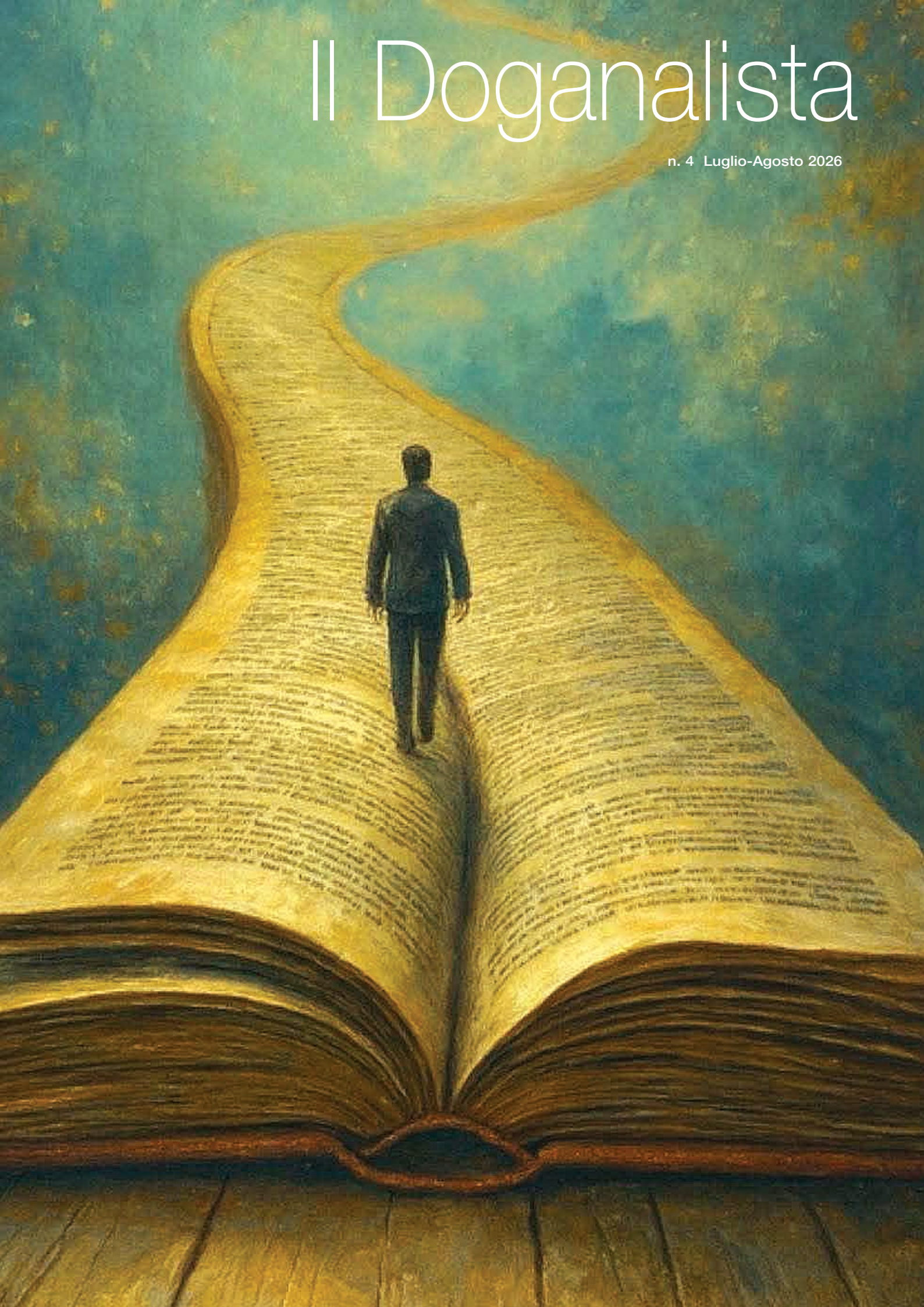


Il Doganalista

n. 4 Luglio-Agosto 2026





grafica • tipografia
piano e in continuo
gadgets pubblicitari
regalistici • cancelleria

SCARICA DAL NOSTRO

SITO

www.socgm.com

NELLA SEZIONI

"Cataloghi"

IL DEPLIANT SPEDIZIONIERI

CON TUTTI I NOSTRI

ARTICOLI PER

IL TUO SETTORE



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



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**

editoriale 2-3

Riflessioni di un doganalista
di **Mirko Antonelli**

primo piano 4/6

Prodotti usati/ricondizionati in kit
Profili di sicurezza e rintracciabilità
di **Carlo Leopardi**

fisco 7/9

La legge doganale ci ha fatto
un bel regalo...
di **Giovanni Gargano**
Vincenzo Guastella

dogane 10/22

Contingente tariffario
di **Aurora Bonso**
Francesca Messina

Rappresentante indiretto.
di **Alessandro Cestaro**

Esportatore ed
esportatore autorizzato A.TR
di **Lorenzo Ugolini**
Valeria Baldi

dogane 10/22

Opere d'arte e
commercio internazionale
di **Matteo Rumor**
Gianluca Sigismondi

giurisprudenza 23/32

Commercio internazionale:
la forza supera il diritto?

di **Cristina Zunino**
Valentina Picco

Valore doganale e banche dati
limiti all'attività di rettifica
di **Tatiana Salvi**

Origine doganale delle merci:
trasformazione sostanziale
di **Sara Armella**

Circolare n. 18/D: i perché di
un intervento atteso e controverso
di **Stefano Comisi**

Compliance doganale rafforzata:
ADM valorizza l'adempimento
spontaneo

di **Sara Armella**
Tatiana Salvi

osservatorio 33/38

Giurisprudenza unionale e nazionale
di **Alessandro Fruscione**

Riflessioni di un doganalista

*Il pensiero personale e
appassionato di chi è stato formato
alla scuola degli spedizionieri
doganali e considera un privilegio
essere diventato doganalista*



*“...In una fase di
trasformazione così profonda,
economica e digitale, forse
conviene custodire la memoria
del cammino percorso. E da
quella memoria guardare più
lontano. Perché è quando la
norma incontra la realtà,
quando le certezze cedono il
passo all'esigenza di
interpretare e costruire, che la
competenza mostra il suo
volto più autentico. Affrontare
la complessità senza smarrire
il rigore, e insieme
conservando l'elasticità del
ragionamento: qui vive gran
parte di ciò che possiamo
ancora offrire”.*

Mirko Antonelli
pag. 2-3



Il Doganalista

Rivista giuridico-economica di commercio internazionale

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



Riflessioni di un doganalista

Il pensiero personale e appassionato di chi è stato formato alla scuola degli spedizionieri doganali e considera un privilegio essere diventato doganalista

Nei convegni, nelle tavole rotonde, nelle occasioni pubbliche del settore, la nostra professione viene celebrata con dedizione. Le istituzioni ne ribadiscono l'importanza. La saggistica ne riconosce le competenze. E tutti concordano nel collocarla al centro: non della semplice catena logistica, ma dell'intero commercio internazionale.

Poi c'è la quotidianità, ed è lì che, a volte, affiora una sensazione diversa: che il lavoro del pre e del post sdoganamento non riceva sempre la considerazione che la sua posizione nella catena del valore meriterebbe.

Vale la pena fermarsi su questo punto. La dogana di oggi non è più il luogo in cui si calcolano dazi e imposte. È diventata il crocevia di controlli sanitari, vincoli di sicurezza, misure extratributarie. E, sempre di più, delle regole che nascono dal Green Deal alle tensioni geopolitiche. Una materia complessa, che si complica ulteriormente a ogni stagione normativa.

Governare tutto questo richiede attenzione costante, formazione che non si ferma mai, una lettura lucida del rischio. Trattare l'assistenza doganale come un accessorio significa esporre i flussi commerciali a responsabilità che non sono affatto marginali. Ed è qui che il discorso si sposta, quasi da sé, dal prezzo al valore: alla sicu-

rezza giuridica che sappiamo garantire nel tempo. Riconoscere la dignità di questo lavoro non è una rivendicazione. È la condizione perché il mestiere resti sostenibile, e perché la competenza continui a nutrirsi della passione che la tiene viva.

Un'utile chiave di lettura ci arriva dalla nostra stessa storia. All'origine, la norma ci definiva spedizionieri doganali. Poi la materia è maturata, i traffici sono cambiati, e con essi la nostra figura. La legge 25 luglio 2000, n. 213, ha riconosciuto gli spedizionieri doganali iscritti all'Albo come esperti negli adempimenti connessi agli scambi internazionali, affiancando alla denominazione storica quella di doganalista. Un termine nuovo per accompagnare una professione chiamata a misurarsi con esigenze nuove.

Forse è stata proprio l'efficacia di quella parola a favorirne la diffusione. Doganalista dice molto in poche sillabe: dice specializzazione, dice profondità. E accade così che, in perfetta buona fede, la si adoperi talvolta impropriamente anche per attività che appartengono al mondo della logistica.

Il mercato globale ragiona per grandi volumi. Nell'aria si respira la tentazione di guardare soltanto alla standardizzazione dei processi, alla massa delle operazioni. Ma l'eccellenza si misura

altrove. Non nel numero delle trasmissioni, non nella rapidità di un click. Il vero bilancio si legge sulla tenuta della tutela del committente nel lungo periodo, su quel notevole "margine" di correttezza formale e sostanziale che soltanto un'analisi attenta, cucita sul caso, sa assicurare.

Anche la digitalizzazione e l'intelligenza artificiale sono risorse preziose, ma la tecnologia non sostituisce il giudizio. Affidare a un algoritmo la decodifica di restrizioni commerciali, regole di origine, sanzioni di varia natura, senza il dubbio metodologico e il know-how di chi legge la norma con occhio critico, priva il sistema di un'elasticità di pensiero che nessuna automazione riesce a replicare. La complessità doganale vive di sfumature, di valutazioni tecniche, di elementi di fatto. Chiede, ogni volta, rigore nel rispetto della regola e una sensibilità tecnico-giuridica che si acquisisce solo con l'esperienza.

Questa consapevolezza permette di osservare i cambiamenti del settore con serenità, compresa l'apertura alla rappresentanza. La qualità della consulenza non teme il confronto con i grandi numeri. Non c'è nulla da imporre: c'è, semmai, un pensiero da condividere tra colleghi, nella convinzione che la cura del dettaglio sia una delle risposte più naturali alle sfide che verranno. È la professionalità a fare il risultato. Ed è da lì che nasce l'autorevolezza che da sempre segna il rapporto tra il doganalista, le Autorità e l'Amministrazione.

Siamo iscritti a un Albo. Abbiamo superato un Esame di Stato severo, valutati

in commissione anche da chi poi sarà chiamato a controllarci e a rilasciare le autorizzazioni doganali. Quel riconoscimento reciproco è un patrimonio raro, il frutto di una validazione statale che continua ad attestare il valore della professione e il suo contributo alla corretta applicazione della norma e alla compliance degli scambi.

L'impegno e la costanza, alla lunga, dicono la loro anche di fronte alle logiche della produzione industriale applicate ai servizi. La nostra forza sta proprio nella distanza tra la serie e l'approccio sartoriale, ed è in quella distanza che il mercato può arrivare a comprendere una cosa: lo sdoganamento non è un prezzo da confrontare, ma un valore aggiunto. Quasi un privilegio competitivo.

Queste righe non offrono risposte, né indicano una strada. Nascono dal desiderio di condividere qualche pensiero sul nostro ruolo, sul valore che continua a esprimere, sulla responsabilità di esercitarlo ogni giorno.

In una fase di trasformazione così profonda, economica e digitale, forse conviene custodire la memoria del cammino percorso. E da quella memoria guardare più lontano. Perché è quando la norma incontra la realtà, quando le certezze cedono il passo all'esigenza di interpretare e costruire, che la competenza mostra il suo volto più autentico. Affrontare la complessità senza smarrire il rigore, e insieme conservando l'elasticità del ragionamento: qui vive gran parte di ciò che possiamo ancora offrire.

Mirko Antonelli

Prodotti usati/ricondizionati in *kit* Profili di sicurezza e rintracciabilità

Sempre più frequentemente operatori economici dell'Unione acquistano, in Paesi terzi, prodotti destinati ad essere commercializzati come un unico kit o bundle nel mercato unionale, fenomeno particolarmente diffuso nel settore dei prodotti usati o ricondizionati. Il kit giunge in dogana già confezionato e pronto per l'immissione in libera pratica e la successiva commercializzazione.

