

# Il Doganalista

n. 3 Maggio-Giugno 2026





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

SCARICA DAL NOSTRO

SITO

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

NELLA SEZIONI

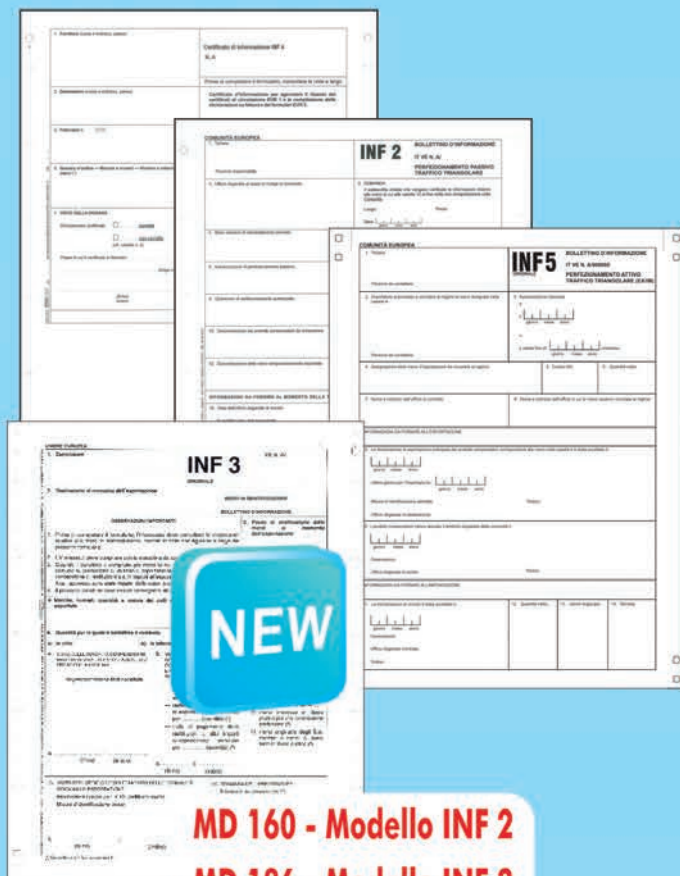
"Cataloghi"

IL DEPLIANT SPEDIZIONIERI

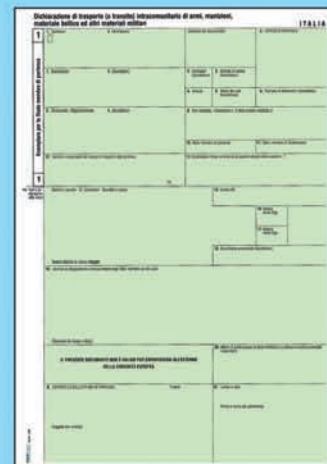
CON TUTTI I NOSTRI

ARTICOLI PER

IL TUO SETTORE



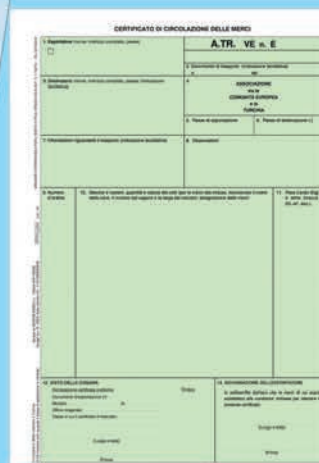
**MD 160 - Modello INF 2**  
**MD 186 - Modello INF 3**  
**MD 171 - Modello INF 4**  
**MD 185 - Modello INF 5**



**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**

La calamita  
di **Giuliano Ceccardi**

**primo piano 3-4**

ZES, ZLS e Zone Franche Doganali  
*La nuova cassetta degli attrezzi di spedizionieri e doganalisti*  
di **Ugo Patroni Griffi**  
**Mauro Lopizzo**

**attualità 5/8**

L'evoluzione della compliance doganale dal documento al dato  
di **Federico Riccobene**  
**Gianluca Sigismondi**

**fisco 9/12**

È la rotta che influenza il trattamento fiscale  
di **Giovanni Gargano**  
**Giovanni Guastella**

**dogane 13/22**

Operatore economico autorizzato concessione dello "status"  
di **Francesca Messina**  
**Aurora Bonso**

Controlli doganali e intelligenza artificiale  
di **Fabrizio Vismara**

**giurisprudenza 23/31**

Origine doganale: la sostanza prevale sulla forma  
di **Sara Armella**

Accise: escluso l'abbuono in caso di furto della merce  
di **Stefano Comisi**

Rappresentante indiretto e IVA all'importazione  
di **Tatiana Salvi**

Determinazione importi costitutivi nuovo quadro operativo  
di **Valentina Picco**  
**Cristina Zunino**

**professione 32-33**

Gli Stati generali dell' Agenzia Dogane e Monopoli 2026

**filo diretto 34-35**

Il pericolo di utilizzare l'Incoterms e EXW  
di **Andrea Toscano**

**osservatorio 36/41**

Giurisprudenza unionale e nazionale  
di **Alessandro Fruscione**

Controlli doganali e intelligenza artificiale

La materia doganale, dato il suo spiccato contenuto tecnico, presenta una particolare propensione al trattamento delle informazioni mediante sistemi di intelligenza artificiale. Un sistema di regole che recepisce prescrizioni e processi che riflettono dati di carattere merceologico, commerciale, logistico, statistico, costituisce, infatti, un ambiente adatto a forme di elaborazione di algoritmi.



di **Fabrizio Vismara** pagg. 21-22

Origine doganale la sostanza prevale sulla forma

Per la determinazione dell'origine doganale conta la sostanza, non la forma. Con la sentenza n. 10635/2026, Corte di Cassazione segna un'importante svolta nell'interpretazione della normativa doganale europea, chiarendo che la lavorazione a freddo su tubi o condutture di origine cinese rappresenta una trasformazione sostanziale, in grado di determinare il cambio di origine doganale.



di **Sara Armella** pagg. 23-24

 **Il Doganalista**

**Rivista giuridico-economica di commercio internazionale**

Autorizzazione Tribunale Roma n. 199 del 05/04/1985 - ANNO XL - n. 3 - Maggio-Giugno 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 

## La Calamita

**F**rugando nei cassetti della memoria, ho ritrovato un episodio che, a mio avviso, merita di essere raccontato.

Erano i miei primi giorni in Dogana e, solo al pensiero di varcarne la soglia, provavo sentimenti contrastanti: un timore reverenziale verso i funzionari, la paura di sbagliare, il desiderio di imparare... e, sopra ogni cosa, un entusiasmo incontenibile.

All'epoca, le dichiarazioni doganali si consegnavano fisicamente in ufficio.

Un funzionario, dopo un rapido controllo del fascicolo documentale, ne disponeva l'accettazione, trasformandola ufficialmente in "Bolla doganale".

Questa veniva numerata e consegnata fisicamente all'Ufficio meccanografico per l'acquisizione a sistema, poi all'Ufficio cassa per il pagamento dei diritti.

Solo dopo queste fasi preliminari si passava dal Capo Servizio per la "Delega" e, infine, dal funzionario incaricato dei controlli: nella migliore delle ipotesi si trattava di una verifica documentale; in altri casi, anche di un'ispezione fisica della merce.

Per concludere l'iter, ultimati i controlli, era necessario tornare dal Capo Servizio per il "Visto regolare".

Rispetto all'attuale flusso telematico, quel modus operandi sembra appartenere a un'altra epoca.

Un giorno mi trovai a gestire una bolla di esportazione per una partita di lavatrici, per le quali era stato richiesto il rimborso dazio ai sensi della Legge 639 del 5 luglio 1964. e precisamente per il Singolo n. 129:

"Macchine ed apparecchi non nominati né compresi altrove, per le lavorazioni com-

plementari delle materie tessili e dei prodotti tessili e loro parti – macchine ed apparecchi per lavare:

- 1) con vasche, cilindri od altri organi operanti di acciaio inossidabile – Rimborso 110 lire/kg;
- 2) altri – Rimborso 20 lire/kg."

Poiché avevo richiesto il rimborso più elevato, il Capo Servizio dispose la verifica fisica.

Dopo aver pesato l'intero container, procedemmo anche alla pesatura di una singola lavatrice, per confermare il peso netto oggetto di richiesta.

Restava un ultimo punto da accertare: il macchinario aveva effettivamente parti operanti in acciaio inox?

Fu allora che assistetti a una scena che ricordo con nitidezza ancora oggi.

Il funzionario doganale estrasse dalla tasca una piccola calamita, la avvicinò al cestello e, con tono fermo, mi disse: "**Se si attacca, sei in ammenda**".

Attimi che parvero interminabili: tra la paura e la curiosità, rimasi immobile. La calamita non si attaccò. Il cestello era in acciaio inossidabile e la bolla risultò "conforme".

Non sapevo che l'acciaio inox non fosse magnetico, ma da quel giorno non l'ho più dimenticato.

Questo episodio, per quanto semplice, mi ha insegnato che il sapere professionale si costruisce anche attraverso piccole esperienze, aneddoti, e dettagli che diventano tasselli preziosi del nostro bagaglio culturale.

E che, soprattutto, non bisogna mai perdere l'entusiasmo di imparare.

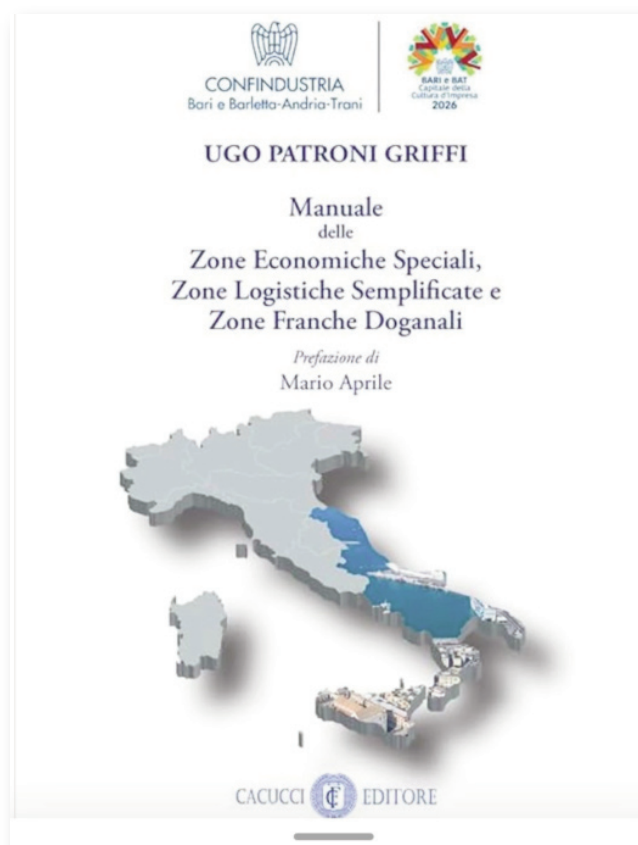
**Giuliano Ceccardi**

# ZES, ZLS e Zone Franche Doganali

*La nuova cassetta degli attrezzi di spedizionieri e doganalisti*

Per anni ZES, ZLS e ZFD sono state tre acronimi da convegno, sigle che chiudevano le slide e aprivano i buffet. Oggi, fra una rotta Suez-Mar Rosso che non smette di tenere svegli gli armatori e operatori economici, una supply chain europea che da un paio d'anni si è rimessa a riconfigurarsi in tempo reale e una competizione portuale eu-ro-mediterranea. Il baricentro professionale si colloca all'interno delle catene globali del valore, bensì di abitare un perimetro operativo nuovo, dove al professionista doganale si chiede di fare da regista di architetture complesse.

Sul terreno delle ZES, la traiettoria italiana è leggibile come un piccolo trattato di amministrazione comparata. La disciplina, introdotta dal d.l. 91/2017, era nata con un'impronta dichiaratamente portuale - la legge richiedeva la presenza di almeno un porto core o comprensive nel perimetro - ed era organizzata in otto ZES regionali ancorate ai sistemi portuali del Mezzogiorno. Quel modello, che pure aveva il pregio di calibrare la governance sui territori, si era rivelato lento e disomogeneo. La l. 18 novembre 2025, n. 171 ha esteso il perimetro alle Marche e all'Umbria.



Il cuore operativo resta l'Autorizzazione Unica ZES, che concentra in un solo procedimento gli atti di assenso, con tempi tendenzialmente certi e con un solo interlocutore.

È a questo punto che torna utile recuperare una categoria che la transizione alla ZES unica ha rischiato di appannare, e che invece resta il vero baricentro funzionale del sistema. Non solo perché la quasi totalità degli investi-

menti agevolabili nel Mezzogiorno ha avuto e continua ad avere natura logistico-portuale o retroportuale, ma perché è nel nodo portuale che convergono materialmente le quattro condizioni della competitività di una zona economica speciale, ossia la prossimità ai flussi internazionali, la disponibilità di aree industriali infrastrutturate, l'accesso ai regimi doganali sospensivi e l'integrazione con i corridoi

TEN-T. Bari, Taranto, Brindisi, Gioia Tauro, Augusta, Palermo, Napoli, Salerno, Cagliari sono le polarità reali dove la ZES unica produce o non produce effetti misurabili.

È in questa cornice che si comprende la centralità delle Zone Franche Doganali. Disciplinate dagli artt. 243-249 del CDU (Reg. UE 952/2013) e dal Reg. delegato 2446/2015, le ZFD permettono di introdurre merci non unionali in sospensione di dazi, IVA all'importazione e accise fino al momento dell'immissione in consumo. Al loro interno si possono svolgere deposito senza limiti temporali, manipolazioni usuali (art. 220 CDU e Allegato 71-03 RD), lavorazioni, assemblaggi e trasformazioni, con effetti sul *cash flow* che un buon CFO legge in trenta secondi e capisce in venti. La ZFD è, in altri termini, la pelle doganale che riveste la ZES portuale, lo strato regolatorio che trasforma una buona perimetrazione amministrativa in un vantaggio competitivo realmente spendibile sul mercato, come da indicazioni dettagliate fornite da ADM con Circ. 26 del 10 dicembre 2024. Per lo spedizionario, doganalista si-

gnifica poter offrire consolidamento e *groupage* in regime sospensivo, smistare la merce verso più destinazioni unionali o riesportarla senza mai immetterla in libera pratica, proporre lavorazioni leggere — etichettatura multilingue, *kit-ting*, *repacking* — che spostano valore aggiunto in Italia anziché a Rotterdam o ad Anversa. Significa soprattutto governare l'origine preferenziale, perché con il cumulo pan-euromediterraneo rivisitato e le regole di lavorazione sostanziale la ZFD diventa lo snodo dove si costruisce l'origine commerciale e preferenziale (Es: accordi UE-Mediterraneo, UE-Mercosur e UE-Regno Unito). Sul fronte IVA, l'art. 50-bis del d.l. 331/1993 e la disciplina dei depositi IVA, oggi da rileggere alla luce dell'art. 27 del d.lgs. 141/2024, combinati con le ZFD permettono architetture fiscali del tutto legittime e molto efficienti, che il professionista accorto saprà disegnare con la stessa cura con cui un sarto napoletano taglia un completo.

