ha osservato che l'articolo 152, paragrafo 1, lettera b), del Regolamento di applicazione e l'articolo 142, paragrafo 2, del Regolamento di esecuzione dispongono che, nel caso in cui le merci importate o le merci identiche o similari importate non siano vendute al momento, o pressappoco al momento, dell'importazione delle merci oggetto della valutazione, il valore in dogana delle merci importate è basato sul prezzo unitario al quale sono vendute, tali e quali, nell'Unione dette merci, o merci identiche o similari, importate alla data più ravvicinata successiva all'importazione delle mer-

ci oggetto della valutazione, e comunque entro 90 giorni da tale importazione.

Infine la Corte - dopo aver affermato anche il principio per cui l'articolo 81 del codice doganale comunitario e l'articolo 177 del codice doganale dell'Unione devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che le autorità doganali effettuino la rivalutazione del valore in dogana delle merci di cui trattasi, a seguito di un controllo a posteriori, secondo il metodo di semplificazione delle dichiarazioni in dogana previsto in detti articoli 81 e 177, che sia stato utilizzato al momento dell'importazione di queste ultime su domanda del dichiarante - con riguardo alla sesta questione posta nella causa C-72/24 (con cui è stato chiesto, in sostanza, di chiarire se l'articolo 201 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che la persona considerata proprietaria dei beni importati a titolo del pagamento dell'IVA all'importazione può essere debitrice di tale imposta, qualora determinate disposizioni nazionali la designino o la riconoscano espressamente come tale) ha osservato che dalla formulazione dell'articolo 201 della direttiva 2006/112, secondo cui l'IVA all'importazione "è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come

debitrici dallo Stato membro d'importazione", risulta che tale articolo lascia un potere discrezionale agli Stati membri per designare i soggetti debitori di tale imposta.

Tuttavia, è indispensabile che la situazione giuridica derivante dalle misure nazionali di recepimento di una direttiva sia tanto precisa e chiara da permettere agli interessati di conoscere la portata dei loro diritti e obblighi.

Inoltre, il principio di certezza del diritto esige segnatamente che le norme giuridiche siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, in particolare qualora esse possano avere conseguenze sfavorevoli per gli individui e le imprese: in tali circostanze, incombe agli Stati membri, ai fini dell'applicazione dell'articolo 201 della direttiva 2006/112, designare o riconoscere la persona o le persone debtrici dell'IVA all'importazione mediante disposizioni nazionali sufficientemente chiare e precise, nel rispetto del principio di certezza del diritto.

Ne consegue che un'eventuale designazione della persona considerata proprietaria dei beni importati a titolo del pagamento dell'IVA all'importazione prevista da uno Stato membro deve essere stabilita, in modo esplicito e inequivocabile, da tali disposizioni nazionali.

**Alessandro Fruscione**