Accade spesso che i singoli elementi del bundle siano stati realizzati da fabbricanti diversi stabiliti al di fuori dell'Unione europea. È il caso, ad esempio, di prodotti elettronici funzionalmente collegati tra loro, quali un laptop corredato da mouse oppure un computer all-in-one accompagnato da tastiera e mouse. In tali ipotesi assume particolare rilievo il rispetto dei requisiti di rintracciabilità previsti dalla normativa unionale e, più in generale, delle disposizioni in materia di sicurezza dei prodotti.

La Guida Blu 2022 all'attuazione della normativa UE sui prodotti chiarisce che la normativa di armonizzazione dell'Unione si applica non soltanto ai prodotti nuovi, ma anche ai prodotti usati o di seconda mano provenienti da Paesi terzi quando vengono immessi per la prima volta sul mercato unionale. Sotto il profilo della sicurezza, pertanto, i prodotti usati o ricondizionati importati nell'Unione devono essere trattati alla stregua di prodotti nuovi.

In tema di rintracciabilità, il punto di partenza è rappresentato dall'articolo 4 del Regolamento (UE) 2019/1020. Per numerose categorie di prodotti soggetti a normativa di armonizzazione – e, significativamente, per quelli recanti la marcatura CE – deve essere individuabile un operatore economico responsabile stabilito nell'Unione europea. Tale ruolo può essere ricoperto, a seconda dei casi, dal fabbricante, dall'importatore, dal mandatario oppure dal

prestatore di servizi di logistica.

Il paragrafo 4 della medesima disposizione prevede che il nome, la denominazione commerciale registrata o il marchio registrato, nonché i dati di contatto dell'operatore economico responsabile, siano riportati sul prodotto, sul suo imballaggio, sul pacco oppure in un documento di accompagnamento.

Alle prescrizioni appena richiamate si affiancano quelle contenute nei singoli atti di armonizzazione applicabili ai prodotti interessati, che richiedono anche il rispetto dei requisiti di rintracciabilità oggettiva. Il prodotto deve essere identificabile mediante un numero di tipo, di lotto, di serie oppure attraverso qualsiasi altro elemento che ne consenta l'univoca individuazione.

La tracciabilità assume quindi una funzione essenziale. Non a caso si parla spesso di rintracciabilità "granulare", ossia della necessità di poter ricostruire con precisione l'identità

del prodotto e degli operatori economici coinvolti in ciascuna fase della filiera.

Quando prodotti diversi vengono presentati in set o *bundle* per l'immissione in libera pratica, il rispetto di tali requisiti presuppone una valutazione preliminare: occorre stabilire se l'insieme costituisca un nuovo prodotto oppure se i singoli elementi mantengano la propria autonomia giuridica e tecnica. Da tale qualificazione discendono conseguenze rilevanti in materia di dichiarazione UE di conformità, documentazione tecnica e marcatura CE.

La Guida Blu 2022 precisa che una combinazione di prodotti finiti, ciascuno conforme alla normativa ad esso applicabile, non costituisce necessariamente un nuovo prodotto soggetto, nel suo insieme, ad una distinta disciplina di armonizzazione. Ciò accade frequentemente nel settore dell'elettronica di consumo, dove prodotti funzionalmente collegati continuano tuttavia a conservare una propria identità autonoma.

Le più recenti posizioni delle Autorità di vigilanza del mercato sembrano muoversi nella medesima

direzione. Secondo tale impostazione, i prodotti mantengono la propria qualificazione giuridica autonoma quando non costituiscono un sistema unico progettato e immesso sul mercato come apparecchiatura integrata. Diversamente, quando componenti o sottosistemi vengono incorporati in un prodotto finito, essi perdono la propria autonomia regolatoria e la conformità viene valutata con riferimento al prodotto finale.

È opportuno evidenziare che il riferimento all'"apparecchiatura integrata" non costituisce una categoria espressamente definita dalla Guida Blu. Sul punto permane, quindi, un margine di valutazione caso per caso.

Applicando tali principi all'esempio dei dispositivi elettronici commercializzati in *bundle*, si può ritenere che ciascun prodotto conservi la propria autonomia e che, conseguentemente, sia corredato da una propria valutazione della conformità, da una propria analisi dei rischi e da una propria dichiarazione UE di conformità redatta dal relativo fabbricante.

Si pone allora una questione pratica: come deve

essere gestita la rintracciabilità del kit? Attribuire al *bundle* un autonomo codice identificativo potrebbe generare una frizione con la funzione stessa della rintracciabilità prevista dalla normativa di armonizzazione. La Guida Blu sottolinea infatti che l'identificativo del prodotto deve consentire un chiaro collegamento con la documentazione pertinente e, in particolare, con la dichiarazione UE di conformità.

Se il kit non costituisce un nuovo prodotto, l'attribuzione di un codice autonomo potrebbe indurre a ricercare una corrispondente dichiarazione UE di conformità e una documentazione tecnica riferite al *bundle* nel suo complesso, documenti che, secondo l'impostazione sopra descritta, non sarebbero invece richiesti.

Una possibile soluzione consiste nel riportare sull'imballaggio una denominazione descrittiva del kit, accompagnata dall'identificazione dell'operatore economico responsabile stabilito nell'Unione. Dovrebbero inoltre essere indicati i singoli elementi che compongono il *bundle*, ciascuno con il proprio codice identificativo e con il riferi-

mento al rispettivo fabbricante. In tal modo la tracciabilità resta ancorata ai singoli prodotti e alla relativa documentazione di conformità.

Qualora, invece, l'operatore commercializzi il complesso a proprio nome o marchio in modo tale da assumere il ruolo di fabbricante ai sensi della normativa unionale, la valutazione giuridica potrebbe mutare sensibilmente e richiedere ulteriori approfondimenti in relazione agli obblighi applicabili.

Coerentemente con l'impostazione secondo cui il *bundle* non costituisce un

nuovo prodotto, l'imballaggio non dovrebbe recare una marcatura CE riferita al *kit* nel suo complesso. La marcatura CE dovrà invece essere presente sui singoli prodotti soggetti alla normativa di armonizzazione applicabile.

In questo modo risultano salvaguardati sia i requisiti di rintracciabilità soggettiva e oggettiva sia il principio di chiara riconducibilità di ciascun prodotto alla propria documentazione tecnica e alla propria dichiarazione UE di conformità.

Gli operatori economici dovrebbero pertanto pre-

stare particolare attenzione alla fase di approvvigionamento e confezionamento dei *bundle* provenienti da Paesi terzi, verificando che tutti i prodotti siano correttamente identificati e accompagnati dalla documentazione richiesta. Ciò vale anche quando i prodotti siano usati o ricondizionati, poiché, ai fini della sicurezza, essi vengono trattati dalla normativa unionale come prodotti nuovi al momento della prima immissione sul mercato dell'Unione.

Carlo Leopardi

Funzionario ADM

"le opinioni sono personali dell'autore"



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 Legge doganale ci ha fatto un bel regalo...



La nuova Legge doganale ci ha fatto un bel regalo: ha eliminato la controversia doganale di cui

all'art. 65 e ss. del Testo Unico abrogato, limitando ancora di più il diritto alla difesa del contribuente. Invero non ricordo una controversia doganale che si sia conclusa con la determinazione direttoriale favorevole al contribuente.

La norma prevedeva che il Capo del compartimento dovesse decidere entro il termine di quattro mesi dalla data di presentazione dell'istanza alla ri-

soluzione della controversia. Questo termine, chiaramente ordinatorio, è stato spesso non rispettato, senza considerare che nessuna proroga di un termine ordinatorio può intervenire senza un formale provvedimento da emettersi prima della scadenza del termine.

La questione andava fatta. E chi la fece ebbe ragione anche con l'intervento del Garante del Contribuente.

Più in dettaglio l'art. 65 del TULD prevedeva che, prima di ogni pronuncia successiva (amministrativa o giu-

risdizionale), si poteva chiedere la nomina di due periti che si esprimessero sulla questione controversa.

La norma era giusta ed equilibrata in quanto ciascuna delle due parti doveva provvedere alla nomina del suo perito affinché, in contraddittorio tra loro, giungessero ad una conclusione imparziale.

L'Amministrazione raramente ha provveduto a nominare il suo perito

giungendo, perfino, come nel caso che si analizzerà appresso, a rinunciare espressamente alla sua nomina.

Questa particolare questione è stata rimessa alla valutazione del giudice tributario, vigente ancora l'istituto della controversia doganale (cfr. Sentenza della terza sezione della Corte di Giustizia Tributaria di Salerno n. 2551/2026 del 22/04/2026, depositata il 25/05/2026).

In sede di ricorso il contribuente ha inteso, infatti, difendersi con ricorso all'art. 65 del TULD che testualmente così recitava:

"Qualora, nel corso dell'accertamento sorga contestazione circa la qualificazione, il valore o l'origine della merce dichiarata ovvero circa il regime di tara od il trattamento degli imballaggi, il proprietario può chiedere che si proceda a visita di controllo a norma dell'art. 63. Ove non richieda tale visita o non ne accetti il risultato, può chiedere che sia sentito il parere di due periti, uno dei quali da lui scelto fra quelli compresi nelle liste approvate dalla camera di

commercio, industria, agricoltura ed artigianato, e l'altro designato dal capo della dogana. Il parere dei periti, anche se concorde, non è tuttavia vincolante per la dogana. Ciascuna delle due parti è tenuta a sostenere la spesa per il proprio perito; al perito designato dalla dogana la spesa è liquidata in base alla tariffa delle spese di perizia, approvata dal Ministro per le finanze. Su richiesta della camera di commercio, industria, agricoltura ed artigianato ed a spese della medesima può essere designato da ciascuna delle due parti un numero maggiore di periti. Sulla contestazione decide, con provvedimento motivato, il capo della dogana; la decisione deve essere subito notificata all'interessato. Se il proprietario della merce non intende accettare la decisione, nel termine perentorio di dieci giorni dalla notifica deve chiedere che si proceda alla redazione di apposito verbale....".

Il contribuente, come esposto in precedenza, chiese, avendone facoltà, la nomina di due peri-

ti, dei quali uno nominato dall'Agenzia delle Dogane. I due periti avrebbero esaminato i campioni all'uopo prelevati e, in perfetta autonomia, avrebbero determinato il reale valore della merce importata. Ciò avrebbe avuto le seguenti definitive conseguenze:

- ① accertare il valore proprio della merce importata, al di là di metodi alternativi (quali COGNOS), nella certezza della onestà del risultato, tenuto conto che la perizia era posta in essere da due periti in contraddittorio l'uno con l'altro;
- ② sottoporre l'esito della perizia alla valutazione del Capo della Dogana, il quale avrebbe potuto ritenere, o meno, risolta la questione;
- ③ qualora il provvedimento di valutazione del Capo della Dogana avesse avuto esito negativo, il contribuente poteva richiedere ancora l'instaurazione della controversia doganale di cui al terzo e quarto comma dell'art. 65 del TULD, con la quale

sottomettere la questione alla valutazione del Direttore Interregionale, che avrebbe emesso una specifica Determinazione, peraltro ancora impugnabile innanzi alle Corti di Giustizia Tributaria.

La richiesta di nomina dei periti, che rappresenta una facoltà riconosciuta al contribuente dal citato art. 65 del TULD e, pertanto, corrispondente ad uno specifico onere dell'Amministrazione a riconoscerne la validità, produce i suoi effetti sulla materia contenziosa soltanto se sono nominati i due diversi periti, di cui uno nominato dal contribuente e l'altro dalla Dogana, il cui esito è volto proprio a determinare inconfutabilmente l'effettivo valore della merce.

L'Agenzia delle Dogane avrebbe voluto instaurare la controversia doganale rinunciando espressamente alla nomina del suo perito. In questo caso la controversia doganale sarebbe stata posta in essere in contraddittorio con gli stessi funzionari che avevano provveduto all'accerta-

mento, che difficilmente avrebbero disconosciuto ciò che loro stessi avevano accertato.

Cosa ben diversa sarebbe stato instaurare controversia doganale dopo il provvedimento del Capo della Dogana che inevitabilmente si sarebbe espresso sulla perizia effettuata.

Come detto la richiesta di nomina dei periti è una facoltà che spetta all'importatore, ma rappresenta un onere per l'Amministrazione una volta attivata la procedura.