Da non sottovalutare, la Decisione UE 2021/799 del Consiglio del 16/09/2019 concernente la posizione dell'UE sul rafforzamento

della trasparenza nelle Zone Franche, basata sul principio di raccomandazione dell'OCSE per contrastare il commercio illecito che valida un "*codice di condotta per zone franche conformi*".

La digitalizzazione dei processi doganali, l'EU Customs Data Hub, l'intercettazione degli strumenti normativi doganali adeguati e la capacità di parlare il linguaggio del cliente industriale fanno la differenza fra una *commodity* ed una professione adattiva e strategica.

Le ZES portuali, ZLS e ZFD non sono più strumenti per specialisti, ma il telaio della nuova logistica italiana, da rileggere oggi dentro una cornice doganale interamente rifondata sul piano nazionale e in via di rifondazione su quello unionale.

Pertanto, il valore aggiunto del doganalista sta nel promuovere la consulenza preventiva mediante una pianificazione doganale, spesso considerata da clienti distratti un costo accessorio, è in realtà il margine qualificato della professione per stimolare, orientare valorizzare e offrire opportunità alle aziende.

**Ugo Patroni Griffi**  
**Mauro Lopizzo**

# L'evoluzione della compliance doganale dal documento al dato

**L**a trasformazione che sta interessando il sistema doganale europeo non riguarda soltanto la digitalizzazione delle procedure. Riguarda, più in profondità, **il modo in cui dati, controlli e flussi informativi vengono raccolti, condivisi, verificati e utilizzati.**

Le considerazioni che seguono muovono anche da una riflessione matura in ambito accademico e professionale, a fronte di un'evoluzione che non può essere letta esclusivamente come un processo di modernizzazione tecnologica. La tecnologia rappresenta certamente un fattore abilitante, ma il cambiamento in corso appare più ampio: esso riguarda il modo in cui l'informazione doganale viene generata, qualificata, trasmessa e utilizzata nei rapporti tra operatori economici, professionisti, autorità doganali e altre amministrazioni competenti.

La proposta di riforma dell'Unione doganale, l'evoluzione di strumenti

quali l'EU Customs Data Hub, l'Import Control System 2 (ICS2) e l'EU Single Window Environment for Customs, nonché l'applicazione di normative come il Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) e il Regolamento EUDR sulla deforestazione, sono spesso analizzate come iniziative distinte, ciascuna caratterizzata da finalità e modalità operative proprie. In realtà, tali interventi appaiono riconducibili a una direttrice comune: **il progressivo spostamento della compliance doganale dalla gestione del documento alla governance del dato.**

Per lungo tempo, il presidio doganale si è concentrato principalmente sulla correttezza della dichiarazione e della documentazione allegata, quali strumenti essenziali per dimostrare il rispetto della normativa doganale e fiscale. Tale dimensione resta centrale e non viene meno. Tuttavia, il modello europeo si sta orientando verso un sistema nel quale

assume crescente rilievo **la qualità complessiva dell'ecosistema informativo che genera, alimenta e supporta il dato doganale.**

In questo contesto diventano determinanti le modalità di raccolta delle informazioni, la loro affidabilità, l'interoperabilità tra sistemi aziendali, piattaforme logistiche e ambienti doganali, la tracciabilità dei flussi merceologici e documentali, la coerenza delle basi dati e la possibilità di ricostruire ex post ogni passaggio rilevante. **Non si tratta più soltanto di disporre del dato corretto al momento della dichiarazione, ma di garantire che quel dato sia stato prodotto, trasmesso e conservato all'interno di un processo controllato e verificabile.**

Il dato doganale tende così a superare la propria funzione meramente dichiarativa, diventando una vera e propria **infrastruttura di governance.** Su di esso vengono costruiti controlli, valutazioni

del rischio, decisioni operative, monitoraggi di filiera e, sempre più spesso, interlocuzioni strutturate tra operatori economici e autorità competenti.

Questa evoluzione è confermata anche da alcuni documenti e strumenti ufficiali dell'Unione europea. Il Wise Persons Group istituito dalla Commissione europea ha evidenziato la necessità di un cambiamento strutturale della Customs Union, anche attraverso un nuovo approccio alla raccolta, condivisione e utilizzo dei dati ai fini della gestione del rischio e del rapporto di fiducia con gli operatori. Nella stessa direzione si colloca il percorso di riforma doganale europea, che attribuisce all'EU Customs Data Hub un ruolo centrale nel nuovo sistema, quale ambien-

te destinato a raccogliere informazioni su prodotti e supply chain e a supportare una più efficace gestione del rischio e dei controlli.

Anche l'EU Customs Data Model (EUCDM) conferma la centralità del dato come elemento giuridicamente e tecnicamente strutturato. L'EUCDM è infatti descritto dalla Commissione come il modello dei requisiti dei dati per i sistemi doganali transeuropei e nazionali, nonché come strumento volto a standardizzare e armonizzare i requisiti informativi previsti dalla normativa doganale dell'Unione. Questo aspetto è particolarmente rilevante perché mostra come la qualità del dato non sia un tema meramente informatico, ma sia strettamente collegata alla corretta appli-

cazione delle regole doganali.

Analogamente, ICS2 si fonda sulla raccolta anticipata delle informazioni di sicurezza e protezione relative alle merci in ingresso o in transito nell'Unione, attraverso la presentazione dei dati contenuti nella Entry Summary Declaration (ENS) e la conseguente analisi del rischio. L'EU Single Window Environment for Customs mira invece a facilitare l'interoperabilità tra autorità doganali e autorità non doganali, consentendo lo scambio elettronico di informazioni tra sistemi doganali nazionali e sistemi unionali non doganali tramite EU CSW-CERTEX.

Anche normative apparentemente "esterne" alla materia doganale tradizionale, come CBAM ed EUDR, contribuiscono ad

**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**

accelerare questa trasformazione. Pur non disciplinando direttamente istituti doganali classici, quali classificazione, origine o valore delle merci, tali normative incidono profondamente sui processi di importazione ed esportazione, imponendo agli operatori nuovi obblighi informativi, di tracciabilità e di controllo sulla filiera.

Nel caso del CBAM, il collegamento con i processi doganali è ormai strutturale: dal 1° gennaio 2026 il regime definitivo è divenuto operativo attraverso l'integrazione tra Registro CBAM, sistemi doganali nazionali, TARIC ed EU Single Window, con scambio di dati in tempo reale e validazione dei dichiaranti. Nel caso dell'EUDR, la compliance si fonda sulla capacità di dimostrare che determinate merci e prodotti non siano associati a deforestazione o degrado forestale, attraverso informazioni relative alla filiera, alla provenienza e, in molti casi, alla geolocalizzazione delle aree di produzione. L'entrata in applicazione è prevista, in via generale, dal 30 dicembre 2026 per gli operatori grandi e me-

di e dal 30 giugno 2027 per micro e piccoli operatori. Inoltre, il sistema informativo EUDR è concepito come registro delle dichiarazioni di dovuta diligenza, con possibilità di gestione anche tramite API per operatori che trattano elevati volumi di prodotti e fornitori.

In entrambi i casi, agli operatori non viene richiesto soltanto di trasmettere informazioni. Viene richiesto di **garantirne qualità, coerenza, verificabilità e tracciabilità**. La compliance assume quindi una dimensione trasversale, fondata sulla capacità di integrare dati commerciali, ambientali, geografici e doganali all'interno di sistemi coerenti e controllabili. Non rileva più soltanto il rispetto formale dell'obbligo normativo, ma anche la capacità di dimostrare **la provenienza, l'affidabilità e le modalità di raccolta delle informazioni utilizzate**.

Il passaggio verso una dogana sempre più fondata sul dato si confronta tuttavia con criticità operative ancora significative. In molte filiere possono persistere basi dati frammentate, sistemi non pie-

namente interoperabili, trasferimenti manuali di informazioni e flussi documentali distribuiti tra più soggetti. Il medesimo dato può essere inserito, modificato o trasmesso più volte, mentre eventi rilevanti ai fini della compliance non sempre vengono intercettati tempestivamente dalle funzioni competenti.

Ne derivano rischi concreti di incoerenza, ritardi, duplicazioni, perdita di controllo e riduzione dell'affidabilità informativa. **In un contesto in cui le autorità valorizzano sempre più analisi preventive, controlli automatizzati e confronto tra basi dati, tali criticità non rappresentano più soltanto inefficienze organizzative, ma possono diventare fattori di rischio doganale.**

Per questi motivi, la qualità del dato non può essere considerata una questione meramente tecnica o informatica. Essa diventa un elemento centrale della governance doganale e del presidio del rischio. **Garantire dati accurati, coerenti, tracciabili e verificabili è ormai una condizione essenziale non solo per la**

**conformità normativa, ma anche per sostenere la fluidità operativa, la rapidità dei controlli e l'affidabilità nei rapporti con le autorità competenti.**

Le piattaforme digitali possono assumere, in questo scenario, un ruolo rilevante. La loro funzione non consiste semplicemente nel digitalizzare documenti o automatizzare singole attività, ma nel creare ambienti nei quali dati, regole e processi possano essere coordinati in modo strutturato e verificabile. In tale prospettiva, gli strumenti digitali possono contribuire a rendere più ordinata e verificabile la gestione di attività quali la classificazione doganale, il monitoraggio documentale, la gestione dei flussi dichiarativi e il raccordo tra sistemi gestionali aziendali e ambienti doganali.

Tali strumenti, tuttavia, non esauriscono il tema e non sostituiscono la valutazione doganale. **Il dato, da solo, non risolve questioni di classificazione, origine, valore, regimi doganali, divieti, restrizioni o responsabilità dichiarative.** Per assumere rilevanza doganale, il dato deve

essere letto, qualificato e contestualizzato alla luce della normativa applicabile e delle caratteristiche concrete dell'operazione.

È proprio in questo passaggio che il ruolo del doganalista conserva, e anzi rafforza, la propria centralità. La crescente disponibilità di informazioni non elimina la necessità di competenza tecnica; al contrario, richiede una maggiore capacità di selezionare i dati rilevanti, verificarne la coerenza, individuare eventuali disallineamenti e tradurre l'informazione in scelte operative corrette e sostenibili. In altri termini, **la governance del dato richiede anche una governance doganale del dato.**

La standardizzazione degli scambi informativi, l'automazione dei controlli preliminari e la centralizzazione dei flussi documentali possono contribuire a ridurre gli errori operativi, aumentare la capacità di revisione dei processi e rafforzare la tracciabilità delle decisioni. In questa prospettiva, **la tecnologia non riduce il ruolo dell'operatore doganale, ma ne modifica progressivamente il peri-**

**metro:** dalla gestione dell'adempimento alla capacità di presidiare sistemi complessi, mantenendo al centro la corretta lettura doganale delle operazioni.

Ciò che fino a pochi anni fa poteva apparire come un'evoluzione ancora prospettica rappresenta oggi una componente strutturale del commercio internazionale. **La centralità del dato sta progressivamente ridefinendo non soltanto le modalità di gestione degli adempimenti doganali, ma anche il rapporto tra operatori, autorità, professionisti e supply chain.**

In questo nuovo scenario, la capacità di raccogliere, integrare, verificare e rendere tracciabili le informazioni lungo i flussi commerciali non costituisce più un semplice supporto operativo.

Diventa, piuttosto, **un elemento centrale dell'organizzazione dei processi aziendali, della gestione del rischio e della costruzione dell'affidabilità degli operatori nei confronti delle autorità e del mercato.**

Federico Riccobene  
Gianluca Sigismondi

## È la rotta che influenza il trattamento fiscale



La disciplina delle provviste di bordo, e quindi, sia la loro esportazione sia la loro riesportazione vale sia per le navi battenti bandiera italiana che per quelle battenti bandiera estera.

Quello che rileva, come si vedrà appresso, è il viaggio della nave, in generale, e il diritto del soggetto italiano, proprietario delle merci, a vedersi riconosciuto il diritto alla non imponibilità IVA ai sensi dell'art. 8 bis attual-

mente vigente.

La non imponibilità è riconosciuta sia alle provviste nazionali esportate, sia a quelle riesportate se ne hanno diritto ai fini della normativa doganale.

Giova premettere che agli effetti doganali, si

considerano "provviste di bordo", i generi di consumo occorrenti a bordo per la manutenzione e la riparazione della nave e "dotazioni di bordo" i prodotti, i macchinari ed i

materiali esteri e nazionali che vengono installati a bordo quali dotazioni della nave stessa.

Dal punto di vista doganale le provviste e le dotazioni imbarcate o trasbordate sulle navi in partenza dai porti dello Stato (navi mercantili) si considerano, usciti in

esportazione definitiva se nazionali o nazionalizzati ovvero usciti in riesportazione o transito se estere.

Per le dotazioni la presunzione di esportazione definitiva, riesportazione o transito opera anche nel caso di installazione a bordo nei porti dello Stato (senza intervento di cantiere o altro operatore specializzato) su navi di stazza netta superiore a 50 tonnellate.

L' Agenzia delle Entrate e la Legge n. 178 del 30/12/2020 (Legge di Bilancio 2021) hanno affrontato l'argomento come segue:

- con Provvedimento direttoriale n. 151377/21 del 15 giugno 2021, l' Agenzia delle Entrate ha commentato e dato attuazione alle previsioni contenute nell' art. 1 commi da 708 a 712 della citata Legge di Bilancio 2021;
- con successiva risoluzione n. 54 del 06 agosto 2021 avente ad oggetto: "Dichiarazioni di utilizzo dei servizi di locazione anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, nel territorio della UE, di imbarcazioni da diporto e di navigazione

in alto mare, ai fini della non imponibilità, ai sensi degli artt. 7-sexies e 8 bis del DPR 26/10/1972 n. 633, in attuazione delle disposizioni di cui all' art. 1, commi da 708 a 712 della Legge n. 178 del 30/12/2020 – Primi chiarimenti"

La Legge di Bilancio ha integrato sia l' art. 8 bis, sia il D.Lgs 471/97, estendendo la responsabilità solidale alle parti contraenti.

Si veda:

L' art. 1, comma 708 Legge n. 178 del 30/12/2020 ove, "All' articolo 8-bis del decreto del Presidente del-

**STUDIO DOGANALE** 

*Dott. Franco Mestieri*  
Spedizioniere Doganale

**CONSULENZA E FORMAZIONE AZIENDALE DAL 1981**  
*in commercio estero, diritto doganale, origine delle merci,  
IVA intracomunitaria e Customs Decision*

 Via dei Trasporti, 2/A - 41012 Carpi (MO)  
 Telefono: 059 657001  
 E-mail: mestieri@samasped.com  
 Sito web: www.samasped.com

la Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«Ai fini dell'applicazione del primo comma, una nave si considera adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore al 70 per cento.