Il contribuente ha, dunque, denunciato la violazione del diritto al contraddittorio ovvero il diritto di difendersi in sede amministrativa, con conseguente nullità dell'atto adottato.

La base normativa del diritto al contraddittorio nella fase preaccertativa si trova principalmente nello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 212/2000), che stabilisce i principi di buona fede, trasparenza e partecipazione.

In materia doganale, il principio del rispetto del contraddittorio, anche nella fase amministrativa, costituisce un principio

generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto a esso lesivo (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, in causa C-349/07).

Ne deriva che la denuncia di vizi di attività dell'Ufficio, quale è la rinuncia alla nomina di un suo perito, capaci di inficiare il procedimento acquisisce rilevanza se, e in quanto, l'inosservanza delle regole abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa del contribuente, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale.

Non vi è chi non veda come tale rinuncia abbia causato un serio pregiudizio del diritto alla difesa del contribuente al quale è stata preclusa la possibilità di periziare in contraddittorio con l'Amministrazione i campioni prelevati rappresentanti in maniera precisa ed ineccepibile la merce importata.

Giovanni Gargano
Vincenzo Guastella

Contingente Tariffario

La sentenza del Tribunale dell'UE nella causa T-177/25, offre un'importante precisazione in ordine alla portata dell'art. 173, paragrafo 3, del CDU

Esaurimento del contingente – Modifica dichiarazione doganale per beneficiare del contingente – Nozione di “modifica che consente al dichiarante di adempiere ai suoi obblighi riguardanti il vincolo delle merci al regime doganale in questione” – Articolo 173, paragrafo 3, del regolamento (UE) n. 952/2013» (causa T-177/25 – sentenza del 26 Gennaio 2026).

La sentenza del Tribunale dell'Unione europea nella causa T-177/25, resa dalla Quinta Sezione, offre un'importante precisazione in ordine alla portata dell'art. 173, paragrafo 3, del Codice doganale dell'Unione¹⁾, sottolineando i limiti entro i quali è consentita la modifica della dichiarazione doganale già accettata in dogana con svincolo della merce al fine di beneficiare di un trattamento tariffario più favorevole non richiesto originariamente.

La vicenda trae origine dall'importazione di miele dall'Ucraina da parte di una società polacca. Per questa merce era stato previsto un contingente tariffario a dazio zero

ma alla data di entrata in vigore del Regolamento non era stato tecnicamente possibile inserire il codice del contingente nella dichiarazione doganale al momento della presentazione perché il codice non era stato ancora integrato nel sistema europeo TARIC (tariffa integrata dell'Unione europea) e nel sistema polacco ISZTAR (sistema integrato d'informazione sulle tariffe doganali). Tale circostanza aveva indotto diversi operatori a presentare comunque la dichiarazione senza indicare il contingente e a presentare poi una richiesta di rettifica della dichiarazione per l'inserimento del codice dopo la sua integrazione nel sistema, così

da beneficiare della priorità cronologica per l'accesso al contingente. La società ricorrente invece aveva presentato una dichiarazione con richiesta di accedere al contingente solo dopo che il codice era stato integrato. La richiesta, però, era stata respinta dalle autorità doganali, che le avevano applicato il dazio erga omnes dopo aver constatato che il contingente era ormai stato esaurito.

La questione sottoposta al Tribunale europeo riguarda, dunque, l'interpretazione dell'art. 173 CDU e, in particolare, la possibilità di utilizzare la revisione della dichiarazione su istanza di parte per ottenere un beneficio tariffario non richiesto

1) Art. 173 CDU: “1. Su sua richiesta, il dichiarante è autorizzato a modificare una o più indicazioni della dichiarazione in dogana dopo l'accettazione di quest'ultima da parte delle autorità doganali. La modifica non può far diventare oggetto della dichiarazione in dogana merci diverse da quelle che ne costituivano l'oggetto iniziale. 2. Tuttavia siffatte rettifiche non possono più essere autorizzate se la richiesta è fatta dopo che le autorità doganali: a) hanno informato il dichiarante che intendono procedere alla visita delle merci; b) hanno stabilito che le indicazioni della dichiarazione in dogana sono inesatte; c) hanno svincolato le merci. 3. Su richiesta del dichiarante, entro tre anni dalla data di accettazione della dichiarazione in dogana, la modifica della stessa può essere autorizzata dopo lo svincolo delle merci per consentire al dichiarante di adempiere ai suoi obblighi riguardanti il vincolo delle merci al regime doganale in questione”.

originariamente al momento della presentazione della dichiarazione in dogana.

Nell'affrontare la questione, il Tribunale muove da una considerazione di sistema: la dichiarazione doganale costituisce l'atto centrale del meccanismo su cui si fonda il diritto doganale dell'Unione, il quale – come emerge dal Codice doganale dell'Unione – è volto, da un lato, a semplificare le formalità e i controlli e, dall'altro, a garantire l'efficacia della lotta contro frodi e irregolarità. In tale contesto, l'art. 15 CDU impone al dichiarante un preciso obbligo di fornire informazioni accurate, veritiere e complete²⁾, proprio in ragione della funzione essenziale che la dichiarazione assolve nel sistema.

È in questa cornice che si colloca il principio – ribadito dal Tribunale – della sostanziale irrevocabilità della dichiarazione doganale una volta accettata. La possibilità di modifica prevista dall'art. 173 CDU, in particolare dal suo paragrafo 3, si configura pertanto come un'eccezione a tale principio e, in quanto tale, deve essere interpretata restrittivamente³⁾.

Ne consegue che la modi-

fica della dichiarazione da parte del dichiarante può essere autorizzata esclusivamente quando si tratti di riallineare il contenuto della dichiarazione alla realtà esistente al momento della sua presentazione⁴⁾. Tale facoltà non può invece essere utilizzata per introdurre elementi nuovi che riflettano una diversa volontà o una scelta strategica dell'operatore.

Sulla base di tali premesse, il Tribunale ha evidenziato che *“la presentazione di una dichiarazione in dogana non accompagnata da una domanda mirante ad ottenere il beneficio di un contingente tariffario aperto dalla normativa dell'Unione prima dell'integrazione, nei sistemi TARIC e ISZTAR, del numero di tale contingente sembra una scelta volontaria da parte del dichiarante, il che spetta al giudice del rinvio verificare”*.

Il Tribunale ha concluso quindi che la modifica della dichiarazione non può consistere nell'aggiunta ex post di un contingente tariffario, perché un simile intervento non sembra integrare una rettifica, bensì una riformulazione della dichiarazione per includere una nuova dichiarazione

di volontà, incompatibile con i limiti dell'art. 173 CDU.

Tale conclusione, secondo il Tribunale, risulta coerente anche con la disciplina dei contingenti tariffari, che impone la presentazione della relativa domanda contestualmente alla dichiarazione doganale, atteso che la data di accettazione della dichiarazione rileva ai fini dell'ordine cronologico di assegnazione. Ammettere modifiche successive altererebbe, infatti, il meccanismo di gestione dei contingenti, compromettendo i principi di certezza e parità di trattamento tra operatori.

In definitiva, la pronuncia in esame rafforza l'idea per cui la dichiarazione doganale deve essere, sin dall'origine, completa e corretta in tutti i suoi elementi essenziali, non potendo essere successivamente *“modificata”* per esprimere una volontà diversa o più conveniente, ma solo per eliminare errori involontari che ne abbiano inficiato l'esattezza.

Aurora Bonso
Funzionario ADM

Francesca Messina
Funzionario ADM

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

2) Cfr. Corte Giustizia UE – sentenza 9 luglio 2020, Unipack, C-391/19 (p. 22)

3) Cfr. Corte Giustizia UE – sentenza 8 giugno 2023, Zes Zollner Electronic, C-640/21 (p. 43 e 44)

4) Per interpretare l'art. 173, paragrafo 3, CDU, il Tribunale ha richiamato la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea formatasi rispetto al previgente Codice doganale comunitario. In particolare, il Tribunale ha ricordato che *“la Corte ha dichiarato che l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale comunitario, che prevedeva la possibilità per le autorità doganali di adottare le misure necessarie per ristabilire la situazione sulla base di nuovi elementi, si applicava in particolare in presenza di errori od omissioni non intenzionali e involontarie che viziavano una dichiarazione in dogana (v., in tal senso, sentenze del 20 ottobre 2005, Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, punti 69 e 70, e del 10 luglio 2019, CEVA Freight Holland, C-249/18, EU:C:2019:587, punto 38).”*

Rappresentante indiretto

*Valore in dogana e responsabilità:
alcune riflessioni sulla sentenza VÁM4ALL*

La sentenza del Tribunale dell'Unione europea nella causa T-224/25, VÁM4ALL, offre l'occasione per tornare su due temi centrali dell'accertamento doganale: la determinazione del valore in dogana e i limiti della responsabilità del rappresentante doganale indiretto

La sentenza del Tribunale dell'Unione europea nella causa T-224/25, VÁM4ALL, offre l'occasione per tornare su due temi centrali dell'accertamento doganale: la determinazione del valore in dogana e i limiti della responsabilità del rappresentante doganale indiretto.

La decisione si colloca nel solco della giurisprudenza unionale che attribuisce al valore doganale una funzione essenziale nel sistema delle risorse proprie dell'Unione e, più in generale, nella corretta applicazione della fiscalità doganale.

Il metodo principale resta quello del valore di transazione, previsto dall'articolo 70 del Codice doganale dell'Unione, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente rettificato secondo

le regole degli articoli 71 e 72 CDU. Solo quando tale metodo non sia applicabile, l'autorità doganale può ricorrere ai metodi secondari previsti dall'articolo 74 CDU, seguendo l'ordine gerarchico stabilito dalla norma e, in ultima istanza, al metodo residuale.

La sentenza VÁM4ALL conferma questo impianto, ma assume particolare interesse perché riguarda una situazione nella quale il valore dichiarato era stato contestato anche per l'assenza della prova dell'effettivo pagamento del prezzo. Nel caso oggetto di giudizio, il rappresentante doganale indiretto aveva presentato dichiarazioni di importazione sulla base di fatture commerciali che prevedevano un pagamento differito. In sede di controllo successivo allo svincolo, l'autorità doganale aveva richiesto ulteriore documentazione, inclusa la prova del pagamento, e, non

ritenendo sufficienti gli elementi acquisiti, aveva escluso il valore di transazione, rideterminando il valore mediante il metodo residuale e utilizzando dati estratti da una banca dati doganale nazionale.

Il primo profilo da evidenziare riguarda il rapporto tra valore di transazione e prova del pagamento. È certamente comprensibile che l'autorità doganale, in presenza di valori ritenuti anomali o non adeguatamente documentati, richieda elementi idonei a verificare che il prezzo dichiarato corrisponda a una transazione effettiva e non ad un valore meramente apparente. La prova del pagamento può quindi costituire un elemento rilevante nell'ambito dell'istruttoria doganale.

Tuttavia, il valore di transazione non coincide necessariamente con un prezzo già pagato. La norma fa espresso riferimento al prezzo "pagato o

da pagare”, riconoscendo che, nelle operazioni commerciali internazionali, il pagamento può legittimamente avvenire in un momento successivo all’importazione. Il pagamento differito non rappresenta, di per sé, un’anomalia, ma una modalità ordinaria di regolazione dei rapporti commerciali. In tali casi, l’assenza della prova del pagamento al momento dello sdoganamento, o anche in una fase immediatamente successiva, non dovrebbe automaticamente condurre all’inattendibilità del valore dichiarato, ove siano disponibili altri elementi idonei a dimostrare l’esistenza della vendita, la determinabilità del prezzo e la coerenza commerciale dell’operazione.

Proprio su questo punto si innesta il tema, più delicato, della responsabilità del rappresentante doganale indiretto.

Il rappresentante indiretto, agendo in nome proprio ma per conto dell’importatore, assume la qualifica di dichiarante ed è quindi soggetto agli obblighi di collaborazione e conservazione documentale previsti dalla normativa doganale. Questo dato non può essere messo in discussione. La rappresentanza indiretta comporta una responsabilità doganale più ampia rispetto alla rappresentanza diretta e impone al professionista un livello di diligenza qualificata, coerente con la natura tecni-

ca dell’attività svolta.