Per viaggio in alto mare si intende il tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale è superato il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita. I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione.

La dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate e deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione. La

dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti.

Gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa, ovvero devono essere riportati dall'importatore nella dichiarazione doganale. I soggetti che dichiarano una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell'uso previsto della nave, verificano, a conclusione dell'anno solare, la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare».

Mentre il successivo comma 709 della stessa Legge n. 178 del 30/12/2020, affronta il tema delle sanzioni previste dall'art. 7 del D.Lgs. 471/1997:

«All'articolo 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) dopo il comma 3 sono inseriti i seguenti:

«3-bis. Le disposizioni di cui al comma 3 del presente articolo si applicano anche a chi effettua operazioni senza addebito d'imposta in mancanza della dichiarazione di cui all'articolo 8-bis,

terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché' al cessionario, committente o importatore che rilascia la predetta dichiarazione in assenza dei presupposti richiesti dalla legge.

3-ter. È punito con la sanzione prevista al comma 3 chi, in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dichiara all'altro contraente o in dogana la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare relativa all'anno solare precedente, ai sensi dell'articolo 8-bis, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»;

b) dopo il comma 4-bis è inserito il seguente:

«4-ter. È punito con la sanzione prevista al comma 3 il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni di cui all'articolo 8-bis, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia

delle entrate della dichiarazione di cui all'articolo 8-bis, terzo comma, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972».

Sempre in tema di non imponibilità IVA art. 8 bis del DPR 633/72 per le navi adibite alla navigazione in alto mare assume rilievo la Risoluzione n. 2/E del 12/01/2017 dell' Agenzia delle Entrate riguardante la corretta interpretazione della nozione di "navi adibite alla navigazione in alto mare".

Al riguardo, tenuto conto della pertinente giurisprudenza della Corte di Giustizia, si osserva quanto segue.

Per beneficiare del regime di non imponibilità, la condizione per cui la nave deve essere "adibita alla navigazione in alto mare" si riferisce alle navi che effettuano trasporto a pagamento di passeggeri o sono impiegate in attività commerciali, industriali e della pesca, ma non si riferisce alle navi impiegate in operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e alle navi adibite alla pesca costiera (CGUE, Elmekka, cause riunite C-181/04 e C-183/04).

Ai fini IVA, per "alto mare" deve intendersi quella parte di mare che eccede il limite massimo di 12 miglia nautiche misurate a partire dalle linee di base previste dal diritto internazionale del mare (articolo 3 della Convenzione sui diritti del mare, firmata a Montego Bay il 10 dicembre 1982 e ratificata con legge n. 689, 2 dicembre 1994).

Per garantire che il regime di non imponibilità di cui al citato articolo 8-bis sia applicato nei soli casi in cui è previsto, ovvero, relativamente alle navi che effettuano concretamente e in misura prevalente navigazione in alto mare, gli Stati membri non possono basarsi esclusivamente su criteri oggettivi quali la lunghezza o la stazza delle navi (CGUE, Commissione/Francia, C-197/12).

Per questa ragione, si ritiene che una nave possa considerarsi "adibita alla navigazione in alto mare" se, con riferimento all'anno precedente, ha effettuato in misura superiore al 70 per cento viaggi in alto mare (ovvero, oltre le 12 miglia marine). Tale condizione deve essere verificata per ciascun periodo d'imposta sulla base di documenta-

zione ufficiale.

Con riferimento agli acquisti relativi a una nave in fase di costruzione - ovvero, di una nave che non ha effettuato alcun viaggio in mare - il regime di non imponibilità può applicarsi in via anticipata sulla base di una dichiarazione dell'armatore dalla quale risulti che, una volta ultimata, la nave sarà adibita alla navigazione in alto mare.

Tuttavia, relativamente a tali acquisti, la condizione dell'effettiva navigazione della nave in alto mare oltre il 70 per cento dei viaggi deve essere verificata entro l'anno successivo al varo della nave in mare, salvo variazioni dell'imposta ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72.

Infine si rappresenta che qualora si tratti di imbarco di prodotti petroliferi occorre l'emissione del documento di circolazione E AD debitamente munito della presa in carico del comandante della nave, ma non del visto uscire (servizio di riscontro) da parte della Guardia di Finanza che è stato abolito da diversi anni.

**Giovanni Gargano**  
**Vincenzo Guastella**

# Operatore Economico autorizzato concessione dello “status”

*I concetti di “violazioni gravi o ripetute” e di “reati gravi”  
con riferimento alla revoca delle autorizzazioni doganali*

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

## **T.A.R. Friuli Venezia Giulia – Sentenza n. 216/2025 pubblicata il 24.05.2025**

**Abstract:** nel commentare la sentenza amministrativa intervenuta in materia di revoca delle autorizzazioni doganali, il contributo si sofferma sui concetti di “assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale” e di “reati gravi” previsti dall’art. 39, 1° par., lett. a) del Reg. UE 952/2013 (d’ora in avanti anche CDU) quale requisito da valutare, ad esempio, per il rilascio dell’autorizzazione alla costituzione della garanzia globale, per la dilazione di pagamento, per il regime speciale del deposito doganale e per il transito. La norma, inoltre, risulta rilevante anche ai fini della concessione dello status di operatore economico autorizzato.

La qualificazione giuridica di tali concetti – violazioni gravi o ripetute e reati gravi – è, peraltro, stata oggetto anche di recenti interventi di prassi dell’ADM.

Nel citato arresto giurisprudenziale il T.A.R. del Friuli-Venezia Giulia ha analizzato le disposizioni unionali applicabili al caso concreto fornendo un’interpretazione scrupolosa delle norme che riguardano alcuni istituti agevolativi – a titolo esemplificativo l’autorizzazione a pagare in maniera differita un debito doganale, anziché all’atto di ogni singola operazione di sdoganamento – norme che, in quanto derogatorie del regime ordinario, necessitano di un approccio puntuale e rigoroso.

### **Il fatto**

Il caso oggetto della sentenza in esegesi trae origine dal rilascio, da parte dell’Ufficio doganale, nell’ambito delle Customss Decisions – di una serie di autorizzazioni richieste dal Sig. (Tizio), spedizioniere doganale, ed esattamente:

1. autorizzazione alla costituzione di una garanzia globale ai sensi dell’art. 89 paragrafo 5, del Reg. UE n. 952/2013;
2. autorizzazione alla dilazione di pagamento sul conto di debito ai sensi dell’art. 110, lettera b),

del Reg. UE n. 952/2013;

3. autorizzazione alla presentazione delle merci presso un luogo approvato dalle Autorità doganali ai sensi dell’art. 139, paragrafo 1, del Reg. UE n. 952/2013;
4. autorizzazione alla gestione di strutture di deposito per il deposito doganale delle merci, ai sensi dell’art. 211, paragrafo 1, lettera b), del Reg. UE n. 952/2013;
5. autorizzazione allo status di speditore autorizzato, che consente di vincolare le merci al regime del

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.*

transito unionale senza presentarle in dogana e autorizzazione allo status di destinatario autorizzato, che consente di ricevere le merci in circolazione in regime di transito unionale in un luogo autorizzato, ai sensi dell'art. 233, paragrafo 4, lettere a) e b), del Reg. UE n. 952/2013.

Il soggetto autorizzato, che dalla data del rilascio delle autorizzazioni fino al 2024 aveva regolarmente adempiuto a tutti i pagamenti nei termini, nel 2024, alle previste scadenze, aveva iniziato a non adempiere più al pagamento degli im-

porti iscritti sul proprio conto di debito, salvo poi, nella maggior parte dei casi, pagare in ritardo i tributi e le sanzioni correlate, in misura ridotta, avvalendosi del ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. n.472/1997.

Per le scadenze non adempiute nei termini, neanche in ravvedimento operoso, l'importo dovuto era stato recuperato dall'Ufficio doganale che, quindi, aveva irrogato la sanzione amministrativa nella misura piena.

Ciò posto e considerato che gli inadempimenti/ritardati pagamenti si erano

protratti nel tempo, l'Ufficio nel contraddittorio con l'interessato aveva evidenziato che – in conseguenza dei ritardati ed omessi pagamenti – non risultava rispettato il requisito stabilito dall'art. 39, paragrafo 1, lettera a), del Reg. UE n.952/2013 a cui fa rinvio l'art. 95, paragrafo 1, lettera b), del Reg. UE n.952/2013 in materia di garanzia globale, ossia *"l'assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale ..."*.

Dopo la revoca dell'autorizzazione alla costituzione della garanzia globale, l'Ufficio aveva revocato



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

**AEO**

**LA TUA GARANZIA DI PROFESSIONALITÀ**

**Esperienza pluridecennale nei servizi di:**

- Espletamento delle formalità doganali import-export
- Centro elaborazione dati Intrastat
- Magazzino doganale di temporanea custodia merci estere
- Deposito doganale privato merci estere
- Deposito IVA

**📍** Via dei Trasporti, 2/A - 41012 Carpi (MO)  
**☎** Telefono: 059 657001  
**✉** E-mail: [info@samasped.com](mailto:info@samasped.com)  
**🌐** Sito web: [www.samasped.com](http://www.samasped.com)

anche tutte le autorizzazioni connesse ed aveva escusso la polizza fideiusoria a prima richiesta emessa a garanzia del conto di debito.

Ed infatti:

- la dilazione di pagamento può essere concessa solo previa costituzione di una garanzia che nella specie doveva essere globale, in quanto doveva avere ad oggetto l'importo dei diritti doganali relativi a più dichiarazioni presentate dal **Sig. Tizio** (mandatario/rapresentante in dogana dei clienti per cui prestava l'attività di spedizioniere);
- la gestione di strutture di deposito doganale e la presentazione delle merci presso un luogo approvato possono essere autorizzate se il soggetto che richiede la relativa autorizzazione costituisce una garanzia, a norma dell'art. 89 del Reg. UE n.952/2013, per i diritti doganali che possono sor-

gere e offre tutte le necessarie garanzie di un ordinato svolgimento delle operazioni, non solo garantendo le obbligazioni doganali che possono sorgere per tali operazioni, ma anche pagando tempestivamente le obbligazioni doganali che sorgono;

- lo status di speditore autorizzato del transito è rilasciato esclusivamente ai richiedenti già autorizzati a fornire una garanzia globale;
- lo status di destinatario autorizzato del transito può essere rilasciato esclusivamente a soggetti che sono già autorizzati alla presentazione delle merci presso un luogo approvato e che, pertanto, hanno già dovuto essere autorizzati a costituire una garanzia.

Avverso i provvedimenti di revoca della garanzia globale e di autorizzazione alla dilazione di pagamento

sul conto di debito la parte aveva proposto gravame innanzi al giudice tributario, impugnando le altre autorizzazioni avanti al giudice amministrativo<sup>(3)</sup>.

Nel giudizio tributario il ricorrente aveva anzitutto sostenuto che l'assenza di ripetute o gravi violazioni della normativa doganale e fiscale era un requisito rilevante solo nei confronti di soggetti che possiedono lo status di AEO ai sensi dell'art. 39 CDU<sup>(4)</sup>.

Aveva comunque contestato che la propria condotta potesse configurare ripetute o gravi violazioni della normativa doganale e fiscale, valorizzando anche il fatto che l'omesso, parziale o ritardato pagamento dei diritti era stato regolarizzato con ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 472/97.

Secondo il ricorrente, inoltre, l'Ufficio avrebbe dovuto applicare l'art. 24 – 2° par. del Reg. di esecuzione UE

3) Ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. n. 546/1992 "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati [...] le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio".

4) **Art. 39 CDU Concessione dello status (AEO):** I criteri per la concessione dello status di operatore economico autorizzato sono i seguenti: a) assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, compresa l'assenza di trascorsi di reati gravi in relazione all'attività economica del richiedente; b) dimostrazione, da parte del richiedente, di un alto livello di controllo sulle sue operazioni e sul flusso di merci, mediante un sistema di gestione delle scritture commerciali e, se del caso, di quelle relative ai trasporti, che consenta adeguati controlli doganali; c) solvibilità finanziaria, che si considera comprovata se il richiedente si trova in una situazione finanziaria sana, che gli consente di adempiere ai propri impegni, tenendo in debita considerazione le caratteristiche del tipo di attività commerciale interessata; d) con riguardo all'autorizzazione di cui all'articolo 38, paragrafo 2, lettera a), il rispetto di standard pratici di competenza o qualifiche professionali direttamente connesse all'attività svolta; e) con riguardo all'autorizzazione di cui all'articolo 38, paragrafo 2, lettera b), l'esistenza di adeguati standard di sicurezza, che si considerano rispettati se il richiedente dimostra di disporre di misure idonee a garantire la sicurezza della catena internazionale di approvvigionamento anche per quanto riguarda l'integrità fisica e i controlli degli accessi, i processi logistici e le manipolazioni di specifici tipi di merci, il personale e l'individuazione dei partner commerciali.

2447/2015 (RE)<sup>5)</sup>, a norma del quale il criterio di cui all'art. 39, lett. a) del CDU può ritenersi soddisfatto se l'autorità ritiene che l'infrazione sia di rilievo trascurabile rispetto al numero delle operazioni fatte dalla società e non ha dubbi circa la buona fede del richiedente.

Nel respingere il ricorso, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado<sup>6)</sup> – aveva, anzitutto, rilevato che il predetto requisito non riguarda solo gli operatori economici autorizzati (AEO), ma anche l'autorizzazione alla costituzione della garanzia globale da parte di soggetti che non rivestono quello *status*, ai sensi dell'art. 95, par.1, lett. b), CDU.

La Corte, dunque, valutato che la parte ricorrente non aveva contestato l'esistenza degli omessi, parziali o ritardati pagamenti – con ciò confermando l'esistenza di ripetute violazioni della normativa doganale – ave-

va ritenuto che tale circostanza fosse già *“di per sé sufficiente a giustificare i provvedimenti di revoca dell'Autorità doganale”*, considerato che l'art. 39, lett. a) del CDU fa chiaro riferimento all'assenza di violazioni *“gravi” o “ripetute” e “l'uso della disgiuntiva o”* significa che la sussistenza di una sola di tali condotte – nel caso di specie le violazioni indubbiamente ripetute – *“è sufficiente per ritenere non più soddisfatto il requisito previsto dalla norma”* fermo restando, comunque, *“la sussistenza, nella fattispecie in esame, anche del carattere della gravità”*, considerato che il mancato pagamento del quantum dovuto, rapportato all'importo della garanzia prestata per la dilazione di pagamento, non poteva certo essere considerato un inadempimento trascurabile.