Tale principio, però, non può essere esteso fino a trasformare il rappresentante indiretto in garante assoluto della transazione commerciale sottostante. Occorre distinguere tra l’obbligo di cooperare con l’autorità doganale e l’obbligo, ben diverso, di essere sempre e comunque in possesso di documenti che appartengono alla sfera commerciale, contabile e bancaria dell’importatore.

Il rappresentante indiretto non è parte della compravendita internazionale. Non partecipa alla negoziazione del prezzo, non dispone dei conti correnti dell’importatore, non ha accesso autonomo ai suoi rapporti bancari e non può imporre al cliente la trasmissione di documenti che quest’ultimo non voglia o non possa fornire. Allo stesso modo, salvo specifiche deleghe o autorizzazioni, non ha titolo per richiedere direttamente alla banca dell’importatore copia dei pagamenti effettuati.

È quindi condivisibile l’impostazione della Corte nella parte in cui valorizza l’obbligo del rappresentante di attivarsi, interpellare il mandante e collaborare con la Dogana. Non sarebbe invece coerente con i principi generali dell’ordinamento trasformare tale obbligo in una responsabilità per fatto altrui o in un dovere di produzione docu-

mentale impossibile.

Il principio *ad impossibilia nemo tenetur assume*, in questa prospettiva, un rilievo concreto. Se il pagamento è previsto contrattualmente dopo lo sdoganamento, il rappresentante indiretto potrebbe legittimamente non essere in possesso della relativa prova. Anche in sede di controllo successivo, una volta richiesta la documentazione all’importatore, egli potrebbe non riceverla, senza disporre di strumenti giuridici per acquisirla autonomamente. In tale ipotesi, l’eventuale mancata produzione della prova bancaria non dovrebbe essere valutata come inadempimento automatico del rappresentante, ma come circostanza da esaminare alla luce della diligenza concretamente prestata.

Il punto centrale non è, quindi, se il rappresentante sia sempre in grado di produrre ogni documento richiesto, ma se abbia agito secondo un criterio di professionalità, prudenza e ragionevolezza. Occorre verificare quali documenti fossero disponibili al momento della dichiarazione, quali elementi di rischio fossero riconoscibili, quali controlli fossero concretamente esigibili, quali richieste siano state rivolte al cliente e quali risposte siano state ottenute.

In questo senso, la sentenza VÁM4ALL non dovrebbe essere letta come fondamento di una

responsabilità oggettiva del rappresentante indiretto. Il rappresentante doganale non è un mero esecutore materiale delle istruzioni dell'importatore, ma non può nemmeno essere considerato responsabile di ogni fatto relativo alla transazione commerciale tra importatore e fornitore estero. La sua responsabilità deve essere valutata in concreto, tenendo conto della natura dell'incarico, della documentazione ricevuta, della ricorrenza del rapporto commerciale, dell'eventuale presenza di valori anomali e delle iniziative effettivamente assunte.

Questa impostazione appare coerente anche con l'orientamento espresso dalla più re-

cente giurisprudenza nazionale, che richiede al rappresentante indiretto una diligenza qualificata, ma non gli impone un obbligo di risultato. L'ordinanza della Corte di Cassazione 22 marzo 2024, n. 7830, ha ribadito che il rappresentante non può limitarsi a invocare genericamente la buona fede o l'affidamento nelle istruzioni ricevute dal cliente. Tale principio, tuttavia, deve essere coordinato con il limite della concreta esigibilità della condotta. La diligenza professionale non implica la disponibilità materiale e giuridica di documenti appartenenti a soggetti terzi.

Da questo punto di vista, il mandato doganale assume una funzione sempre più rile-

vante. Per i rappresentanti indiretti diventa opportuno prevedere clausole specifiche che impongano all'importatore di fornire tutta la documentazione necessaria alla verifica del valore, inclusa la prova del pagamento ove richiesta dall'autorità doganale, anche successivamente allo svincolo. È inoltre essenziale conservare evidenza delle richieste trasmesse al cliente, delle risposte ricevute e delle eventuali criticità emerse. In caso di contestazione, la prova della diligenza non coincide soltanto con i documenti allegati alla dichiarazione, ma comprende anche la dimostrazione del comportamento tenuto dal professionista.



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

 Sito web: www.samasped.com



La seconda questione affrontata dalla sentenza riguarda l'utilizzo delle banche dati doganali. Nel caso esaminato, il Tribunale ha ritenuto ammissibile il ricorso a dati estratti da una banca dati nazionale, relativi a merci provenienti dallo stesso Paese, classificate nello stesso codice TARIC e importate in un arco temporale prossimo alle operazioni contestate.

Anche tale passaggio deve essere letto con cautela. La decisione non legittima un uso automatico dei valori statistici né consente di sostituire ordinariamente il valore di transazione con valori medi ricavati da banche dati. Il sistema del CDU resta fondato su una precisa gerarchia: valore di transazione, metodi secondari e, solo in ultima istanza, metodo residuale. Le banche dati possono rappresentare uno strumento di analisi del rischio, possono fondare dubbi ragionevoli e, in casi specifici, contribuire alla determinazione residuale del valore. Non possono però trasformarsi in valori minimi doganali o in parametri automatici di rettifica.

Il rischio, altrimenti, sarebbe quello di sostituire la verifica della concreta operazione commerciale con una comparazione statistica non sempre adeguata. Lo stesso codice TARIC e il medesimo Paese di origine non garantiscono, da soli, la piena comparabilità

delle merci. Possono incidere qualità, quantità, condizioni commerciali, livello della catena distributiva, obsolescenza, stock clearance, rapporti di lungo periodo, difetti commerciali o specifiche pattuizioni contrattuali.

Per questo motivo, quando l'Amministrazione utilizza dati interni o banche dati non direttamente accessibili all'operatore, il contraddittorio assume un ruolo essenziale. L'operatore deve poter conoscere i criteri utilizzati: periodo di riferimento, numero delle operazioni considerate, filtri applicati, elementi di comparabilità, ragioni dell'eventuale esclusione di altri dati e metodo di calcolo del valore assunto a riferimento. Senza tali elementi, la contestazione rischia di fondarsi su un dato non verificabile e quindi difficilmente compatibile con un effettivo diritto di difesa.

La sentenza VÁM4ALL rappresenta dunque un richiamo importante alla corretta documentazione del valore in dogana, ma non può essere interpretata come una compressione indiscriminata delle tutele del rappresentante indiretto. Essa conferma che il rappresentante, in quanto dichiarante, deve collaborare con l'autorità doganale e adottare una condotta professionale adeguata al rischio dell'operazione. Al tempo stesso, non giu-

stifica una responsabilità automatica per documenti che il rappresentante non ha titolo per ottenere autonomamente e che appartengono alla sfera commerciale o bancaria dell'importatore.

Il punto di equilibrio resta quello della diligenza concreta. L'importatore deve essere in grado di documentare il valore dichiarato; il rappresentante deve verificare la coerenza della documentazione ricevuta, segnalare anomalie e attivarsi in caso di richieste dell'autorità; l'Amministrazione deve motivare le proprie rettifiche nel rispetto della gerarchia dei metodi di valutazione e del contraddittorio effettivo.

In questa prospettiva, la sentenza non introduce un principio di responsabilità oggettiva, ma conferma l'esigenza di una governance documentale più rigorosa. Il valore in dogana deve essere presidiato prima dell'importazione, attraverso fascicoli del valore, procedure interne, mandati doganali adeguati e tracciabilità delle verifiche effettuate. Solo così è possibile conciliare l'esigenza di contrastare fenomeni di sottofatturazione con la tutela del rappresentante indiretto diligente, che non può essere chiamato a rispondere per ciò che, giuridicamente e materialmente, non era nella sua disponibilità.

Alessandro Cestaro

Esportatore ed esportatore autorizzato A.TR

L'art. 1, n. 19, Reg. UE 2446/2015 (RD) descrive il ruolo di "esportatore" distinguendo due figure: il privato e le persone giuridiche

Con la circolare 15/2026 l'Agenzia delle dogane torna sulla nozione di esportatore, affermando – in maniera imprecisa – che tale qualifica può essere assunta dai trasportatori/vettori/doganalisti/case di spedizione soltanto per le esportazioni con condizione di consegna ex works.

Con la circolare 15/2026 l'Agenzia delle dogane torna sulla nozione di esportatore, affermando – in maniera imprecisa – che tale qualifica può essere assunta dai trasportatori/vettori/doganalisti/case di spedizione soltanto per le esportazioni con condizione di consegna ex works.

Come noto, l'art. 1, n. 19, Reg. UE 2446/2015 (RD) descrive il ruolo di "esportatore", distinguendo due figure: il privato e le persone giuridiche.

In particolare, il soggetto che deve essere indicato come "esportatore" nelle dichiarazioni doganali è:

a) il privato che trasporta le merci che devono uscire

dal territorio doganale dell'Unione se tali merci sono contenute nei bagagli personali dello stesso;

b) negli altri casi (operatori commerciali), quando a) non si applica:

i) la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che ha la facoltà di decidere e ha deciso che le merci devono uscire da tale territorio doganale;

ii) quando i) non si applica, qualsiasi persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che è parte del contratto in virtù del quale le merci devono uscire da tale territorio doganale¹⁾.

Di conseguenza, nel caso di cessioni all'esportazione effettuate ai sensi dell'art. 8

co. 1 lett. a) del DPR 633/72, in cui il trasporto avviene in nome e per conto del cedente nazionale, l'esportatore ai fini doganali coincide con l'esportatore ai fini IVA.

Diversamente, nel caso di esportazioni effettuate da un soggetto estero non stabilito nel territorio comunitario (i.e. condizione di consegna ex works ovvero tramite rappresentanza fiscale ex art. 17, co. 3, d.p.r. 633/73 o identificazione fiscale diretta ex art. 35 ter del D.P.R. 633/72), l'esportatore deve essere identificato in una qualsiasi persona stabilita, che è parte del contratto in virtù del quale le merci devono uscire dal territorio doganale dell'UE.

E invero, nelle transazioni

1) Si ricorda che il soggetto che agisce come esportatore nelle operazioni commerciali deve essere stabilito nella UE, se e quando i criteri previsti dall'art. 5, punto 31, del CDU e quindi avere in tale territorio: i) la sede statutaria, ii) l'amministrazione centrale o iii) una stabile organizzazione (art. 5, p. 32, Reg. UE 952/2013, CDU) come una sede fissa di affari in cui sono presenti in modo permanente le necessarie risorse umane e tecniche e attraverso la quale vengono espletate in tutto o in parte le operazioni doganali di una persona.

commerciali aventi a oggetto merci destinate all'estero con condizioni di vendita ex works - in cui il potere di decidere che i beni devono uscire dal territorio comunitario è nelle mani dell'acquirente stabilito in un Paese terzo (art. 8 co. 1 lett. b) del DPR 633/72), il cessionario extra-UE non può essere qualificato, ai fini doganali, come esportatore⁽²⁾.

Analogamente, non può ricoprire tale ruolo nemmeno il rappresentante fiscale, in quanto, ancorché possa disporre della facoltà di decidere che le merci devono uscire dal territorio unionale, non è stabilito nell'UE.

L'Agenzia delle dogane, tuttavia, nella circolare in commento, non prende in considerazione tale seconda ipotesi, ritenendo che gli operatori economici che forniscono servizi logistici non possono assumere la qualifica di esportatore se non nei casi di esportazione ex-works.

In alternativa, l'acquirente estero dovrebbe nominare un rappresentante doganale indiretto stabilito nella UE per la presentazione della dichiarazione di esportazione.

Tale soluzione, tuttavia,

contrasta con quanto riportato nella nota 112029/2018, secondo cui *"A questo riguardo si evidenzia, inoltre, che la disposizione che consentiva di applicare misure di carattere transitorio non prevede più la possibilità che un soggetto non stabilito nel territorio doganale dell'Unione possa essere indicato nella casella 2 della dichiarazione doganale come speduttore a condizione che la dichiarazione doganale sia presentata da un rappresentante stabilito nella UE che agisca in rappresentanza indiretta, assumendo la veste di dichiarante"*.

Di conseguenza, allo stato, il venditore stabilito nell'UE (per le sole cessioni EXW) o anche un altro soggetto come, ad esempio, il vettore, lo spedizioniere, operatori di logistica o altri soggetti analoghi possono assumere la qualifica di esportatore, a condizione che siano parte contratto in virtù del quale le merci devono uscire dal territorio doganale, siano stabiliti nell'Unione e accettino di assumere tale ruolo⁽³⁾.