La Corte aveva poi osserva-

to che l'aver il ricorrente provveduto al ravvedimento operoso (peraltro per parte e non per tutte le violazioni) non valeva ad escludere il verificarsi dei plurimi ritardi, ma aveva solo comportato, in uno al pagamento del dovuto, la riduzione delle sanzioni ex art. 13 D.lgs. 472/1997.

Con riguardo, infine, alla contestata violazione dell'art. 24 del Regolamento di esecuzione (UE) 2447/2015, il giudice tributario aveva osservato che tale norma non pone in capo all'Amministrazione doganale, *“un obbligo di non procedere alla contestazione, ma rimette all'Ufficio la valutazione del rispetto del criterio di cui all'art. 39 lett. a) , avuto riguardo all'entità dell'infrazione, al numero ed ampiezza delle operazioni correlate ed alla buona fede del richiedente”*, valutazione che, evidentemente, alla luce di tutte le precedenti considerazioni *“non ha avuto esito positivo per il richiedente”*.

---

5) **Articolo 24 Reg. (UE) 2447/2015 Conformità [Articolo 39, lettera a), del codice] - 1.** Nel caso in cui il richiedente sia una persona fisica, il criterio di cui all'articolo 39, lettera a), del codice è considerato soddisfatto se, nel corso degli ultimi tre anni, il richiedente e, se del caso, l'impiegato responsabile delle questioni doganali del richiedente, non hanno commesso violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale e non hanno avuto precedenti di reati gravi in relazione alla loro attività economica. Nel caso in cui il richiedente non sia una persona fisica, il criterio di cui all'articolo 39, lettera a), del codice è considerato soddisfatto se, nel corso degli ultimi tre anni, nessuna delle persone di seguito indicate ha commesso violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale o ha avuto precedenti di reati gravi in relazione alla propria attività economica: a) il richiedente; b) la persona responsabile del richiedente o che esercita il controllo sulla sua gestione; c) l'impiegato responsabile delle questioni doganali del richiedente. 2. Tuttavia, il criterio di cui all'articolo 39, lettera a), del codice può essere considerato soddisfatto se l'autorità doganale competente a prendere la decisione ritiene che un'infrazione sia di rilievo trascurabile rispetto al numero o all'ampiezza delle operazioni doganali correlate e non ha dubbi circa la buona fede del richiedente. 3. Se la persona di cui al paragrafo 1, lettera b), è stabilita o ha la propria residenza in un paese terzo, l'autorità doganale competente a prendere la decisione valuta il rispetto del criterio di cui all'articolo 39, lettera a), del codice sulla base delle scritture e delle informazioni disponibili. 4. Se il richiedente risulta stabilito per meno di tre anni, l'autorità doganale competente a prendere la decisione valuta il rispetto del criterio di cui all'articolo 39, lettera a), del codice sulla base delle scritture e delle informazioni disponibili.

6) Sentenza Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Gorizia n. 63 del 16.10.2024.

Se questo è l'esito del giudizio tributario, in sede giudiziaria amministrativa la decisione (in commento) del T.A.R. F.V.G., nel richiamare la statuizione tributaria, ha poi evidenziato il rapporto di presupposizione che sussiste tra la revoca dell'autorizzazione alla garanzia globale e le altre autorizzazioni, ritenendo quindi che la legittimità della revoca di queste ultime discendesse dalla revoca della prima.

Il T.A.R. ha anche riconosciuto che lo spedizioniere che non ottempera regolarmente e tempestivamente ai propri obblighi non consente l'ordinato svolgimento delle operazioni doganali, cosa che risulta particolarmente evidente *“se l'inadempienza concerne il pagamento delle obbligazioni tributarie annotate sul conto di debito dello spedizioniere: la dogana si trova infatti a dover escutere il fideiussore, che dopo aver pagato avrà diritto ad agire in regresso sia nei confronti dello spedizioniere doganale, sia nei confronti dei suoi clienti che con ogni probabilità gli avevano già fornito, come peraltro nella fattispecie è stato accertato, la provvista necessaria per il pagamento dei diritti doganali”*.

### Commento

Nella fattispecie appena descritta vengono in rilievo le norme unionali che disciplinano gli istituti doganali che presuppongono la presentazione di una garanzia, evidenziandone la funzione centrale nell'architettura del sistema doganale.

In tale prospettiva, il CDU ha significativamente innovato la materia, rafforzando l'allineamento delle norme applicabili ai regimi speciali.

In particolare, le disposizioni orizzontali di cui agli artt. 210 e ss. CDU hanno introdotto una cornice normativa comune per profili essenziali quali il rilascio delle autorizzazioni, la prestazione della garanzia e gli obblighi di controllo e tenuta delle scritture.

Tale intervento ha contribuito a rendere più omogeneo il sistema, superando in parte la frammentazione che caratterizzava il precedente assetto normativo, pur lasciando ferme le specificità proprie di ciascun regime.

In questo contesto, la garanzia assume un ruolo centrale e trasversale, configurandosi come strumento imprescindibile di tutela degli interessi finanziari dell'Unio-

ne, destinato ad accompagnare l'obbligazione doganale dalla sua insorgenza fino alla sua estinzione.

Rispetto alla costituzione della garanzia, una delle questioni maggiormente controverse attiene alla valutazione dei requisiti e delle condizioni previsti dalla normativa unionale non solo in sede di rilascio dell'autorizzazione ma anche in sede di revoca delle stesse, trattandosi di requisiti che devono persistere anche per il mantenimento dell'autorizzazione.

Il riferimento è, evidentemente, al requisito di cui all'art. 39 lett. a) CDU<sup>(7)</sup> richiamato dall'art. 95 CDU e cioè all'*assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, compresa l'assenza di reati gravi in relazione all'attività economica del richiedente*.

Tale disposizione introduce clausole generali dal contenuto indeterminato, la cui applicazione implica necessariamente un margine di apprezzamento da parte dell'Amministrazione.

Sul punto, parte della dottrina ha osservato che i concetti di violazioni gravi o ripetute e anche di reati gravi individuati dalla normati-

7) **Art. 39 CDU Concessione dello status (AEO)**: I criteri per la concessione dello status di operatore economico autorizzato sono i seguenti: a) *assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, compresa l'assenza di trascorsi di reati gravi in relazione all'attività economica del richiedente*.

va europea comportano una discrezionalità molto ampia in capo all'Amministrazione doganale, tale da sfociare quasi in una valutazione metagiuridica.

Esemplificativamente: quando una violazione è ripetuta? Qual è la base della valutazione?

Ed ancora: quando una violazione è "grave"? e quando un reato è grave in relazione all'attività economica?

I dubbi fin qui riportati sono stati affrontati dalla giurisprudenza, che ha contribuito a chiarire alcuni profili, evidenziando, come avve-

nuto ad esempio nel caso sopra esaminato, che la reiterazione delle violazioni è già di per sé un elemento rilevante per attestare la minore affidabilità del soggetto, anche a prescindere dal ravvedimento operoso.

Molti dubbi sono stati recentemente delimitati anche da ADM, con Circolare n. 9/2024 del 05/04/2024 (che sostituisce la Circolare 36/D del 28 dicembre 2007).

Utili indicazioni interpretative, inoltre, sono fornite anche dagli Orientamenti pubblicati dalla Commissione europea, che, seppur non

giuridicamente vincolanti, costituiscono le Linee guida di carattere operativo utilizzate in tutti gli Stati membri<sup>8)</sup>.

Nello specifico, la Circolare, a cui si rinvia per una lettura puntuale, ha dettato istruzioni precise in materia di AEO, esaminando, quindi, anche questi concetti. Infatti, anche il riconoscimento dello status di AEO, che comporta l'accesso a molteplici agevolazioni e semplificazioni in ambito doganale, presuppone l'assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, compresa l'assenza

8) Documento della Commissione Europea TAXUD/B2/047/2011-Rev. 6, 11 marzo 2016.



**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



di reati gravi in relazione all'attività economica.

Nella Circolare vengono richiamati – a supporto della corretta applicazione dell'art. 39, lett. a) CDU – sia l'articolo 24 RE<sup>9)</sup> (oggetto di importante modifica introdotta con il Regolamento di esecuzione (UE) n. 2020/1727), sia l'articolo 28 RD<sup>10)</sup>.

In particolare, secondo la Circolare, il legislatore unionale all'art. 24 RE ha previsto una più netta distinzione tra le modalità di gestione delle "infrazioni doganali e fiscali" e quelle concernenti i "reati gravi", chiarendo – sotto il profilo temporale – che mentre per i reati gravi non viene in considerazione alcun limite temporale, con riguardo alle infrazioni doganali e/o fiscali, tale limite è di tre anni, decorrenti dal momento in cui l'illecito è stato commesso.

La Circolare, in ogni caso, evidenzia che sia le infrazioni gravi e/o reiterate della normativa doganale e fiscale sia i reati gravi sono ritenuti rilevanti solo se:

- sono commessi dai soggetti individuati dalla norma, *alias*:

- i) il richiedente;
- ii) il dipendente o i dipendenti responsabili delle questioni doganali del richiedente;
- iii) la persona o le persone responsabili del richiedente o che esercitano il controllo sulla sua gestione;

- sono correlati all'attività economica del richiedente o ad altre attività economiche nell'ambito delle quali i medesimi soggetti rivestono uno dei ruoli considerati dalla citata norma unionale.

Sono, invece, ininfluenti le infrazioni e i reati commessi dalle persone fisiche nella loro sfera privata.

Ed ancora, sono considerate gravi o ripetute *"le infrazioni di carattere amministrativo, in materia doganale e/o fiscale che per la loro natura, entità o frequenza, compromettono il rapporto di fiducia con le Amministrazioni fiscali"*.

Invece, per quanto riguarda la commissione di reati gravi, da un lato, la Circola-

re individua alcune ipotesi in cui, nonostante la presenza di una sentenza di condanna irrevocabile, è comunque possibile ritenere soddisfatto il criterio della conformità e procedere, conseguentemente, al rilascio o al mantenimento dell'autorizzazione AEO; dall'altro lato, individua un elenco di reati da considerare gravi, con la precisazione, anche qui, che sono esclusi i reati commessi dalle persone fisiche in relazione alla propria sfera personale.

In ogni caso, il documento di prassi sottolinea che tali ipotesi sono chiaramente suscettibili di continua evoluzione, nel rispetto della legislazione penale vigente, ed invita gli Uffici ad effettuare un approfondimento qualora dall'analisi delle fattispecie concrete emergano degli elementi che inducono a discostarsi dall'elencazione.

In definitiva, l'analisi congiunta della normativa unionale, della prassi amministrativa e della più recente elaborazione giurisprudenziale

9) L'art. 24, paragrafo 1, RE stabilisce che: *"il criterio di cui all'articolo 39, lettera a), del codice è considerato soddisfatto se: a) non è stata adottata alcuna decisione da parte di un'autorità amministrativa o giudiziaria che concluda che una delle persone di cui alla lettera b) ha commesso nel corso degli ultimi tre anni, violazioni gravi o ripetute della normativa doganale o fiscale in relazione alla propria attività economica compresa, se del caso, l'attività economica del richiedente: i) il richiedente; ii) il dipendente o i dipendenti responsabili delle questioni doganali del richiedente; iii) la persona o le persone responsabili del richiedente o che esercitano il controllo sulla sua gestione."*

10) Regolamento delegato (UE) 2446/2015. Nello specifico, il paragrafo 2 dell'art. 28 di tale Regolamento prevede che: *"se è pendente un procedimento penale che pone in dubbio la capacità del richiedente di soddisfare le condizioni di cui all'art.39, lett. a) del codice, il termine per adottare la decisione è prorogato del tempo necessario per concludere tale procedimento"*.

ziale conferma come i concetti di "violazioni gravi o ripetute" e di "reati gravi" costituiscano elementi centrali nella valutazione di affidabilità dell'operatore economico, assumendo un ruolo decisivo sia nella fase di rilascio sia in quella di mantenimento delle autorizzazioni doganali.

In tale contesto, le disposizioni normative e gli interventi di prassi forniscono una base interpretativa complessivamente solida e idonea ad orientare l'azione amministrativa verso un'applicazione uniforme e non arbitraria. La

progressiva sistematizzazione dei criteri valutativi contribuisce, infatti, a delimitare l'ambito di operatività delle clausole generali, favorendo una maggiore coerenza nelle decisioni adottate dagli Uffici.

Le nozioni sopra richiamate, tuttavia, si caratterizzano per una necessaria e intrinseca elasticità che impone una rigorosa valutazione casistica orientata a riscontrare la sussistenza e la permanenza di quei segnali di affidabilità che gli operatori economici devono dimostrare nei rapporti con l'Amministrazione doganale, specialmente quando inten-

dono accedere a benefici e semplificazioni.

Sotto il profilo operativo, dunque, il quadro delineato impone agli operatori economici un approccio particolarmente rigoroso nella gestione degli adempimenti doganali e fiscali: la reiterazione di irregolarità, anche se successivamente sanate con ravvedimento operoso, può, infatti, incidere in modo significativo sulla valutazione complessiva di affidabilità, con possibili effetti pregiudizievoli sulla continuità delle semplificazioni e dei benefici accordati.



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)

# Controlli Doganali e Intelligenza Artificiale

*La materia doganale presenta una particolare propensione al trattamento delle informazioni mediante sistemi di intelligenza artificiale*

La materia doganale, dato il suo spiccato contenuto tecnico, presenta una particolare propensione al trattamento delle informazioni mediante sistemi di intelligenza artificiale. Un sistema di regole che recepisce prescrizioni e processi che riflettono dati di carattere merceologico, commerciale, logistico, statistico, costituisce, infatti, un ambiente adatto a forme di elaborazione di algoritmi. La prospettiva dove tale elaborazione può esprimere risultati che possono valorizzare l'efficienza del sistema doganale è quella dei controlli e della connessa valutazione dei rischi.

Il tema trova un aggancio recente nell'entrata in operatività dell'applicativo denominato Autentica che, come è noto, permette di verificare l'origine dei prodotti e di contrastare fenomeni di contraffazione. Tale sistema, nell'ambito e nella prospettiva di una trasforma-

zione in senso digitale dell'attività della pubblica amministrazione, opera mediante l'utilizzo di algoritmi che sono in grado di scrutinare l'origine dei prodotti e intercettare i falsi.

Nel descritto contesto, il ricorso all'intelligenza artificiale dovrebbe potenziare la capacità dei sistemi di controllo e, conseguentemente, avvalorarne l'efficienza sia in termini di rispetto della legalità, sia in termini di ricadute sugli operatori.