In quest'ultima ipotesi, si ravvisa uno scostamento tra la nozione di esportatore ai fini doganali e quella ai fini IVA, con la conseguenza che, nel campo della dichia-

razione doganale dedicato all'esportatore, potrebbe comparire un soggetto diverso (es. il vettore) da colui che ha maturato plafond a seguito della cessione all'esportazione (i.e. il cedente nazionale nelle vendite con consegna ex works o il rappresentante fiscale del soggetto extra-UE).

Al riguardo, l'Agenzia delle dogane, con la nota 16302/2019, che ha chiarito, per le operazioni con resa EXW, di riportare in bolletta gli estremi della fattura non imponibile emessa dal cedente italiano, mentre, *"in caso di operazioni realizzate, invece, da una società extra UE per il tramite del proprio rappresentante fiscale il campo 44 potrebbe altresì recare oltre agli estremi della fattura non imponibile emessa dal rappresentante anche l'indicazione del codice certificato 02YY seguito dalla partita IVA del rappresentante fiscale"*.

I soggetti addetti ai servizi di logistica e di assistenza doganale, i trasportatori, i vettori, i doganalisti e le case di spedizione possono, infine, assumere la qualifica di esportatore autorizzato e Rex, essendo superata l'originale preclusione⁽⁴⁾.

2) Si vedano, nota Agenzia delle Dogane e Monopoli 15.10.2018 n. 112029; Taxud.a.2 Areas 4494380/2018.

3) Agenzia delle dogane, nota 181512/2019.

4) TAXUD 2852404/18.

In particolare, l'Amministrazione doganale ha evidenziato che "il documento contenente le "Linee guida per gli esportatori autorizzati" della Commissione europea, attualmente in corso di finalizzazione, non prevede una espressa ed esplicita esclusione dei predetti operatori commerciali dalla possibilità di richiedere il rilascio del provvedimento di autorizzazione. A tale riguardo si rileva la posizione di apertura già espressa dalla Commissione, circa la possibilità anche per un soggetto fornitore di servizi lo-

gistici di richiedere e ottenere la qualifica di esportatore autorizzato, non potendosi ravvisare una esclusione a priori di tali soggetti, ove dovessero sussistere tutte le garanzie necessarie per poter verificare il carattere originario dei prodotti e l'adempimento dei requisiti richiesti nei singoli protocolli origine. Per questi l'attribuzione dello status di esportatore autorizzato resta comunque subordinata alla sussistenza dei requisiti già indicati ed in particolare sarà onere dell'intermediario presentare in qualsiasi momento,

su richiesta dell'Ufficio, tutti i documenti atti a comprovare il carattere originario dei prodotti in questione, analogamente a quanto previsto ai fini del rilascio dei certificati EUR 1. Come rilevato dalla Commissione, ovviamente lo status di un fornitore di servizi logistici non conferisce automaticamente la possibilità di essere esportatore autorizzato, né alla stessa persona può automaticamente rifiutarsi l'autorizzazione"⁽⁵⁾.

Previa verifica delle disposizioni contenute nei singoli Accordi di libero scam-

5) Agenzia delle dogane, nota prot. n. 91956/2019.



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



bio e dei relativi protocolli di origine preferenziale, pertanto, può essere rilasciato lo status di esportatore autorizzato anche agli operatori logistici⁶⁾.

Le procedure di rilascio del certificato A.TR.

La circolare in commento, dopo aver delineato la figura di esportatore, ricorda la procedura di rilascio dei certificati A.TR. e delinea le modalità applicative della procedura semplificata.

In forza dell'Unione doganale istituita nel 1995⁷⁾ tra Ue e Turchia, le merci interamente ottenute o prodotte nell'Unione doganale o che sono state immesse in libera pratica nella stessa possono circolare liberamente tra le due parti dell'Unione, purché siano accompagnate dalla prova della loro posizione doganale, fornita da un certificato di circolazione A.TR.

Le disposizioni di applicazione della decisione n. 1/95 sono state definite con la decisione n. 1/2006 del 26 settembre 2006, del Comitato di Cooperazione doganale CE-Turchia.

L'art. 7 di tale Decisione disciplina la procedura ordinaria per il rilascio del certificato A.TR., il quale deve essere vistato dalla dogana al momento dell'esportazione.

In deroga a quanto disposto dall'art. 7 della decisione n. 1/2006, l'art. 11 della stessa prevede una procedura semplificata per il rilascio di certificati di circolazione A.TR., che consente di evitare, per ogni spedizione, la presentazione delle merci e la richiesta di certificato all'ufficio doganale, con evidenti benefici in termini di rapidità operativa.

I chiarimenti della circolare ADM 15/2026 sulla qualifica di esportatore autorizzato A.TR.

Con la circolare n. 15/2026, l'Agenzia delle Dogane ha riordinato la disciplina dello status di esportatore autorizzato A.TR., definendo presupposti e modalità applicative della procedura semplificata per il rilascio di tali certificati.

La Circolare chiarisce che tale modalità semplificata è utilizzabile esclusivamente da una figura particolare di esportatore autorizzato, l'esportatore autorizzato A.TR. e che tale status può essere rivestito soltanto da un soggetto che riveste la qualifica di esportatore ai sensi del Codice doganale dell'Unione. Al riguardo, richiamando le indicazioni fornite con la propria circolare 8/D del 19 aprile 2016 sulla definizione di

esportatore riportata all'art. 1, par. 19 del Regolamento Delegato (UE) 2015/2446, l'Agenzia delle dogane ricorda che deve intendersi per esportatore la *"persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che ha il potere, al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale, di decidere l'invio della merce fuori dal territorio doganale dell'Unione"*.

Restano pertanto esclusi, in via generale, i soggetti che materialmente compiono le formalità doganali ovvero forniscono i servizi logistici, di trasporto, di assistenza doganale, ossia a) i vettori, b) gli spedizionieri, c) gli operatori logistici e doganali.

La Circolare specifica, tuttavia, come siano previste delle eccezioni, in cui anche i soggetti appena citati possono rivestire la qualifica di esportatore.

Si tratta, anzitutto, delle esportazioni con condizione di consegna ex works con acquirente situato in un paese terzo: in tal caso, non potendo l'acquirente assumere la veste di esportatore, lo stesso è tenuto a nominare un rappresentante doganale indiretto stabilito nella UE per la presentazione della dichiarazione di esportazione.

6) Agenzia delle dogane, circ. 15/2026.

7) Con decisione n. 1/95 (c.d. decisione di base) del Consiglio di associazione CE-Turchia del 22 dicembre 1995, concernente l'attuazione della fase finale dell'Unione doganale tra Unione Europea e Turchia.

Alla luce delle accresciute esigenze dei traffici commerciali, inoltre, nell'ambito degli Accordi di Libero Scambio (ALS), limitatamente all'origine preferenziale, è stata superata l'originaria preclusione allo status di Esportatore Autorizzato per i soggetti addetti a servizi logistici e di assistenza doganale, quali trasportatori, vettori, doganalisti e case di spedizione.

Esclusivamente nelle due casistiche sopra menzionate, quindi, potrebbe esser rilasciato lo status di esportatore autorizzato anche soggetti addetti a servizi logistici e di assistenza doganale.

L'autorizzazione è, in ogni caso, subordinata alla presenza congiunta di due requisiti:

- a) la frequenza delle operazioni che richiedono certificati A.TR., e
- b) la disponibilità di garanzie idonee a consentire il

controllo sul carattere delle merci e sul rispetto degli obblighi doganali.

Il procedimento di rilascio della qualifica

La circolare prevede, nel dettaglio, il procedimento di rilascio dello status di esportatore autorizzato A.TR., disciplinando forma, contenuto, modalità di rilascio e di notifica del provvedimento di conferimento di tale status, codice identificativo del provvedimento, casi di diniego, revoca e cessazione dello status.

La domanda finalizzata all'ottenimento di tale status, in particolare, deve essere redatta secondo il modulo fornito dall'Agenzia, sottoscritta digitalmente dal legale rappresentante della società, e presentata, mediante posta elettronica certificata (PEC), all'Ufficio ADM, territorialmente competente in

base al luogo in cui è tenuta o accessibile la contabilità principale del richiedente.

La disciplina transitoria

La circolare precisa che, a partire dal 1° luglio 2026, il procedimento di rilascio dello status di Esportatore Autorizzato A.TR. sia regolamentato esclusivamente dalle disposizioni in essa contenute, superando la prassi intervenuta durante il periodo emergenziale da Covid-19.

Entro il 1° gennaio 2027, gli Uffici dell'Agenzia delle dogane provvederanno ad adeguare i provvedimenti di Esportatore Autorizzato A.TR. rilasciati agli operatori economici in possesso dei requisiti sopra esposti, mentre non saranno più valide le autorizzazioni rilasciate agli operatori economici che non soddisfino tali requisiti.

Valeria Baldi
Lorenzo Ugolini



Il Volume, disponibile dal 7 Settembre, offre un commento articolo per articolo delle Disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione (DNC), aggiornato con la più recente prassi amministrativa nonché con la giurisprudenza nazionale e unionale. Il testo presenta un'analisi approfondita dei temi relativi alla dichiarazione doganale, ai controlli, all'accertamento, alla rappresentanza doganale ed esamina le peculiarità per i regimi di temporanea importazione ed esportazione (maggiori info su www.eutekne.it).

Opere d'arte e commercio internazionale

La legge 17 Marzo 2026, n. 40, ha modificato alcuni degli istituti più rilevanti della disciplina

La disciplina della circolazione internazionale dei beni culturali rappresenta da sempre uno degli ambiti più delicati per gli operatori del mercato dell'arte. Accanto alle regole doganali trovano infatti applicazione le disposizioni del Codice dei beni culturali.

La disciplina della circolazione internazionale dei beni culturali rappresenta da sempre uno degli ambiti più delicati per gli operatori del mercato dell'arte. Accanto alle regole doganali trovano infatti applicazione le disposizioni del Codice dei beni culturali, che incidono direttamente sulla gestione documentale, sulle autorizzazioni all'esportazione e sulla possibilità di effettuare movimentazioni internazionali delle opere. In questo contesto si inserisce la legge 17 marzo 2026, n. 40, che ha modificato alcuni degli istituti più rilevanti della disciplina con l'obiettivo di semplificare le procedure e favorire una maggiore competitività del mercato italiano, cercando al contempo di preservare le esigenze di tutela del patrimonio culturale.

La novità di maggiore impatto ha riguardato l'innalzamento da 13.500 a 50.000 euro della soglia di valore oltre la quale è ri-

chiesto l'attestato di libera circolazione per l'uscita definitiva delle opere realizzate da oltre settant'anni da autore non più vivente. Mentre sono rimaste ferme le esclusioni previste per i beni archeologici e la disciplina specifica applicabile ai beni librari. La modifica va sostanzialmente a ridurre il numero delle operazioni soggette ad autorizzazione preventiva, alleggerendo potenzialmente il carico amministrativo degli uffici esportazione e favorendo, auspicabilmente, una maggiore fluidità delle operazioni di movimentazione internazionale.

Dal punto di vista operativo, gli effetti della riforma potrebbero riflettersi in un'effettiva riduzione del numero delle richieste di attestato, contribuendo a razionalizzare l'attività degli uffici competenti e producendo possibili benefici anche in termini di riduzione dei tempi di evasione delle pratiche che con-

tinuano a richiedere il rilascio dell'autorizzazione.

Un ulteriore intervento ha riguardato l'estensione da sei mesi a cinque anni della validità della documentazione relativa alle opere che si posizionano sotto la nuova soglia di valore. La maggiore durata dei documenti potrebbe offrire agli operatori una più ampia flessibilità nella gestione delle movimentazioni internazionali, riducendo la necessità di ripetere gli adempimenti per opere frequentemente trasferite tra diversi Paesi o custodite, ad esempio, presso depositi specializzati.

Nella stessa direzione si collocano le modifiche ai certificati di avvenuta spedizione o importazione temporanea (CAS e CAI). La riforma ha infatti introdotto la possibilità di certificare formalmente l'ingresso nel territorio nazionale anche delle opere di autori viventi. Questa misura appare idonea a supe-

rare una criticità operativa che poteva emergere al momento della successiva riesportazione, qualora fossero nel frattempo mutati i requisiti soggettivi o temporali previsti dalla disciplina dei beni culturali. La misura potrebbe quindi rafforzare la continuità documentale delle movimentazioni internazionali, aspetto particolarmente rilevante nelle operazioni connesse al trasferimento ed alla gestione delle collezioni costituite in buona parte da opere di autori viventi.