In una prospettiva più ampia, le aree in cui l'intelligenza artificiale può esplicare effetti valutabili in termini di efficienza sono, oltre all'ambito dei controlli, quello dei servizi resi agli operatori (ad esempio, le informazioni vincolanti) e quello, assai delicato, della gestione di alcune dinamiche processuali.

Tale prospettiva non è tuttavia esente da rischi. Si deve considerare, innanzitutto, il tema della qualità dei dati acquisiti dai sistemi

di intelligenza artificiale e la relativa metodologia di acquisizione: il livello della prima, infatti, condiziona il livello e l'impatto dei risultati. Si devono poi considerare i profili di potenziale opacità del ragionamento algoritmico, mentre la trasparenza dell'iter valutativo costituisce un presidio irrinunciabile per la tutela dell'operatore e, più in generale, del contribuente.

Si devono poi considerare le situazioni che implicano delicate operazioni di ponderazione tra valori (ad esempio, il giudizio di proporzionalità), che non sembrano poter essere devolute ai risultati di una elaborazione algoritmica.

Le suddette criticità trovano conferma in importanti strumenti internazionali e dell'Unione europea. Va ricordata la convenzione di Vilnius del 2024 del Consiglio d'Europa che disciplina l'utilizzo dell'intelligenza artificiale nella prospettiva della tutela dei diritti umani, richiedendo trasparenza

dei processi, affidabilità, responsabilità e verifica dei risultati.

Va poi ricordato il regolamento dell'unione europea numero 1689 del 2024 che stabilisce regole armonizzate sull'intelligenza artificiale e che sarà interamente applicabile a decorrere da agosto 2026. Tale regolamento individua quali principi di fondo dell'utilizzo dei sistemi di intelligenza artificiale quello della trasparenza, dell'accuratezza, postulando altresì la ne-

cessità di una sempre immanente presenza della sorveglianza umana sui risultati prodotti.

Tutto ciò senza voler menzionare gli ulteriori rilevanti profili legati al rispetto delle regole di privacy con riguardo alla raccolta di dati funzionali ai processi di intelligenza artificiale. Si consideri inoltre che il nuovo codice doganale, di prossima emanazione, valorizza il ricorso all'intelligenza artificiale, rilevandone il significativo impatto sull'attivi-

tà delle autorità doganali degli Stati membri.

Se dunque la giurisprudenza riconosce la bontà del ragionamento algoritmico in alcune fasi del procedimento amministrativo, occorre tuttavia che resti in ogni caso l'indispensabile intervento del fattore umano ai fini della valutazione del risultato finale onde assicurare la responsabilità in merito al risultato dell'algoritmo e alle implicazioni che ne derivano per gli operatori.

**Fabrizio Vismara**

**MESTIERI**  
CENTRO ASSISTENZA DOGANALE AEO

*"Sin dal 1981,  
risolvere i vostri problemi  
è il nostro lavoro quotidiano"*

**DOGANALISTI SPECIALIZZATI  
IN CONSULENZA E FORMAZIONE NELL'AMBITO  
DEL DIRITTO DOGANALE E DEL COMMERCIO INTERNAZIONALE**

Via dei Trasporti, 2/A - 41012 Carpi (MO)  
 Telefono: 059 657001  
 E-mail: [consulenza@cadmestieri.com](mailto:consulenza@cadmestieri.com)  
 LinkedIn: [CAD Mestieri S.r.l.](#)



## Origine doganale: la sostanza prevale sulla forma

*Per la determinazione dell'origine doganale conta la sostanza, non la forma. Con la sentenza n. 10635/2026, Corte di Cassazione segna un'importante svolta*

**P**er la determinazione dell'origine doganale conta la sostanza, non la forma. Con la sentenza n. 10635/2026, Corte di Cassazione segna un'importante svolta nell'interpretazione della normativa doganale europea, chiarendo che la lavorazione a freddo su tubi o condutture di origine cinese rappresenta una trasformazione sostanziale, in grado di determinare il cambio di origine doganale.

Una decisione destinata a fare scuola, che afferma un principio chiaro in materia di origine doganale: non è sufficiente un criterio formale, come il cambio di voce tariffaria, ma occorre guardare al Paese in cui il prodotto ha subito l'ultima lavorazione sostanziale.

Cambiano, così, i criteri per stabilire l'origine doganale dei tubi di acciaio: la sentenza chiarisce che la lavorazione a freddo su tubi o condutture di origine cinese

rappresenta una trasformazione irreversibile, in grado di determinare il cambio di origine doganale.

Un passaggio che supera l'impostazione seguita finora dall'OLAF, da cui erano scaturiti numerosi accertamenti da parte dell'Agenzia delle dogane nei confronti di imprese del settore siderurgico. In particolare, secondo l'Olaf, i prodotti importati, dichiarati di origine indiana, avrebbero avuto invece origine cinese, con conseguente applicazione di un dazio anti-dumping del 71,9%.

Una delle novità più significative della sentenza è il ribaltamento del dato formale, recepito nel regolamento di esecuzione della Commissione europea sull'origine doganale, per fare spazio a un criterio di natura sostanziale.

Com'è noto, infatti, l'art. 60, par. 2, Cdu, prevede che le merci alla cui produzione contribuiscono due o più Paesi o territori

sono considerate originarie del luogo in cui hanno subito l'ultima lavorazione o trasformazione rilevante, da determinarsi sulla base di criteri oggettivi. Gli artt. 32, 33 e 34 del Regolamento UE 2446/2015 (RD) stabiliscono che l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale deve essere: i) economicamente giustificata; ii) effettuata presso un'impresa attrezzata a tale scopo; iii) concludersi con la fabbricazione di un prodotto nuovo o abbia rappresentato una fase importante e irreversibile del processo di fabbricazione e iv) non essere riconducibile alle operazioni minime.

L'allegato 22-01 RD elenca, per alcune classi merceologiche, le operazioni di lavorazione o trasformazione che conferiscono alla merce origine non preferenziale.

La decisione della Corte di Cassazione afferma che, anche se la lavorazio-

ne non corrisponde alle previsioni dell'allegato 22-01 del Regolamento delegato 2246/2025 della Commissione europea, occorre guardare alla sostanza: le regole sull'origine individuate da tale allegato, devono, in ogni caso, rispettare il principio di acquisizione dell'origine non preferenziale della "lavorazione sostanziale" (art. 60, par. 2, Cdu).

È quindi possibile che vi sia una lavorazione sostanziale, idonea a determinare l'origine della merce, anche in assenza di un cambiamento di voce tariffaria. Le regole sulla classificazione doganale sono state concepite, infatti, in funzione di esigenze diverse e non al fine di consentire la determinazione dell'origine delle merci.

Secondo la Corte di Cassazione, dunque, "non è di per sé solo il "cambiamento di voce tariffaria" che assume una necessaria ma insufficiente valenza formale, ma è il "cambiamento" purché, sul piano della sostanza, "risulti" – ossia sia sorretto o giustificato – da un'effettiva "trasformazione".

Si tratta di un principio che segue le aperture già espresse dalla Corte di Giustizia nelle sentenze

Stappert (C-210/22 del 23/09/2023) e Direct Line Inox (C-827/24 del 2/09/2025), che hanno invalidato la regola di origine definita dalla Commissione europea, stabilendo che nel caso di un tubo trasformato a caldo che subisce una lavorazione a freddo, la merce acquisisce l'origine del Paese di trasformazione.

Ne consegue che, nella determinazione dell'origine doganale, occorre valutare la sostanza dell'operazione intervenuta sulla merce. Se la lavorazione eseguita nel Paese di esportazione - nel caso in esame in India - è irreversibile, allora il prodotto acquisisce l'origine doganale del Paese dove questa è avvenuta.

A prescindere dalle condizioni imposte dal regolamento delegato, pertanto, l'origine deve in ogni caso essere determinata sulla base del criterio dell'ultima trasformazione sostanziale della merce.

La sentenza in commento è destinata a riflettersi sui numerosi casi di applicazione dei dazi antidumping su tubi di acciaio importati. Come ricordato dalla Corte di Cassazione, infatti, anche la Commissione europea aveva av-

viato un'inchiesta sulle imprese indiane produttrici di tubi esaminate dall'Olaf, svolgendo una specifica attività di controllo in loco presso gli stabilimenti, per accertare le attività concretamente svolte e il livello di lavorazione del prodotto. A differenza dell'Olaf, che non aveva effettuato ispezioni presso le aziende esportatrici, la Commissione UE, a seguito di un'approfondita e attenta indagine, ha confermato l'origine indiana dei prodotti oggetto di contestazione (Reg. di esecuzione UE n. 2017/2093). Dall'indagine della Commissione è emerso, infatti, che la formatura a freddo effettuata in India ha trasformato sostanzialmente i prodotti interessanti, modificandoli in modo irreversibile le caratteristiche essenziali.

Il principio stabilito dalla sentenza della Corte di Cassazione è destinato a trovare applicazione anche in casi analoghi, in ragione della funzione nomofilattica da questa svolta. L'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione assume, quindi, lo stato di leading case anche per la risoluzione di casi analoghi.

**Sara Armella**



## Accise: escluso l'abbuono in caso di furto della merce

*Con l'ordinanza 3/04/2026, n. 8344, la Corte di Cassazione ha confermato la responsabilità del gestore di magazzino di custodia temporanea in caso di sottrazione di merci.*

Con l'ordinanza 3 aprile 2026, n. 8344, la Corte di Cassazione ha confermato la responsabilità del gestore di magazzino di custodia temporanea in caso di sottrazione di merci soggette ad accise.

La pronuncia assume particolare rilievo sia in materia di accise che ai fini IVA all'importazione, chiarendo che il furto della merce non integra un'ipotesi di caso fortuito o forza maggiore idonea a escludere l'esigibilità dell'imposta. Al contrario, la sottrazione del bene è assimilata a uno svincolo irregolare dal regime sospensivo, con conseguente immissione in consumo dei prodotti e insorgenza dell'obbligazione tributaria.

La controversia trae origine dall'applicazione dell'art. 4, comma 1, d.Lgs. 504/1995 (Testo unico accise, TUA), nella formulazione vigente all'epoca dei fatti e successivamente modificata dal d.Lgs. 180/2021. La disposizione nazionale rico-

nosceva l'abbuono d'accisa anche in presenza di fatti imputabili a colpa non grave, equiparandoli alle ipotesi di caso fortuito o forza maggiore.

La Suprema Corte, tuttavia, ha ritenuto che tale previsione fosse incompatibile con la disciplina unionale di cui all'art. 7, par. 4, della direttiva 2008/118/CE e all'art. 14, par. 1, della direttiva 92/12/CEE, che consentono l'abbuono esclusivamente nei casi di perdita o distruzione della merce dovuti a caso fortuito o forza maggiore accertati dall'autorità competente. L'abbuono generalizzato, dunque, costituirebbe una deroga al principio generale di esigibilità dell'accisa, coerentemente con la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea. Ai sensi delle pronunce dei giudici europei, infatti, la perdita fiscalmente rilevante deve consistere nella definitiva inutilizzabilità del prodotto, ossia nell'impossibilità mate-

riale che lo stesso possa essere rivenduto. Tale condizione non ricorre nel caso di furto, poiché la merce continua a esistere ed è potenzialmente destinabile al mercato illecito o parallelo.

L'ordinanza 8344/2026 della Cassazione assimila il concetto di furto alla nozione di "svincolo irregolare" dal regime sospensivo. La Corte richiama l'art. 2, comma 2, lett. b), TUA (d.lgs. 504/1995, Testo Unico accise), secondo il quale integra l'immissione in consumo anche lo svincolo irregolare della merce dal regime sospensivo. Ne consegue che la sottrazione del prodotto non determina la sua perdita definitiva, bensì la sua fuoriuscita incontrollata dal circuito doganale e fiscale e, dunque, una vera e propria immissione in consumo irregolare, con conseguente e necessaria esigibilità dell'accisa.

Quali sono gli effetti per gli operatori accise? La decisione consolida una forma di

responsabilità sostanzialmente oggettiva in capo al gestore del deposito o del magazzino di custodia temporanea: l'operatore resta obbligato al pagamento del tributo anche quando sia del tutto estraneo alla condotta illecita del terzo e abbia adottato tutte le misure di sicurezza normalmente esigibili. Il rischio del furto della merce è, dunque, ricondotto nell'alveo del rischio d'impresa.

L'ordinanza affronta, inoltre, il trattamento IVA dei beni sottratti al controllo doganale. Nel caso esaminato, le merci si trovavano in regime di custodia temporanea e non avevano ancora ricevuto una destinazione doganale definitiva. Si trattava, pertanto, di beni extra-UE per i quali l'IVA all'importazione non era ancora stata assolta.

La Corte di Cassazione ha osservato che, finché permane il regime di custodia temporanea, l'autorità doganale esercita un controllo pieno sui beni. La perdita di tale controllo, derivante dalla sottrazione illecita, assume rilevanza anche ai fini IVA, pertanto, il furto deve essere qualificato come sottrazione al controllo doganale e di svincolo irregolare dal regime doganale, sufficiente a rendere esigi-

bile l'IVA all'importazione.

La conclusione è particolarmente significativa, anche in considerazione della differenza strutturale tra il presupposto dei dazi doganali e quello dell'IVA all'importazione: mentre i dazi sorgono con l'introduzione della merce nel territorio doganale unionale, l'IVA presuppone l'immissione in consumo nel territorio nazionale. Secondo la Corte, tuttavia, la perdita del controllo doganale determina una convergenza degli effetti giuridici, rendendo esigibili entrambe le imposte, senza che possa riconoscersi alcuna forma di abbuono o non debenza.

L'ordinanza della Cassazione si pone in linea di continuità con la più recente giurisprudenza nazionale e unionale in materia di caso fortuito e forza maggiore, ossia in merito a eventi non evitabili, nonostante l'adozione di tutte le precauzioni necessarie.

Secondo la Suprema Corte, il furto non può essere caso fortuito o di forza maggiore, poiché il rischio di sottrazione rientra nella sfera organizzativa e gestionale del depositario autorizzato. Il caso fortuito richiede, infatti, sia un presupposto soggettivo, consistente nell'adozione di tutte le misure preven-

tive ragionevolmente esigibili, che un presupposto oggettivo, ossia circostanze eccezionali e imprevedibili estranee al controllo dell'operatore. L'assenza anche di uno solo di tali requisiti impedisce il riconoscimento dell'abbuono.

L'ordinanza n. 8344/2026 conferma, dunque, l'orientamento restrittivo della giurisprudenza in materia di accise e rafforza la natura oggettiva della responsabilità gravante sul gestore del deposito fiscale o del magazzino di custodia temporanea, sul quale può ricadere oggi il rischio economico derivante dalla sottrazione dei beni. Ciò in linea anche con le previsioni del Legislatore UE, a seguito della direttiva 2020/262 che ha ridefinito il sistema armonizzato delle accise europee, nel tentativo di coinvolgere tra i debitori solidali dell'imposta anche i titolari di depositi con licenza accise.

Per gli operatori del settore, il quadro interpretativo che emerge dalla decisione rende imprescindibile l'adozione di sistemi di sicurezza e controllo sempre più rigorosi, poiché l'estraneità al fatto illecito e l'assenza di colpa non risultano, di per sé, sufficienti a escludere l'obbligazione tributaria.

**Stefano Comisi**



## Rappresentante indiretto e Iva all'importazione

*Il rappresentante indiretto in dogana non risponde dell'Iva all'importazione e delle relative sanzioni per le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della riforma doganale del 2024*

Il rappresentante indiretto in dogana non risponde dell'Iva all'importazione e delle relative sanzioni per le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della riforma doganale del 2024. A confermarlo è la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, con le sentenze n. 781 e 800 dell'8 aprile 2026.

Il giudice del merito ha dato applicazione a un principio fondamentale in tema di rappresentanza doganale, sancito dalla Corte di Giustizia europea, con la sentenza 12 maggio 2022, C-714/20, la quale ha definitivamente chiarito che l'Iva all'importazione non rientra nella definizione di obbligazione doganale e non può dunque configurarsi nessuna responsabilità solidale in ordine a essa.

Com'è noto, l'art. 201 della Direttiva Iva (Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006, n.

2006/112/CE) impone agli Stati membri di designare, in fase di recepimento, i soggetti debitori dell'imposta sul valore aggiunto con un'espressa previsione normativa "sufficientemente chiara e precisa nel rispetto del principio della certezza del diritto".

La norma riconosce, pertanto, ai legislatori nazionali un potere discrezionale nell'individuare i soggetti passivi Iva, consentendo di estendere il novero dei soggetti debitori responsabili in solido con l'obbligato principale per il versamento dell'imposta.

Occorre ricordare che il previgente Testo unico delle leggi doganali (d.p.r. 23/01/1973, n. 43) non conteneva una simile previsione. Soltanto con l'introduzione dell'art. 27, comma 2, delle Disposizioni nazionali complementari al Codice doganale (Dnc, all. 1, d.lgs. 26 settembre 2024, n. 141), in vi-

gore dal 4 ottobre 2024, il legislatore ha inserito tra i diritti di confine l'Iva all'importazione.

Tale previsione supera il quadro normativo previgente, chiarendo che anche in relazione all'Iva all'importazione, si applica la normativa unionale in materia di individuazione del debitore e di estinzione dell'obbligazione doganale, giustificando, quindi, la possibilità di contestare la debenza dell'Iva anche al rappresentante indiretto.

Anche l'Agenzia delle dogane, con la circolare 4 ottobre 2024, n. 20/D, ha chiarito che soltanto con l'introduzione del nuovo art. 27 Dnc "tra i diritti di confine viene quindi esplicitamente menzionata l'imposta sul valore aggiunto", segnando un cambio radicale rispetto alla disciplina previgente.

Per tale ragione, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lom-

bardia ha escluso la tesi secondo cui l'art. 27 Dnc avrebbe natura interpretativa e, quindi, retroattiva. La norma in questione ha, infatti, carattere innovativo, avendo introdotto una disciplina che prima non figurava all'interno dell'ordinamento italiano. Di conseguenza, la sua applicazione non può che essere pro futuro, ossia per le operazioni doganali successive all'entrata in vigore delle Dnc (4 ottobre 2024).

Con le sentenze in esame, la Corte della Lombardia ha pertanto escluso la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per l'Iva all'importazione, ridefinendo le sanzioni dovute.

È lo stesso Codice doganale (art. 5, punto 18, Cdu) a chiarire, infatti, che per "obbligazione doganale" si intende "l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione".

Tale principio è stato recente confermato dalla stessa Corte Costituzionale, che, con la sentenza 3 luglio 2025, n. 93, ha ribadito la radicale diversità di natura, struttura e funzione tra Iva all'importazione e dazi doganali.

Mentre i dazi costituiscono diritti di confine con finalità di protezione economica e rappresentano risorse proprie dell'Unione europea, l'Iva è un'imposta interna sul consumo, governata dal principio di neutralità fiscale, che si realizza attraverso il meccanismo della detrazione in capo al soggetto passivo.

Le differenze ontologiche tra i due tributi rendono impossibile assimilare le due obbligazioni, confermando la necessità di un'espressa previsione normativa che sancisca la responsabilità del rappresentante doganale, in solido con l'importatore, per l'Iva all'importazione.

Solo con l'entrata in vigore dell'art. 27, comma 2, Dnc, la responsabilità del rappresentante doganale indiretto riguarda anche l'Iva all'importazione. È pacifico, infatti, nella giurisprudenza che per le operazioni in cui sono applicabili *ratione temporis* le disposizioni del TULD, la responsabilità doganale di un soggetto che si sia limitato a presentare la dichiarazione doganale attendendosi alle indicazioni ricevute dal proprio mandante non può mai estendersi

all'Iva all'importazione.

Con l'entrata in vigore delle Dnc resta valida, però, la precedente elaborazione giurisprudenziale relativa ai confini della responsabilità del rappresentante indiretto. Tale soggetto è chiamato a rispondere in solido con l'importatore soltanto nei limiti di sue eventuali violazioni del dovere di diligenza professionale (ex multis, Cass., sez. V, 4 agosto 2020, n. 16625; Cass., sez. V, 8 maggio 2019, n. 12141), tenendo sempre conto del caso concreto in cui egli si è trovato ad agire, delle informazioni di cui disponeva o di cui doveva disporre in considerazione dei suoi obblighi contrattuali (Corte di Giustizia, 17/11/2011, C-454/10).

La responsabilità del rappresentante indiretto non è automatica, e quindi oggettiva, ma richiede sempre che l'Amministrazione procedente dia prova di una specifica violazione della normativa doganale a questo imputabile e che gli sia sempre garantito il diritto di far valere le proprie ragioni difensive sia in fase procedimentale, che davanti a un giudice.

**Tatiana Salvi**



## Determinazione importi costitutivi nuovo quadro operativo

*La circolare n. 30, entrata in vigore il 1° dicembre 2025, ha per oggetto la semplificazione della determinazione degli importi facenti parte del valore in dogana delle merci.*

Con la circolare n. 30 del 2025, entrata in vigore il 1° dicembre 2025 e avente a oggetto la semplificazione della determinazione degli importi facenti parte del valore in dogana delle merci, l’Agenzia delle dogane ha recepito gli orientamenti unionali della Taxud/A6/2024/1621936, sostituendo integralmente la precedente circolare in materia n. 5/D/2017.

La novità riguarda soprattutto i casi in cui alcuni elementi del valore — come royalties, licenze, costi di progettazione o altri importi non immediatamente quantificabili — non sono disponibili al momento dell’importazione. Con le nuove regole, gli importatori possono ottenere un’autorizzazione che permette di calcolare il valore in modo forfettario, utilizzando una metodologia uniforme e riconosciuta.

Il provvedimento disciplina l’istituto della semplificazione del valore in dogana, di cui all’art. 73, Reg. 952 del 1993 (CDU), che consente

agli operatori, nel solo regime di importazione e sotto il metodo del valore di transazione (art. 70 CDU), di forfettizzare la determinazione di importi o elementi del valore (che devono essere inclusi nel valore in dogana, come le royalties, o sottratti a esso, come le spese di cui all’art. 72 CDU), che non sono quantificabili al momento dell’accettazione della dichiarazione doganale.

L’obiettivo principale è quello di garantire la certezza del diritto, tutelare la corretta riscossione dei diritti doganali ed evitare il ricorso sistematico alla dichiarazione semplificata (art. 166 CDU), che rimanderebbe a un momento successivo la definizione degli importi che costituiscono il valore in dogana tramite complesse dichiarazioni complementari.

Per ottenere l’autorizzazione denominata Customs Value Authorization (CVA), l’importatore deve soddisfare specifici criteri stabiliti dall’art. 71, Reg. Del. 2446 del 2015 (RD):

Le condizioni di carattere oggettivo sono due: (a) l’utilizzo ordinario della dichiarazione semplificata comporterebbe costi amministrativi sproporzionati e un’elevata e ripetitiva onerosità informativa per l’azienda; (b) il valore doganale calcolato tramite semplificazione non differisce in modo significativo dal valore determinato in assenza dell’autorizzazione. L’operatore deve dimostrare tale equivalenza con dati oggettivi (es. storici o contabili). Va evidenziato che gli importi da includere o escludere dal valore in dogana nell’ambito della semplificazione in oggetto non possono essere quantificabili alla data di accettazione della dichiarazione d’importazione.

Le condizioni soggettive sono sostanzialmente tre: (a) assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale e di reati gravi connessi all’attività economica del richiedente;

(b) obbligo di un sistema contabile compatibile con i principi nazionali accettati (che faciliti gli audit doganali con registrazioni cronologiche) e un'organizzazione interna dotata di efficaci sistemi di controllo per prevenire transazioni illecite.

La domanda si presenta esclusivamente per via telematica tramite il sistema unionale delle decisioni doganali, precisamente il Trader Portal (TP) del sistema CDS, e può essere gestita direttamente dall'importatore o tramite un rappresentante diretto; la rappresentanza doganale indiretta è espressamente esclusa.

In sede di compilazione della domanda, il richiedente deve proporre una formula matematica o metodo di calcolo specifico per individuare un determinato elemento del valore in dogana secondo criteri specifici, non quantificabili alla data di accettazione della dichiarazione in dogana e dovrà altresì indicare i motivi della scelta del metodo/formula di calcolo proposti e basati su dati contabili storici e coerenti.

La scelta di tale metodo può essere giustificata, ad esempio, facendo riferimento a informazioni contenute nei contratti di vendita e in altri documenti relativi ai

contratti di vendita, ai contratti di trasporto, alle polizze assicurative, agli accordi di licenza, a indicazioni risultanti da dichiarazioni doganali relative a un determinato periodo di riferimento prima della presentazione della domanda.

Tra gli allegati obbligatori figurano una relazione dettagliata, file Excel operativi, indicazione di Incoterms e contratti/accordi commerciali pertinenti (es. contratti di licenza per royalty o contratti di trasporto).

Con l'invio dell'istanza finalizzata all'autorizzazione per la semplificazione della determinazione degli importi facenti parte del valore in dogana delle merci tramite il sistema CDS, la domanda risulta registrata.

Entro il termine di trenta giorni dall'invio, l'Ufficio Origine e Valore verifica la completezza formale della domanda. Se mancano elementi necessari per una compiuta valutazione l'Ufficio concede un termine integrativo, non superiore a 30 giorni, congelando i tempi complessivi (120 giorni, ex art. 22 CDU). Qualora decorra il suddetto termine senza che l'operatore fornisca le informazioni aggiuntive richieste, l'istanza si riterrà non accettata. Infine, se i 30 giorni previsti per accettare

la domanda scadono, prima che l'Autorità doganale la accetti o rifiuti, la stessa è considerata accettata, a meno che non siano state richieste ulteriori informazioni.

Dopo l'accettazione della domanda, l'Ufficio locale ADM competente (dove risiede la contabilità principale del richiedente) effettua i controlli per accertare la sussistenza dei requisiti previsti dall'art. 72 RD.

In particolare, l'Ufficio locale esamina la regolarità penale (acquisizione dei certificati relativi ai carichi pendenti e al casellario giudiziale presso le competenti Procure della Repubblica) e fiscale (assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale) dei soggetti richiedenti, valida il sistema contabile e analizza la congruità della formula proposta, trasmettendo infine una relazione tecnica entro il termine 60 giorni alla Direzione dogane – Ufficio Origine e Valore, unitamente a un parere circa il rispetto dei requisiti sottesi al rilascio della decisione di cui trattasi.

Il provvedimento finale è adottato dal Direttore centrale della Direzione Dogane entro 120 giorni dall'accettazione dell'istanza e notificato via CDS e Pec.

Per gli operatori certificati AEO, il termine complessivo

è ridotto a 90 giorni, in quanto il soddisfacimento dei principali requisiti previsti dall'art. 71 RD risulta già verificato in sede di rilascio dell'autorizzazione AEO.

Sebbene l'autorizzazione rilasciata abbia validità illimitata nel tempo, restano impregiudicati i poteri di verifica al momento dell'importazione o nel quadro del controllo a posteriori, volti ad appurare che il ricorso alla semplificazione corrisponda all'ambito di applicazione dell'autorizzazione e non sia indebitamente esteso a situazioni che non riguardano tale autorizzazione.

Il titolare della semplificazione del valore è tenuto a rispettare gli obblighi derivanti dalla decisione, compreso il ricorso alla semplificazione solo per le operazioni ivi contemplate e individuate, informando tempestivamente l'Ufficio Origine e Valore di qualsiasi elemento emerso dopo la decisione che potrebbe influenzare il suo mantenimento o il suo contenuto.

Nel caso in cui la richiesta di semplificazione del valore non possa essere accolta, così come presentata dal richiedente, oppure nei casi in cui l'Ufficio ritenga di emettere una decisione sfavorevole, quest'ultimo comunica al richiedente i moti-

vi in base ai quali la domanda non può essere accettata (preavviso di rigetto, ex art. 22, par. 6, CDU), concedendo all'importatore 30 giorni per presentare osservazioni.

Contro il diniego definitivo è ammesso ricorso al TAR del Lazio (entro 60 giorni) o ricorso straordinario al Presidente della Repubblica (entro 120 giorni).

Data la validità senza limiti di tempo (estesa via pec anche alle CVA già in essere al 31 dicembre 2025), l'Ufficio Centrale attiva ogni anno un monitoraggio obbligatorio. L'operatore deve inviare tramite canali dedicati (mail/pec) i dati di bilancio aggiornati per verificare il corretto allineamento della formula ai valori reali. La conclusione del monitoraggio con relativo aggiornamento della decisione è notificata mediante pec all'operatore economico a cura dell'Ufficio Origine e Valore.

L'Amministrazione può altresì effettuare un riesame dell'autorizzazione in caso di modifiche della normativa UE o su iniziativa del titolare. L'autorizzazione può essere sospesa se emergono indizi per una modifica/revoca o se l'operatore richiede tempo per adeguarsi a nuovi obblighi.

L'autorizzazione può esse-

re annullata con effetto retroattivo (ex tunc), se rilasciata sulla base di informazioni false o incomplete fornite dall'operatore consapevolmente. Ciò comporta il ricalcolo a posteriori del valore doganale effettivo su tutte le vecchie bollette e la notifica delle maggiori sanzioni/diritti. Viene invece revocata o modificata con efficacia pro-futuro (ex nunc) se cambiano i presupposti commerciali o normativi, obbligando l'operatore a dichiarare secondo i nuovi parametri (o con metodo ordinario) dalla data di notifica. In casi eccezionali a tutela del legittimo affidamento, l'effetto della revoca può essere differito fino a un anno.