La legge è intervenuta anche sul rilascio dell'attestato di libera circolazione per le opere di autori stranieri, prevedendo che l'eventuale diniego debba essere fondato su una concreta e motivata connessione dell'ope-

ra con la storia della cultura italiana. La disposizione è destinata a limitare il ricorso a valutazioni generiche e potrebbe contribuire ad aumentare la prevedibilità dei procedimenti autorizzativi, favorendo al contempo un'applicazione più uniforme della disciplina da parte dei diversi uffici esportazione.

La semplificazione procedurale non ha tuttavia comportato un'attenuazione degli obblighi di compliance. Rimane come sempre essenziale assicurare la piena coerenza tra documentazione commerciale, dichiarazioni doganali, valore attribuito all'opera e documentazione attestante provenienza e legittima detenzione del bene. In questo contesto assume particolare rilievo la corretta valo-

rizzazione economica delle opere, soprattutto nei casi in cui il valore dichiarato si collochi in prossimità della nuova soglia di esenzione.

Nel suo complesso, la legge n. 40/2026 ha perseguito un nuovo equilibrio tra tutela del patrimonio culturale ed esigenze di semplificazione delle movimentazioni internazionali. Pur avendo ridotto gli oneri amministrativi in numerose operazioni di esportazione, la riforma conferma la centralità della corretta gestione documentale e della compliance doganale, che continuano a rappresentare presupposti essenziali per assicurare la regolarità della circolazione internazionale delle opere d'arte.

Matteo Rumor

Gianluca Sigismondi

MESTIERI
CENTRO ASSISTENZA DOGANALE

*"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
 LinkedIn: CAD Mestieri S.r.l.



Commercio internazionale: la forza supera il diritto?

Ogni volta che una crisi internazionale mette in discussione confini, sovranità o assetti geopolitici, riaffiora una domanda antica: prevale il diritto o prevale la forza?

Ogni volta che una crisi internazionale mette in discussione confini, sovranità o assetti geopolitici, riaffiora una domanda antica: prevale il diritto o prevale la forza?

Questa domanda è oggi più che mai attuale anche nel commercio internazionale.

Il dibattito contemporaneo tende spesso a presentare le due dimensioni (diritto e forza) come alternative tra loro. Da un lato, vi sarebbe il diritto internazionale, fondato su regole, principi e istituzioni; dall'altro lato, la forza, la guerra e l'imposizione del potere.

Eppure, la storia delle relazioni internazionali mostra una realtà assai più complessa.

Il commercio internazionale si dovrebbe fondare sul diritto, su leggi sovranazionali, principi globali e istituzioni internazionali, ma negli ultimi anni il crescente ricorso indiscriminato a dazi, sanzioni e misure unilaterali ha dimostrato come invece, nei momenti di tensione

geopolitica, i rapporti di forza tendano spesso a prevalere sulle regole condivise.

Tuttavia, la forza può controllare uno spazio, ma è unicamente la legalità che consente di governarlo.

Fino a qualche tempo fa il sistema del commercio internazionale era governato da norme sovranazionali, nelle quali i Paesi si riconoscevano, anche quando evitavano di ratificarle, come il caso degli Stati Uniti con la Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto marittimo.

Quel sistema prevedeva una libertà degli scambi quasi incontrastata e garantiva che le navi cariche di petrolio, gas o container, affrontassero i mari ed entrassero in quasi tutti i porti senza rischi.

L'Organizzazione mondiale del commercio (WTO) aveva un organismo d'appello, con sede a Ginevra, che si pronunciava sulle dispute fra Paesi e i relativi governi ne accettavano quasi sempre le sentenze.

Questo organismo è stato

di fatto paralizzato e reso inattivo: dal 30 novembre 2020 non ha più alcun membro in carica, poiché gli Stati Uniti hanno bloccato il rinnovo e la nomina dei giudici che ne facevano parte.

Il Tribunale internazionale per il diritto del mare (ITLOS) garantisce da Amburgo il rispetto della Convenzione sul diritto marittimo, che sancisce il principio della libertà di navigazione attraverso tutte le rotte commerciali e gli stretti del pianeta.

Queste norme e organismi hanno assicurato l'ossatura della globalizzazione dell'ultimo mezzo secolo.

Tuttavia, questo sistema di legalità e garanzie sta cessando di esistere.

Aveva già cominciato a declinare qualche tempo fa quando la Cina ha infranto ogni principio del WTO e quando il primo governo di Donald Trump, così come quello di Joe Biden, hanno paralizzato il suo organismo d'appello.

Ma il 2026, con il disastro di Hormuz, segna il naufragio definitivo del sistema di

libertà commerciali delle ultime generazioni: al posto del diritto internazionale, ci sarà quello del più forte; al posto della libertà di navigazione, ci saranno le pretese di controllo e le manifestazioni di potere.

Il significato della crisi di Hormuz resterà non solo per il Golfo Persico, ma lascerà un segno profondo anche sul commercio globale e sul prezzo del petrolio.

Al cuore del problema c'è il progetto dell'Iran, implicitamente accettato dagli Stati Uniti nel memorandum di giugno 2026, di controllare Hormuz in quanto proprie «acque costiere»; si transita, chiedendo il permesso e magari pagando, solo se si accetta il predominio del regime di Teheran nell'area che fornisce un quinto del petrolio e del gas naturale liquefatto al resto del mondo.

E l'aver resistito alle bombe ha reso ancora più intransigente l'ala dura dei guardiani della rivoluzione. Il

fatto che la guida suprema Mojtaba Khamenei abbia visto morire sotto le bombe di Trump suo padre Ali Khamenei, sua madre, sua moglie, uno dei suoi figli e altri parenti vicini senz'altro non lo induce al compromesso.

Il precedente di Hormuz sta già cambiando gli assetti del commercio internazionale delle grandi potenze anche lontano dal Medio Oriente.

La Russia impone già il suo sistema di licenze e pedaggi per il passaggio dall'Artico (e lo permette solo a navi cinesi).

L'11 giugno 2026, Pechino ha dichiarato unilateralmente che i 130 chilometri dello stretto di Taiwan sono parte del proprio territorio, non acque internazionali nelle quali valga la libertà di navigazione; in sostanza la Cina fa con Taiwan quanto Teheran pretende di fare con Hormuz e quel passaggio nel Pacifico è il primo al mondo per il traffico navale.

Chi controlla lo stretto di

Taiwan, controlla il 90% dei semiconduttori dell'intelligenza artificiale e dell'economia del pianeta.

L'ossessione di Trump per la conquista della Groenlandia fa parte della stessa tendenza.

La costante minaccia degli Houthis filoiraniani sull'accesso al Mar Rosso e a Suez — parzialmente chiuso da quasi tre anni — si rivela come la prova generale di una dinamica molto più vasta.

E se la Russia sconfiggesse l'Ucraina, avrebbe un potere diretto sul Bosforo e sui Dardanelli, quindi sul Mediterraneo.

Quando prevale soltanto la forza, il sistema scivola verso l'anarchia e perde contatto con la realtà.

In fondo, la questione fondamentale non è se debba prevalere il diritto o la forza.

La vera domanda è come trasformare la forza in legalità e la legalità in ordine stabile.

Valentina Picco

Cristina Zunino

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



Valore doganale e banche dati limiti all'attività di rettifica

La Corte di Cassazione, con sentenza 20/06/2026, n. 20998, è tornata a esprimersi sui limiti imposti dalla normativa europea all'attività di rideterminazione del valore doganale

Illegittimo il ricorso ai database interni dell'Agenzia delle dogane per rideterminare il valore doganale dichiarato dall'importatore. La Corte di Cassazione, con la sentenza 20 giugno 2026, n. 20998, è tornata a esprimersi sui limiti imposti dalla normativa europea all'attività di rideterminazione del valore doganale da parte dell'Agenzia.

I dati estrapolati dalle banche dati interne, come il sistema M.E.R.C.E.-Cognos, possono essere utilizzati, infatti, per dare inizio all'attività di accertamento, potendo giustificare un "fondato dubbio" sulla correttezza del prezzo indicato dall'importatore.

L'Agenzia delle dogane, tuttavia, non può fare riferimento ai valori statistici estrapolati da tali database per ricalcolare il prezzo dei beni oggetto di valutazione.

Con la sentenza 20 Giugno 2026, n. 20998, la Corte di Cassazione ha ribadito che il valore doganale de-

ve essere calcolato secondo i criteri previsti dal Codice dell'Unione (Cdu). Il ricorso a banche dati interne all'Agenzia è possibile soltanto in via residuale, come "mezzo ragionevole" compatibile con i principi e le disposizioni generali previste dall'articolo VII dell'accordo Gatt 1994.

Come riconosciuto dalla sentenza, infatti, la banca dati M.E.R.C.E. contiene rilevazioni "astratte e ufficiose", non riconducibili a specifiche transazioni aventi a oggetto beni simili.

Uno strumento che può essere utilizzato, quindi, in via sussidiaria e in ultima istanza, soltanto quando non sia possibile fare ricorso ai criteri alternativi di determinazione del valore previsti dal Codice doganale dell'Unione.

Com'è noto, secondo la normativa doganale, l'unico valore rilevante ai fini dell'obbligazione doganale è il prezzo di transazione, ossia il costo effettivamente pagato per i pro-

dotti importati (art. 70 Cdu). Il prezzo di transazione rappresenta, infatti, il criterio primario per la determinazione del valore doganale, da cui è possibile discostarsi soltanto in ipotesi eccezionali e rispettando una serie di limiti chiaramente individuati dal legislatore unionale.

In particolare, il valore dichiarato in sede di importazione può essere oggetto di revisione soltanto quando le Autorità doganali nutrano motivati e fondati dubbi in ordine al corrispettivo indicato, a seguito di uno speciale contraddittorio preventivo, previsto come obbligatorio. Nel caso in cui, all'esito del contraddittorio, non sia possibile individuare il prezzo di transazione della merce, è ammesso il ricorso ai criteri alternativi di stima dei beni importati individuati dalla normativa doganale, da utilizzarsi in rigoroso ordine gerarchico.

La rettifica del valore deve rispettare non soltanto i

criteri di determinazione previsti dal Codice doganale, ma anche il loro ordine di applicazione.

Se ritiene inapplicabile il criterio del valore di transazione, l'Agazia deve necessariamente valutare l'applicabilità del criterio delle merci identiche o similari (art. 74, par. 2, lett. a) e b) Cdu). Tale adempimento richiede, in particolare, l'esame di elementi quali le caratteristiche fisiche, la qualità, la notorietà, l'intercambiabilità delle merci nonché il livello commerciale delle vendite prese in considerazione (Corte di Giustizia, 9 giugno 2022, *FAWKES*, C-187/21).

Solo in via sussidiaria, dopo che è stata appurata l'impossibilità di definire il valore doganale della merce ricorrendo a tali criteri, l'Agazia può ricorrere all'utilizzo di banche dati.

I dati statistici ivi raccolti non possono sostituire, tuttavia, i criteri di determinazione del valore gerarchicamente sovraordinati. La sentenza chiarisce che i valori raccolti nei database dell'Agazia, raccolti sia a livello nazionale che unionale, come quelli relativi al "prezzo minimo accettabile", non contengono elementi che ne per-

mettano un utilizzo ai fini della determinazione del valore in dogana secondo il criterio delle merci identiche o similari, tanto meno per una valutazione in dogana in base al criterio del valore di transazione, in ragione del carattere aggregato e della loro natura riservata.

È pertanto illegittima la rettifica dell'Ufficio, nel caso in cui l'accertamento sia fondato unicamente su una rilevazione di dati statistici relativa al valore medio di merci similari.

La sentenza della Corte di Cassazione si allinea ai principi già espressi anche dalla Corte di Giustizia europea. Recentemente, la sentenza 29 gennaio 2026, C-72/24 e 73/24, *Kelandis*) ha precisato - in un caso in cui non è stato possibile compiere nessun controllo fisico a posteriori delle merci, né ricostruire la reale natura delle merci in considerazione della loro descrizione generica in fattura - che è legittimo fare ricorso alle banche dati sul valore soltanto in "ultima istanza" e che esso va ricondotto al criterio sussidiario di determinazione del valore in dogana di cui agli artt. art. 74, par. 3 reg. UE 2013/952 (Cdu).