La semplificazione introdotta dalla Circolare 30/2025 genera benefici non solo per chi importa, ma anche per chi esporta. Le aziende italiane che vendono all'estero possono contare su procedure più chiare e prevedibili quando i loro prodotti rientrano in Italia dopo lavorazioni o integrazioni effettuate in altri Paesi; una maggiore certezza nella determinazione del valore doganale riduce, infatti, il rischio di contestazioni, ritardi e costi aggiuntivi.

**Valentina Picco**

**Cristina Zunino**

## Gli Stati Generali dell' Agenzia de



Roma Palazzo



20 e 21 ma

## ADM: RIFORMA DOGANALE, E

Al tavolo *"Il punto sulla riforma doganale a due anni dalla presentazione del nuovo Codice"* hanno partecipato Domenico de Crescenzo - *Presidente del Consiglio Nazionale Spedizionieri Doganali*, Fabrizio Vismara - *Docente di diritto internazionale e tutela dei diritti e sistemi giuridici comparati presso l'Università degli Studi dell'Insubria*, Enrico Perticone - *doganalista e professore di merceologia doganale presso l'Università D'Annunzio di Chieti - Pescara*, Massimo De Gregorio - *Presidente di Anasped* e Stefano Rigato - *Presidente di Assocad*.

**R**oma, 20 maggio 2026 – Si è svolta a Palazzo Wedekind, nell'ambito della terza edizione degli Stati Generali dell' Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM), la sessione Dogane, dedicata al tema *"Frontiera europea: riforma doganale, e-commerce e compliance"*.

Ad aprire l'evento i saluti istituzionali del direttore dell' Agenzia, Roberto Alesse, di Maurizio Gasparri, Presidente della Commissione permanente Affari Esteri e Difesa del Senato, di An-

drea Mazzella, direttore Relazioni Internazionali di ADM e di Claudio Oliviero, direttore Dogane.

*"Il comparto doganale, attraversando l'intera filiera dei settori merceologici, rappresenta il punto di convergenza di ogni interesse, esigenza e criticità di imprese e cittadini. L'Agenzia tutela gli interessi erariali e della collettività, oltre che le esigenze di certezza e semplificazione degli operatori economici. Tutto ciò, senza mai abbassare la guardia nell'azione di prevenzione e contrasto*

# Stati Generali Dogane e dei Monopoli 2026

o Wedekind



aggio 2026



AGENZIA

# ADM

(Accise) (Dogane) (Giochi)



## -COMMERCE E COMPLIANCE

delle condotte illecite. Il fenomeno dell'e-commerce, per esempio, richiede un'elevata attenzione in termini di vigilanza e controllo. Basti considerare un dato: lo scorso anno sono state presentate ben 16 milioni di dichiarazioni in più rispetto al 2024. In altri termini, ogni mese, i sistemi dell'Agenzia hanno processato mediamente 1 milione e 300 mila dichiarazioni aggiuntive rispetto al 2024. In questo ambito di azione, l'Agenzia ha scelto di non inseguire il rischio, ma di anticiparlo. Lo testimonia l'aumento, nel 2025, di circa il 26% del numero dei controlli rispetto all'anno precedente, a fronte di un aumento del 18% circa del numero delle dichiarazioni. Un sofisticato sistema di controlli all'importazione ha permesso di individuare, prontamente, stupefacenti, rifiuti, prodotti contraffatti, armi e beni artistici" ha spiegato il direttore Alesse.

La sessione, articolata in tre tavoli tematici incentrati, rispettivamente, sulla riforma doganale, l'e-commerce e le innovazioni in dogana, ha visto la partecipazione di rappresentanti delle istituzioni pubbliche, del mondo accademico e dell'impresa.

"La sfida della nostra Direzione è chiara: non vogliamo aumentare i controlli fisici bloccando i traffici, ma vogliamo investire sull'innovazione tecnologica, sull'analisi preventiva del rischio e sull'uso dell'Intelligenza Artificiale per promuovere una cultura della compliance collaborativa" ha affermato il direttore Dogane, Claudio Oliviero, dopo essersi soffermato sul ruolo dell'Autorità Doganale Europea (EUCA), sull'EU Customs Data Hub e sulla nuova certificazione "Trust & Check", nonché sulle responsabilità etiche e ambientali legate al Green Deal europeo.

## Ciao Andrea



**È con profondo rammarico, che ci associamo al dolore per la scomparsa del caro, stimato collega Andrea Toscano, ricordato nella "Gazzetta di Parma".**

*"Fondatore dello Studio Toscano, consulente di Confindustria e docente, è morto a 80 anni durante un viaggio in Belgio.*

*La figura dell'esperto in servizi doganali è nata con Andrea Toscano. È grazie a questo stimato professionista parmigiano se oggi la materia ha assunto il rilievo che merita nel campo delle consulenze.*

*Dal 1970 al 1981 ha rivestito l'incarico di dirigente in una famosa casa di spedizioni internazionali. Poi, nel 1981, ha abbracciato la libera professione diventando imprenditore e costituendo lo Studio Toscano Srl. Fondatore e pioniere della materia doganale in Italia, ha sempre mantenuto il proprio studio di consulenza a Parma, cedendone un ramo nel 2019. Toscano ha quindi proseguito la propria attività professionale anche attraverso l'Accademia Toscano srl, oggi portata avanti dalla*

*figlia Nicoletta, nata dal suo primo matrimonio con Luisa, avvenuto nel 1976. Per quasi mezzo secolo Toscano è stato il consulente per le dogane dell'Unione parmense degli industriali. È stato l'iniziatore della figura degli esperti doganali per il lato aziende, era stimato per le sue grandi competenze sulla materia. La sua scomparsa ci addolora, lo ricordiamo come una persona di grande vitalità, umanità e simpatia. Iscritto all'albo dei giornalisti pubblicisti dal 1992, Toscano nel corso del tempo ha collaborato con diverse testate giornalistiche, tra cui Il Sole 24 Ore e Italia Oggi. Ha inoltre redatto delle pubblicazioni specialistiche a suo nome. Esperto di Confindustria Lo Studio Toscano, così come l'Accademia Toscano, si occupano di consulenza di commercio estero e legislazione doganale. Grazie alla sua professionalità, Andrea Toscano è stato fino all'ultimo membro del gruppo di esperti di legislazione doganale di Confindustria e della stessa commissione anche a Bruxelles, a livello europeo. Ha compiuto inoltre delle*

*docenze alla Bocconi, al Politecnico, al Ministero dello Sviluppo economico e per svariate Camere di commercio in tutta Italia. Essendo stato il primo a effettuare consulenze di commercio estero in Italia, sono state sue clienti tutte le maggiori aziende italiane. Nel corso del tempo ha formato parecchi colleghi doganalisti che ancora oggi ricordano con grande stima e affetto Andrea Toscano, come testimoniano i tanti attestati di stima e messaggi di cordoglio ricevuti dalla figlia Nicoletta.*

*Toscano ha sempre coltivato la passione per i viaggi, girando tutto il mondo sia per svago che per lavoro. Amava la montagna, ma negli ultimi anni trascorreva gran parte del tempo nella propria casa al mare. Amava stare in compagnia - ricordano i familiari - aveva un carattere aperto e gioviale. Tutti quelli che l'hanno conosciuto e oggi lo ricordano commossi, sottolineano la sua giovialità, simpatia ed empatia".*

## Il pericolo di utilizzare l'incoterms EXW

**P**rendo spunto da quanto ha scritto il mio amico avvocato Benedetto Santacroce a proposito della modalità di resa della merce. In verità non è possibile rendere le merci con resa EXW - franco fabbrica come da incoterms.

Con questa resa il venditore dovrebbe disinteressarsi di trasporto e delle dogane, portando così tutte le spese sul destinatario. Quali sono le controindicazioni utilizzando detta resa, che risultano essere le seguenti:

- lasciando al destinatario la scelta dello spedizioniere doganale per eseguire correttamente le formalità doganali quindi non conosce il prodotto e la relativa origine;
- negli scambi intracomunitari l'esportatore dovrà provare documentalmente che le merci hanno lasciato il Paese del mittente e sia stato consegnato al destinatario;
- lo spedizioniere doganale prescritto, per quanto riguarda le tariffe, non ha abituali rapporti con il mittente, quindi sarà più oneroso, senza calcolare



che la ditta mittente può beneficiare di tutte le facilitazioni offerte doganalmente, come AEO ovvero CAD;

- la ditta mittente poi nelle rese EXW, si deve limitare solamente a mettere a disposizione la merce senza sapere se il vettore prescritto è in condizione di eseguire il carico sul proprio mezzo.

A questo punto, considerata la mia lunga esperienza dei trasporti non mi resta che consigliare vivamente di eliminare la resa EXW, sostituendola con FCA (FREE CARRIER / FRAN-

CO VETTORE); con detto termine il venditore consegna la merce sdoganata per l'esportazione, al vettore o altra persona designata dall'acquirente nel luogo convenuto, magazzino del venditore, terminal. Il rischio passa al compratore al momento della consegna al vettore.

Tutto questo non toglie al mittente di scegliere un incoterms nel quale lo stesso si impegna a curare e pagare tutto il trasporto per le condizioni di favore offerte al venditore dallo spedizioniere doganale.

**Andrea Toscano**

**Codice doganale – Regime del perfezionamento passivo – Autorizzazione – Articolo 211, paragrafo 1, lettera a) del Codice doganale dell’Unione – Vincolo all’esportazione presso un ufficio doganale non designato nell’autorizzazione e situato in uno Stato membro diverso da quello che ha rilasciato tale autorizzazione – Obbligazione doganale sorta in seguito a un’inosservanza – Esenzione – Articolo 86, paragrafo 6, del Codice doganale dell’Unione – Obbligazione doganale sorta a norma dell’articolo 77, paragrafo 1, lettera a), del Codice doganale dell’Unione**

*L’articolo 211, paragrafo 1, lettera a), del Codice doganale dell’Unione (“CDU”), deve essere interpretato nel senso che, in una situazione in cui merci dell’Unione destinate ad essere trasformate in un paese terzo sono vincolate al regime dell’esportazione presso un ufficio doganale che non è indicato come ufficio di vincolo nell’autorizzazione al perfezionamento passivo, tale disposizione osta all’esenzione parziale dai dazi all’importazione a titolo del perfezionamento passivo, prevista all’articolo 259, paragrafo 1, di detto regolamento.*

*L’articolo 86, paragrafo 6, CDU, deve essere interpretato nel senso che esso non è applica-*

*bile per analogia quando l’obbligazione doganale è sorta conformemente all’articolo 77, paragrafo 1, lettera a), di tale Codice, a seguito dell’immissione in libera pratica dei prodotti trasformati.*

L’Ufficio doganale principale C concedeva alla A GmbH, ricorrente nel procedimento principale, un’autorizzazione di perfezionamento passivo per la produzione, presso una società stabilita in Svizzera, di olio di arachidi trasformato risultante da operazioni di perfezionamento. L’autorizzazione al regime di perfezionamento passivo designava due uffici doganali tedeschi (l’ufficio doganale W e l’ufficio doganale Z) come uffici di vincolo, abilitati a tale titolo ad accettare le dichiarazioni di vincolo delle merci di esportazione temporanea a tale regime.

Nel periodo tra giugno 2016 e settembre 2017, la ricorrente nel procedimento principale ha acquistato nei Paesi Bassi olio di arachidi greggio immesso in libera pratica. Tale merce dell’Unione è stata dichiarata, presso un ufficio doganale nei Paesi Bassi, per l’esportazione diretta verso la Svizzera con l’indicazione del codice di regime doganale 1000 (esportazione definitiva senza regime precedente). A seguito delle opera-

zioni di perfezionamento in Svizzera, la Società A GmbH ha immesso in libera pratica nell’Unione il prodotto compensatore con il codice di regime doganale 4000 (immissione in consumo con contemporanea immissione in libera pratica di merci senza regime precedente). Per il valore in dogana, essa ha indicato il costo delle operazioni di perfezionamento effettuate in Svizzera e non il valore dell’olio di arachidi trasformato importato.

Con avviso di accertamento dei dazi all’importazione del 25/7/2018, l’Ufficio doganale principale C ha proceduto al recupero a posteriori dei dazi doganali in quanto la A GmbH non poteva beneficiare del regime di perfezionamento passivo non avendo dichiarato le merci dell’Unione con il codice di regime doganale 2100 (esportazione temporanea nell’ambito di un regime di perfezionamento passivo senza regime precedente) presso uno degli uffici doganali tedeschi designati nell’autorizzazione per il vincolo al regime di perfezionamento passivo.

La Società ha proposto ricorso avverso l’accertamento rilevando che non inciderebbe sull’applicazione del regime di perfezionamento passivo la circostanza che le dichiarazioni di

## onale e nazionale

esportazione fossero state presentate presso un ufficio doganale non competente in Germania, tanto più che l'Ufficio doganale principale C disponeva di altri mezzi per assicurarsi del rispetto delle condizioni di identificazione delle merci.

Dubitando della portata delle disposizioni doganali rilevanti, il Giudice adito ha investito il Tribunale di Primo Grado dell'Unione di alcune questioni pregiudiziali.

Con la sua prima questione esso ha chiesto, in sostanza, se, in una situazione in cui una persona, alla quale uno Stato membro abbia rilasciato un'autorizzazione di perfezionamento passivo, vincoli merci dell'Unione, destinate ad essere trasformate in un paese terzo, al regime dell'esportazione presso un ufficio doganale situato in un altro Stato membro, che non ha dato il suo previo consenso a tale autorizzazione e che non è in essa indicato come ufficio di vincolo, l'articolo 211, paragrafo 1, lettera a), del Codice doganale dell'Unione osti all'esenzione parziale dai dazi all'importazione a titolo del perfezionamento passivo, prevista all'articolo 259, paragrafo 1, del medesimo Codice.

Nel rispondere nel senso di cui alla prima massima riportata più sopra, il Tribunale ha osser-

vato che l'articolo 211, paragrafo 1, lettera a), del Codice doganale dell'Unione enuncia che è richiesta un'autorizzazione delle autorità doganali in caso di ricorso al regime del perfezionamento attivo o passivo.

Per contro, le disposizioni della nuova normativa non richiedono più, in circostanze come quelle del procedimento principale, un'autorizzazione unica fornita con il previo consenso delle autorità doganali competenti degli Stati membri interessati dalla domanda di autorizzazione. Infatti, l'articolo 261, paragrafo 1, lettera c), del regolamento di esecuzione dispone che il ricorso alla procedura di consultazione, al fine di ottenere il previo consenso degli Stati membri interessati dalla domanda di autorizzazione, prevista all'articolo 260 di tale regolamento, non è necessario quando una domanda di autorizzazione che coinvolge diversi Stati membri è un'operazione per la quale l'ufficio di vincolo è diverso dall'ufficio di appuramento.