Anche nel caso Vàm4all

(T-224/25), il Tribunale europeo ha ritenuto ammissibile il ricorso a una banca dati interna dell'Agazia soltanto perché si trattava di merce "alla rinfusa" che non presentavano caratteristiche uniche o particolari. In questo caso, il rappresentante doganale non era stato in grado di dimostrare il pagamento effettivo del prezzo di acquisto della merce ed era stato escluso il ricorso ai metodi alternativi di determinazione del valore.

Il ricorso a banche dati interne all'Agazia è possibile, pertanto, esclusivamente in via residuale, come "mezzo ragionevole" compatibile con i principi e le disposizioni generali previste dall'articolo VII dell'accordo Gatt 1994.

Con la sentenza 19927/2026 i giudici di legittimità recepiscono i pienamente i principi elaborati dalla Corte di Giustizia, in base ai quali i dati in questione possono essere utilizzati per la determinazione del valore delle merci, ma solo "in ultima istanza", ricordando che i metodi di determinazione del valore in dogana di cui agli articoli 70 e 74 Cdu si trovano tra loro in rapporto di sussidiarietà.

Tatiana Salvi



Origine doganale delle merci: trasformazione sostanziale

La Corte di Cassazione, con la sentenza del 15/06/2026, n. 19927, si pronuncia sull'origine doganale dei tubi importati dalla Thailandia, confermando la prevalenza del criterio della lavorazione sostanziale

La Corte di Cassazione, con la sentenza del 15 giugno 2026, n. 19927, si pronuncia sull'origine doganale dei tubi importati dalla Thailandia, confermando la prevalenza del criterio della lavorazione sostanziale rispetto a quello del cambiamento di voce tariffaria.

La sentenza estende i principi espressi dalla Corte di Giustizia europea nei casi *Stappert* (C-210/22 del 23 settembre 2023) e *Direct Line Inox* (C-827/24) anche a casi analoghi, che interessano le lavorazioni effettuate nei Paesi extra-UE sui tubi importati nell'Unione europea.

La Corte di Giustizia europea ha, infatti, espresso 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 importati: se la lavorazione effettuata in

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

Un passaggio che supera l'impostazione seguita finora dall'Olaf (Ufficio europeo per la lotta antifrode), da cui erano scaturiti numerosi accertamenti nei confronti di alcune imprese che operano nel settore siderurgico. Secondo l'Agenzia delle dogane, i prodotti importati, dichiarati di origine thailandese, avrebbero avuto invece origine cinese. Ciò in quanto la lavorazione effettuata in Thailandia, sul prodotto di partenza di origine cinese, non avrebbe determinato il passaggio da una voce doganale del Sistema Armonizzato a un'altra voce.

La decisione della Corte di Cassazione ridimensiona la "regola" contenuta nell'Allegato 22-01 del Regolamento Delegato (UE) 2015/2446. I giudici europei hanno chiarito che tale regola ha natura meramente interpretativa e deve in ogni caso rispettare il

principio di "lavorazione sostanziale" stabilito dall'art. 60, par. 2, del Codice doganale dell'Unione.

La sentenza ribalta così il dato formale, recepito nel regolamento di esecuzione della Commissione europea sull'origine doganale, per fare spazio a un criterio di natura sostanziale.

I giudici di legittimità, richiamandosi ai numerosi precedenti della Corte di Giustizia europea, hanno chiarito che la tariffa doganale comune è stata concepita in funzione di specifiche esigenze, tra le quali non rientra la determinazione dell'origine delle merci. Ne consegue che il cambiamento di classificazione tariffaria di una merce, pur potendo rappresentare un'indicazione del carattere sostanziale della sua lavorazione, non implica un'automatica esclusione del carattere sostanziale di una lavorazione in mancanza di un cambiamento di classificazione tariffaria.

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.

Nella determinazione dell'origine doganale occorre valutare, pertanto, la sostanza dell'operazione intervenuta sulla merce. Se la lavorazione eseguita nel Paese di esportazione - nel

caso in esame in Thailandia - è irreversibile, allora il prodotto acquisisce l'origine doganale del Paese dove questa è avvenuta.

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

È stato, così, ribadito l'ordine gerarchico dei criteri per la determinazione dell'origine doganale delle merci, riconoscendo la prevalenza dell'art. 60 del Cdu rispetto alle regole contenute nell'Al-

legato 22-01 del Regolamento Delegato (UE) 2015/2446.

Di conseguenza, qualora alla produzione di una merce contribuiscano due o più Paesi o territori, assume rilievo determinante il criterio dell'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale ed economicamente giustificata, effettuata presso un'impresa attrezzata a tale scopo, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo ovvero abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione.

Sara Armella



Associazione Nazionale Centri di Assistenza Doganale

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



Circolare n. 18/D: i perché di un intervento atteso e controverso

L'Agenzia delle Dogane ha sospeso la Circolare n. 18/D dell'8 luglio 2026, con cui aveva riconosciuto la distinzione tra "immissione sul mercato" e "immissione in libera pratica"

Con un avviso pubblicato il 13 luglio 2026, l'Agenzia delle dogane ha sospeso la Circolare n. 18/D dell'8 luglio 2026, con cui aveva riconosciuto la distinzione tra "immissione sul mercato" e "immissione in libera pratica", cruciale per molti contenziosi in materia di conformità dei prodotti, specialmente relativi alla disciplina delle pile e dei rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche (RAEE).

In base a quanto riportato nel comunicato stampa, l'Agenzia delle dogane avrebbe rilevato dei "profili di criticità" in merito alla compatibilità del documento con il diritto unionale.

La circolare è stata collegata a vicende relative alle forniture di dispositivi sanitari che hanno portato alla sospensione. Come è stato raccontato da alcuni organi di stampa, la circolare rischiava, in altre parole, di smentire le accuse mosse dall'attuale governo sull'operato dell'esecutivo in carica durante l'emergenza Covid riguardo alle mascherine cinesi acquistate

nel 2020. L'attuale maggioranza ha infatti sostenuto che non vi fosse stata adeguata vigilanza su dispositivi poi risultati in parte non a norma, sostenendo che fosse illegittimo sdoganare merce priva di marcatura CE certificata. La circolare, tuttavia, confermava che sdoganare prodotti privi dei requisiti di conformità sarebbe possibile, purché l'operatore si impegni a non immerterli in commercio prima delle verifiche tecniche.

La circolare prendeva posizione circa un'importante problematica interpretativa, che riguarda moltissimi contenziosi pendenti tra la Pubblica amministrazione e gli importatori in materia di conformità dei prodotti sensibili provenienti da Paesi extra-UE.

Del tutto in linea con il diritto europeo la definizione di "immissione sul mercato", già definita dal Regolamento (UE) 2019/1020 e dal d.lgs. n. 157/2022, come la prima messa a disposizione di un prodotto sul mercato dell'Unione europea per la distribuzione, il consumo o l'uso nell'ambito di

un'attività commerciale (art. 2, par. 1, nn. 1 e 2, Reg. UE 1020/2019). Muovendo da tale definizione, la Circolare spiega correttamente che l'"immissione sul mercato" non coincide necessariamente con l'"immissione in libera pratica", la quale può costituire, in determinati casi, un'azione meramente prodromica rispetto alla successiva messa a disposizione sul mercato.

A sostegno di tale ricostruzione, la circolare richiama la "Guida blu all'attuazione della normativa UE sui prodotti 2022" della Commissione europea e individuava tre diversi scenari.

Nel primo, relativo alle vendite B2C (Business to Consumer), in cui i beni sono importati per essere direttamente distribuiti a un consumatore finale, l'"immissione sul mercato" può verificarsi anche prima dell'"immissione in libera pratica". Il secondo scenario, invece, riguarda la vendita B2B (Business to Business), con cui una Società importa i prodotti senza metterli direttamente a disposizione di un pri-

vato, bensì per rivenderli successivamente a un altro distributore. In questo caso l'“immissione sul mercato” si considera avere luogo soltanto dopo l'“immissione in libera pratica”, quando il bene è effettivamente fornito a un soggetto per l'uso o il consumo. Infine, la circolare evidenziava che, in alcune ipotesi, l'“immissione sul mercato” può non verificarsi affatto, ad esempio quando le merci, pur immesse in libera pratica, sono successivamente esportate verso un Paese terzo senza essere distribuite nel mercato dell'Unione europea.

Con la circolare in oggetto, in realtà, l'Agenzia ha recepito un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato. Negli ultimi anni, infatti, numerosi importatori sono stati destinatari di rilevanti sanzioni amministrative pur avendo introdotto nel territorio unionale merci non destinate alla commercializzazione nei confronti del consumatore finale.

Sul tema è intervenuta più volte la giurisprudenza di merito (primo e secondo grado di giudizio) che in numerose pronunce ha annullato gli atti di accertamento e i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni amministrative, nei casi in cui fosse stato dimostrato che le merci immesse in libera pratica facevano parte di vendite B2B.

Di recente, il Tribunale di Genova, con la sentenza 10 giugno 2026, n. 3775, ha stabilito che la configurabilità degli illeciti relativi alla conformità dei prodotti dipende proprio dall'effettiva “immissione sul mercato” del prodotto e che tale momento non può sempre ritenersi realizzato quando la merce è stata solamente “impressa in libera pratica”.

Non si tratta, peraltro, di una pronuncia isolata. Il Tribunale di Genova ha già avuto modo, in più occasioni, di esprimersi sulla nozione di “immissione sul mercato”, consolidando un orientamento ormai chiaro, che distingue in maniera molto netta tali fasi dell'importazione (cfr. Trib. Genova, 6 marzo 2026, n. 1147; Trib. Genova, 1° ottobre 2024, n. 2513).

In linea con tale solido precedente giurisprudenziale e con la normativa unionale, la circolare chiarisce che nel caso di un'importazione di merci non conformi, nell'ambito di una vendita B2B, l'Ufficio non deve procedere alla contestazione della violazione, posto che l'“immissione sul mercato”, in tali casi, è successiva all'“immissione in libera pratica” e di conseguenza nessuna sanzione dovrebbe essere applicata all'importatore.

La sospensione della circo-

lare n. 18/D non incide sulla distinzione tra “immissione sul mercato” e “immissione in libera pratica”, che resta valida in quanto chiaramente prevista dal diritto unionale, ma elimina, almeno per il momento, il tentativo dell'Amministrazione doganale di tradurre tale distinzione in istruzioni operative uniformi.

In allegato alla circolare è stata presentata un'autodichiarazione che l'importatore avrebbe dovuto sottoscrivere e allegare alla dichiarazione di importazione, volta a dimostrare che la merce presentata in Dogana non è destinata alla distribuzione, al consumo o all'uso sul mercato dell'Unione, ma per essere distribuita sul canale B2B. Attraverso la presentazione di questa autodichiarazione, l'importatore avrebbe potuto evitare l'applicazione di sanzioni amministrative in caso di mancata conformità normativa dei prodotti importati, rendendo noto fin da subito alle autorità competenti che i prodotti non erano destinati ad essere immessi sul mercato (presupposto della sanzione).

Ne consegue che gli operatori dovranno continuare a fare riferimento al quadro normativo vigente e alla giurisprudenza formatasi sul punto.

Stefano Comisi



Compliance doganale rafforzata: ADM valorizza l'adempimento spontaneo

Potenziato l'adempimento spontaneo in Dogana, con misure premiali per gli operatori, che consentono di ridurre al minimo le conseguenze sanzionatorie

Potenziato l'adempimento spontaneo in Dogana, con misure premiali per gli operatori, che consentono di ridurre al minimo le conseguenze sanzionatorie, sia dal punto di vista amministrativo che penale.

La circolare dell'Agenzia delle dogane 19/06/2026, n. 16/D favorisce la compliance doganale, chiarendo che è sempre possibile correggere eventuali errori, anche per evitare un procedimento penale per contrabbando. Una possibilità che è ammessa anche quando il pagamento della sanzione avvenga in misura ridotta.

La correzione spontanea degli errori diventa così uno strumento premiale che, oltre a ridurre o azzerare le sanzioni, può arrivare fino all'estinzione del reato di contrabbando o alla non punibilità, offrendo in un quadro normativo in evoluzione una lettura organica degli istituti deflattivi e superando le incertezze applicative della prassi.