Peraltro, conformemente alla tabella che compare nel capitolo 1 del titolo I dell'allegato A del regolamento delegato, occorre indicare, nell'autorizzazione di vincolo al regime del perfezionamento

passivo, prevista al citato articolo 211, paragrafo 1, lettera a), l'ufficio o gli uffici di vincolo. Il vincolo di merci di esportazione temporanea presso l'ufficio o uno degli uffici di vincolo designati in tale autorizzazione costituisce pertanto un obbligo da rispettare per l'attuazione del regime del perfezionamento passivo.

Orbene, le merci di cui trattasi nel procedimento principale sono state presentate, ai fini della loro esportazione, presso un ufficio doganale non indicato nell'autorizzazione di vincolo al regime del perfezionamento passivo.

A tale riguardo, è imperativo stabilire previamente l'ufficio o gli uffici di vincolo competenti per l'esportazione temporanea nell'ambito del regime del perfezionamento passivo affinché sia possibile verificare la corretta applicazione della procedura relativa al perfezionamento passivo, sicché non è possibile, in mancanza, beneficiare dell'esenzione parziale dei dazi all'importazione.

Per quanto riguarda, infine, la circostanza che le decisioni relative all'applicazione della legislazione doganale sono valide in tutto il territorio doganale dell'Unione, in applicazione dell'articolo 26 del Codice doganale dell'Unione, il Tribunale

ha osservato che l'autorizzazione per il vincolo al regime del perfezionamento passivo di cui trattasi nel procedimento principale non è un'autorizzazione unica. Orbene, in assenza di un previo accordo delle autorità competenti dei Paesi Bassi, tale autorizzazione non era applicabile nel territorio di Stati membri diversi da quello che l'aveva concessa.

Il Tribunale ha poi risposto ad una ulteriore questione, con cui il giudice del rinvio ha chiesto, in sostanza, se l'articolo 86, paragrafo 6, del Codice doganale dell'Unione sia applicabile in via analogica qualora, ai sensi dell'articolo 77, paragrafo 1, lettera a), di tale codice, l'obbligazione doganale sia sorta in seguito all'immissione in libera pratica di prodotti compensatori.

L'articolo 86, paragrafo 6, del Codice doganale dell'Unione consente, a determinate condizioni, di ovviare a un'inosservanza verificatasi nell'ambito dell'importazione o dell'esportazione di merci. Orbene, nel procedimento principale l'importazione delle merci di cui trattasi è stata regolare, cosicché l'obbligazione doganale corrispondente è sorta in seguito al vincolo di queste ultime al regime di immissione in libera pratica, in applicazione dell'articolo 77, paragrafo 1, lettera a), del Codice doganale dell'Unione, ipotesi che non è

contemplata dall'articolo 86, paragrafo 6, di tale codice.

A tal riguardo, il Tribunale ha evidenziato che nulla nella formulazione dell'articolo 86, paragrafo 6, del Codice doganale dell'Unione, indica che tale disposizione possa applicarsi per analogia a una situazione come quella di cui all'articolo 77, paragrafo 1, lettera a), di tale codice. Infatti, l'articolo 86, paragrafo 6, del Codice doganale dell'Unione fa esplicito riferimento agli articoli 79 e 82 dello stesso, i quali riguardano situazioni diverse dall'immissione in libera pratica prevista all'articolo 77, paragrafo 1, lettera a), di detto codice. Esso è diretto quindi a porre rimedio all'inosservanza di condizioni fissate, ad esempio, per il vincolo di merci ad un regime doganale speciale. In tal caso, le altre condizioni di vincolo ad un regime siffatto devono essere già state soddisfatte, come il deposito della dichiarazione presso l'ufficio doganale designato nell'autorizzazione al perfezionamento passivo.

**Corte di Giustizia dell'Unione europea, Sez. I, sentenza 26/3/2026, causa C-307/23 – Pres. Biltgen, Rel. Ziemele - G GmbH c/ Hauptzollamt H**

**Unione doganale - Codice doganale comunitario - Procedure d'importazione e d'esportazione - Determinazione del valore in dogana - Articolo 32,**

**paragrafo 1, lettera a), ii), e lettera b), iv) - Rettifica in funzione dei costi sostenuti dall'acquirente - Costi derivanti da prestazioni immateriali di progettazione di modelli di etichette apposte su barattoli per conserve alimentari - Nozione di "contenitore" - Prestazioni immateriali eseguite nel territorio dell'Unione europea**

*L'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), e lettera b), iv), del Codice doganale comunitario ("CDC"), deve essere interpretato nel senso che i costi derivanti da prestazioni immateriali di progettazione di modelli di etichette apposte su barattoli per conserve alimentari importati nel territorio dell'Unione europea devono essere aggiunti al prezzo effettivamente pagato o da pagare per tali merci importate, quando tali modelli sono stati elaborati su richiesta e a spese dell'acquirente nel territorio dell'Unione e messi gratuitamente a disposizione dei fornitori in formato elettronico, a condizione che tali modelli presentino uno stretto legame con i contenitori delle merci importate.*

Dal 12/12/2012 al 30/5/2013 la società G., proprietaria di un deposito doganale situato in Germania, ha effettuato dieci operazioni di sdoganamento di alimenti a lunga conservazione in scatola venduti da fornitori di paesi terzi, al fine di immetterli in libera pratica nell'ambito del-

la procedura di domiciliazione a favore di un acquirente. L'acquirente metteva a disposizione dei fornitori, a titolo gratuito e in formato elettronico, i modelli utilizzati per la realizzazione delle etichette da apporre sui barattoli per conserve. Tali etichette venivano stampate e incollate dai fornitori sui barattoli per conserve. I modelli di dette etichette erano stati realizzati in Germania da studi di progettazione per conto e a spese dell'acquirente.

I valori in dogana dichiarati indicavano l'importo che l'acquirente doveva pagare ai fornitori conformemente alle clausole contrattuali che li vincolavano, comprendente, oltre al costo dei prodotti alimentari, quello dell'imballaggio per la vendita al dettaglio sotto forma di conserve, nonché quello legato alla stampa e all'apposizione delle etichette, ad esclusione dei costi, sostenuti dall'acquirente, relativi alla progettazione dei modelli.

Con un avviso di accertamento del 20/2/2014, lo Hauptzollamt H. ha riscosso a posteriori i dazi doganali, per un importo di EUR 1.412,61, corrispondente all'inclusione nei valori in dogana dichiarati dei costi relativi alla progettazione dei modelli delle etichette apposte sui barattoli per conserve.

La Società G. ha proposto ricorso contro l'avviso e il Giudice adito ha deciso di investire

la Corte di Giustizia dell'Unione di una questione pregiudiziale con cui, in sostanza, ha chiesto se l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), e lettera b), iv), del codice doganale comunitario debba essere interpretato nel senso che i costi derivanti da prestazioni immateriali di progettazione di modelli di etichette apposte su barattoli per conserve alimentari importati nel territorio dell'Unione devono essere aggiunti al prezzo effettivamente pagato o da pagare per tali merci importate, qualora tali modelli siano stati elaborati su richiesta e a spese dell'acquirente nel territorio dell'Unione e messi gratuitamente a disposizione dei fornitori in formato elettronico.

Nel rispondere nel senso di cui alla massima, la Corte ha premesso che, non definendo espressamente il Codice doganale comunitario il modo in cui tali costi devono essere trattati ai fini doganali, l'interpretazione delle disposizioni considerate deve basarsi non soltanto sulla loro formulazione, ma anche sul contesto in cui esse si inseriscono e sugli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui esse fanno parte.

Per quanto riguarda, in primo luogo, la formulazione di tali disposizioni, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale prevede che, per determinare il valore in dogana, sia aggiunto al

prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate il "costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce".

A norma dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di tale codice, al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è aggiunto anche il valore dei "lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi", utilizzati nella produzione e nella vendita per l'esportazione delle merci importate, quando tali prodotti e servizi sono forniti direttamente o indirettamente dall'acquirente, senza spese o a costo ridotto, a condizione che siano stati eseguiti "in un paese non membro della Comunità" e siano "necessari per produrre le merci importate".

Ai fini della distinzione dei rispettivi ambiti di applicazione di queste due disposizioni, occorre sottolineare che l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), del CDC si riferisce ai costi dei prodotti e dei servizi necessari per la produzione delle "merci importate", mentre l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del medesimo codice si riferisce al costo dei "contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce".

Nel caso all'esame della Corte risulta che il valore in dogana delle merci è stato di-

chiarato dalla società G tenendo conto, in particolare, del costo del loro contenitore, vale a dire dei costi di produzione dei barattoli per conserve e dei costi di stampa delle etichette che vi sono apposte, senza tuttavia che siano stati presi in considerazione i costi derivanti dalle prestazioni immateriali di progettazione di tali etichette.

La qualificazione di "prodotti e servizi", ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale, conferita alle prestazioni immateriali necessarie alla progettazione dei modelli messi a disposizione dei fornitori delle merci importate in formato elettronico per la stampa delle etichette di cui trattasi nel procedimento principale non è contestata dinanzi al giudice del rinvio. A tale riguardo, è stato statuito che, nella misura in cui il testo di tale disposizione fa espressamente riferimento ai "prodotti" o ai "servizi", il suo ambito di applicazione non è limitato ai beni materiali.

Ciò premesso, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di tale codice si riferisce ai costi dei prodotti e dei servizi necessari per la produzione delle "merci importate".

La formulazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), di detto codice stabilisce, invece, una distinzione tra tali merci e i loro "contenitori", in quanto tale disposizione menziona esplici-

tamente tale termine.

A questo proposito, ai sensi della nota 1 figurante alla regola generale 5, contenuta nella prima parte, titolo 1, sezione A, della nomenclatura combinata che compone l'allegato I al Regolamento n. 2658/87, il termine "contenitore" è associato al termine "imballaggio", in quanto quest'ultimo designa i "recipienti esterni ed interni, condizionamenti, involucri e supporti". Inoltre, la nozione di "imballaggi" riguarda contenitori che si prestano non solo al trasporto dei prodotti, ma anche al loro magazzinaggio e alla loro commercializzazione.

Poiché le prestazioni immateriali connesse alla progettazione dei modelli delle etichette di cui alla vicenda sottoposta alla Corte erano destinate alla stampa delle etichette apposte sui barattoli per conserve importati, il testo dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale non esclude che i costi che esse comportano possano riferirsi ai "contenitori", ai sensi di tale disposizione, purché tali modelli siano effettivamente un elemento strettamente connesso a tali contenitori.

Ad avviso della Corte, la questione se tali etichette possano essere separate dai barattoli per conserve non può essere determinante ai fini di una valutazione del genere. Infatti, le etichette forniscono in-

formazioni in particolare su ciò che contiene la conserva alimentare importata, sulla sua durata di conservazione, o persino raccomandazioni su come preparare e/o consumare il suo contenuto, che sono necessarie alla commercializzazione della stessa e possono, eventualmente, facilitarne l'uso.

Tuttavia, l'assenza di etichette apposte sui barattoli per conserve, in linea di principio, non rende inutilizzabile il loro contenuto, per cui tali etichette non possono essere considerate parte integrante del contenuto di tali barattoli né necessarie per la loro produzione ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di detto codice.

Ne consegue che, nonostante la circostanza che né la formulazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale né quella dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di tale codice contengano indicazioni chiare quanto al modo in cui debbano essere considerati ai fini doganali i costi derivanti dalle prestazioni immateriali di progettazione di modelli di etichette apposte su barattoli per conserve alimentari, tali costi possono rientrare nella categoria dei costi dei contenitori, ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii) di tale codice, dal momento che esiste uno stretto legame tra tali modelli e

i contenitori costituiti da tali barattoli per conserve alimentari.

Per quanto riguarda, in secondo luogo, il contesto in cui si inserisce l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), e lettera b), iv), di detto codice nonché l'impianto sistematico di tali disposizioni, la Corte ha ricordato che gli elementi da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, al fine di determinare il loro valore in dogana, sono enunciati all'articolo 32 del codice doganale.

Al riguardo, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), di tale codice riguarda specificamente i "contenitori" delle merci importate, mentre l'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di detto codice si riferisce, invece, al valore dei lavori necessari per la produzione delle "merci importate" in generale.

In tal modo, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale stabilisce una regola specifica di rettifica del valore in dogana delle merci importate in funzione dei costi che dimostrano uno stretto collegamento con le stesse, indipendentemente dalla natura delle prestazioni alle quali tali costi si riferiscono, in contrapposizione all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), iv), di tale codice, che prevede una rettifica in funzione delle prestazioni immateriali necessarie per la produzione delle merci impor-

tate, senza distinzione specifica tra le merci stesse e i loro contenitori.

Sebbene, per la rettifica del valore in dogana delle "merci importate", ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale, tale disposizione contenga, al iv), una precisazione geografica esplicita per quanto riguarda il luogo di esecuzione delle prestazioni immateriali ivi previste, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), di tale codice non fornisce alcuna precisazione equivalente per quanto riguarda l'eventuale rettifica di tale valore in funzione dei costi di fabbricazione dei contenitori di tali merci. In tali circostanze, il legislatore dell'Unione ha inteso introdurre un regime di rettifica distinto a seconda che i costi di cui trattasi riguardino prestazioni immateriali che presentano uno stretto collegamento con i contenitori delle merci importate o che riguardino siffatte prestazioni quando sono necessarie alla produzione delle merci importate stesse.

Ebbene, la specificità dell'ambito di applicazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), del codice doganale depone a favore dell'assoggettamento dei costi relativi alle prestazioni immateriali strettamente connesse ai contenitori delle merci importate allo stesso regime di rettifica del valore in dogana riservato ai costi relati-

vi ai prodotti e alle prestazioni materiali necessari alla fabbricazione di tali contenitori.

Pertanto, la Corte ha concluso che l'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), ii), CDC, si applica all'insieme dei costi strettamente connessi alla fabbricazione dei contenitori delle merci, come sembra essere il caso dei costi derivanti dalle prestazioni immateriali di progettazione dei modelli di cui trattasi nel procedimento principale.

In terzo luogo, le norme del codice doganale relative alla determinazione del valore in dogana perseguono l'obiettivo di stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'uso di valori in dogana arbitrari o fittizi. Il valore in dogana deve infatti riflettere il valore economico reale di una merce importata e, pertanto, tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico.

A tal riguardo, la Corte ha osservato che le prestazioni immateriali di progettazione di modelli per etichette apposte su barattoli per conserve hanno un valore economico certo e quantificabile. Ebbene, la presa in considerazione dei costi di tali prestazioni contribuisce alla realizzazione dell'obiettivo di determinazione di un valore in dogana corrispondente al valore economico reale delle merci importate.

**Alessandro Fruscione**