La Circolare 19 giugno

2026, n. 16/D, rappresenta un contributo di grande utilità pratica per gli operatori del settore doganale. Attraverso una lettura coordinata delle Disposizioni nazionali complementari (allegato I, d.lgs. 141/2024, Dnc) e della disciplina sanzionatoria tributaria (d.lgs., 18 dicembre 1997, nn. 471/472), l'Agenzia delle dogane traccia con chiarezza i confini e le opportunità della revisione della dichiarazione su istanza di parte e del ravvedimento operoso, provando a colmare alcune lacune interpretative.

Il sistema che emerge è coerente con i principi unionali di effettività, proporzionalità e dissuasività delle sanzioni doganali, nonché con la logica premiale che deve permeare il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente. In questo quadro, la scelta tra revisione su istanza di parte e ravvedimento operoso non è meramente formale, ma incide in modo sostanziale sulla misura delle conseguenze sanzionatorie.

Nell'ambito della revisione dell'accertamento su istanza di parte, la presentazione da parte del contribuente dell'istanza di revisione prima dell'avvio di qualsiasi attività di controllo, consente di correggere la dichiarazione doganale senza applicazione di sanzioni.

La presentazione dell'istanza esclude non soltanto l'applicazione delle sanzioni amministrative (art. 96, c. 13, Dnc), ma evita anche ogni eventuale contestazione penale. Già con la precedente circolare 10/12/2024, n. 25/D, l'Agenzia delle dogane aveva chiarito che in caso di revisione su istanza di parte non vi sono conseguenze penali per gli operatori.

Ciò in quanto, se l'operatore chiede spontaneamente di correggere errori o inesattezze non può esservi contrabbando. La sanzione penale richiede, infatti, l'elemento soggettivo del dolo (ossia dell'intenzionalità): se l'operatore rimedia a un errore doganale non può essere

ritenuto penalmente responsabile.

Diversamente, il ravvedimento operoso (art. 13, d.lgs., 18 dicembre 1997, n. 472) presenta un maggiore ambito di operatività, essendo esperibile dal contribuente a partire dal momento in cui emerge l'irregolarità e fino alla notifica dell'avviso di accertamento da parte dell'Ufficio, garantendo una sanzione ridotta in base al momento in cui ci si avvale di tale istituto. Una misura premiale, che consente di ottenere uno sconto sulle sanzioni, garantendo un forte risparmio per gli operatori.

Facendo chiarezza su un aspetto fortemente dibattuto nella prassi applicativa, la circolare chiarisce che il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso non esclude la possibilità di accedere alla causa di estinzione del reato prevista dall'art. 112, primo comma, Dnc.

Al contrario, anche se la norma richiede il pagamento integrale del tributo e il versamento di una sanzione tra il 100 e il 200% dell'importo dei diritti contestati, tale somma può essere versata in misura ridotta.

Ciò in quanto le Disposizioni nazionali complementari al Codice doganale (art. 104 Dnc) ammettono la possibilità di applicare gli istituti previsti

dal d.lgs. 472/1997, tra cui rientra anche il ravvedimento operoso.

Di conseguenza, il pagamento del tributo e della sanzione, anche in misura ridotta, avvalendosi del ravvedimento operoso, comporta, a seconda della fattispecie, l'estinzione del reato o la sua non punibilità, se ricorrono tutti presupposti indicati dall'art. 112 Dnc.

Tale istituto, per produrre effetti, deve essere necessariamente integrale, comprensivo cioè di tributo, sanzioni (in misura anche ridotta) e interessi, se dovuti.

Tale adempimento presuppone, infatti, l'accettazione del risultato del controllo effettuato dalla Dogana, prima o dopo la consegna del verbale di contestazione. Il contribuente, inoltre, ha l'obbligo di comunicare l'avvenuto pagamento all'Agenzia delle dogane, in modo da permettere le opportune verifiche prima dello svincolo.

Una delle novità più rilevanti introdotte riguarda l'applicazione del cumulo giuridico nell'ambito del ravvedimento operoso in presenza di una pluralità di violazioni doganali (art. 12 d.lgs. 472/1997).

In tale ambito, dove l'ipotesi di concorso configurabile è quella del concorso materiale (più violazioni della stes-

sa norma con più azioni od omissioni), il cumulo giuridico è applicabile sia in presenza di una pluralità di dichiarazioni errate (art. 79, Dnc), che in caso di una pluralità di omesse dichiarazioni (art. 78, Dnc).

A seguito della riforma fiscale (d.lgs. 87/2024), per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, l'importatore può calcolare la sanzione attraverso il cumulo giuridico, utilizzando anche il ravvedimento operoso. In tale caso, tuttavia, il cumulo opera soltanto per le violazioni della medesima disposizione commesse all'interno dello stesso periodo di imposta (anno solare). La circolare precisa, inoltre, che la sanzione va calcolata dalla data dell'importazione in cui è stata commessa la prima violazione ricompresa nel cumulo.

La circolare prevede, infine, che l'istituto del ravvedimento operoso incontra un preciso limite temporale nel caso di regolarizzazione a posteriori per tardiva presentazione della dichiarazione. L'accesso alla misura non è infatti più consentito qualora la dichiarazione doganale di regolarizzazione venga presentata con un ritardo superiore a 90 giorni dalla data di immissione in consumo.

Sara Armella

Tatiana Salvi

Giurisprudenza unionale e nazionale

Corte di Giustizia dell'Unione europea, Sezione IX, sentenza 11/6/2026, causa C-601/24 – Pres. Condinanzi, Rel. Kornezov – V.B. [Gotka]

Protezione di specie della flora e della fauna selvatiche mediante il controllo del loro commercio – Ippocampo giapponese – Regolamento (CE) n. 338/97 – Articolo 2, lettera t) – Nozione di «esemplare» – Articolo 4, paragrafo 2 – Licenza di importazione – Articolo 2, lettera j), e articolo 7, paragrafo 3 – Oggetti personali o domestici – Articolo 16 – Sanzioni penali – Introduzione nell'Unione europea di esemplari privi di licenza di importazione – Regolamento (CE) n. 865/2006 – Articolo 57 – Introduzione di oggetti personali o domestici nell'Unione

L'articolo 2, lettera t), del regolamento (CE) n. 338/97 del Consiglio, del 9 dicembre 1996, relativo alla protezione di specie della flora e della fauna selvatiche mediante il controllo del loro commercio, come modificato dal regolamento (CE) n. 398/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2009, deve essere interpretato nel senso che rientra nella nozio-

ne di «esemplare», ai sensi di tale disposizione, un preparato la cui composizione contiene, in particolare, un estratto di ippocampo giapponese, elencato nell'allegato B al regolamento n. 338/97, come modificato.

L'articolo 2, lettera j), e l'articolo 7, paragrafo 3, del regolamento n. 338/97, come modificato dal regolamento n. 398/2009, devono essere interpretati nel senso che un preparato la cui composizione contiene un estratto di ippocampo giapponese, elencato nell'allegato B al regolamento n. 338/97, come modificato, legalmente acquistato in un paese terzo e introdotto nell'Unione europea per le esigenze terapeutiche proprie di un privato o per quelle di un parente e non a fini commerciali, deve essere considerato come rientrante nella nozione di «oggetti personali o domestici», la cui introduzione nell'Unione è sottratta all'obbligo di presentazione di una licenza di importazione o, se del caso, di un documento di (ri)esportazione, purché siano soddisfatte le condizioni previste a tal fine dall'articolo 57, paragrafi 1 e 3, del regolamento (CE) n. 865/2006 della Commissione, del 4 maggio 2006, recante

modalità di applicazione del regolamento (CE) n. 338/97 del Consiglio relativo alla protezione di specie della flora e della fauna selvatiche mediante il controllo del loro commercio.

L'articolo 16 del regolamento n. 338/97, come modificato dal regolamento n. 398/2009, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che prevede l'imposizione di sanzioni penali per l'introduzione nell'Unione europea, senza licenza di importazione o, eventualmente, senza un documento di (ri)esportazione, di un preparato legalmente acquistato in un paese terzo, la cui composizione contiene un estratto di ippocampo giapponese elencato nell'allegato B al regolamento n. 338/97, come modificato, da parte di un privato, per le esigenze terapeutiche proprie o per quelle di un parente e non a fini commerciali, per di più rientrando una siffatta introduzione nella deroga prevista dall'articolo 7, paragrafo 3, del regolamento n. 338/97, come modificato, e precisata dall'articolo 57 del regolamento n. 865/2006. Viceversa, esso non osta a una siffatta normativa nazionale quando l'introduzione nell'U-

nione di un siffatto preparato non rientra in tale deroga, a condizione che la sanzione penale applicabile sia conforme ai requisiti di proporzionalità inerenti al paragrafo 2 di detto articolo 16.

Il 16 aprile 2024 V.B., cittadino ucraino, ha introdotto in Polonia, senza licenza di importazione, quattro scatole da 100 compresse ciascuna di un preparato contenente un estratto di ippocampo giapponese che aveva acquistato in Ucraina per uso personale.

Indagato dall'autorità giudiziaria penale per la violazione dell'articolo 128, punto 1, della legge polacca sulla tutela dell'ambiente, per tale introduzione senza licenza d'importazione, V.B. si difendeva contestando le accuse e il Giudice penale investiva la Corte di Giustizia dell'Unione di alcune questioni sull'interpretazione del Regolamento (CEE) n. 338/97.

A tal riguardo esso chiedeva, in primo luogo, se un siffatto preparato, nella misura in cui contiene un estratto di ippocampo giapponese, dovesse essere considerato rientrante nella nozione di «esemplare», ai sensi dell'articolo 2, lettera t), di tale regolamento. L'autorità procedente precisava che tale preparato soddisfaceva le condizioni

per essere qualificato come medicinale e si chiedeva, in particolare, se una siffatta qualificazione incidesse sull'interpretazione di detta nozione di «esemplare».

In secondo luogo, il giudice del rinvio rilevava che V.B. aveva acquistato il preparato in questione in una farmacia in Ucraina, dove era venduto legalmente, e l'aveva introdotto nell'Unione per le proprie esigenze terapeutiche o per quelle di un parente, e non a fini commerciali. Pertanto, il Giudice si è chiesto se, in tali circostanze, tale preparato dovesse essere considerato come appartenente agli «oggetti personali o domestici» dell'imputato, ai sensi dell'articolo 2, lettera j), del regolamento n. 338/97, i quali, conformemente all'articolo 7, paragrafo 3, di tale regolamento, sono esenti dall'obbligo di presentare una licenza di importazione al momento della loro introduzione nell'Unione.

Infine, il giudice del rinvio chiedeva se il diritto dell'Unione ostasse a una normativa nazionale che consente di perseguire penalmente un consumatore che introduce nell'Unione, senza licenza di importazione, per le proprie esigenze terapeutiche o per quelle di un parente, un preparato come quello in questione, legalmente acquistato

in un paese terzo, qualora nulla indichi che esso sia destinato ad un uso commerciale.

Nel fornire le risposte di cui alle massime che precedono, la Corte ha rilevato che un'interpretazione restrittiva della nozione di «esemplare» (nel senso che ne sarebbero esclusi taluni prodotti trasformati o derivati contenenti estratti di un animale o di una pianta protetti) avrebbe la conseguenza di sottrarre tali prodotti dall'obbligo di presentazione di una licenza di importazione al momento della loro introduzione nell'Unione e, quindi, dai controlli sul loro commercio istituiti dal regolamento n. 338/97, quando invece tale regolamento ha l'obiettivo, come risulta dal suo articolo 1, di proteggere le specie di fauna e flora selvatiche e di garantirne la conservazione controllandone il commercio. Pertanto, una siffatta interpretazione rischierebbe di compromettere la protezione e la conservazione di tali specie, a nulla rilevando che nel caso di specie si tratti di un «medicinale».

Quanto al secondo quesito la Corte ha poi rilevato che sia dalla formulazione dell'articolo 57, paragrafo 1, del regolamento n. 865/2006 sia da quella della risoluzione 13.7 della Conferenza delle Parti della CITES risulta che l'assenza di finalità commerciali

dell'esemplare importato costituisce un criterio decisivo ai fini della sua qualificazione come "oggetto personale o domestico", interpretazione altresì corroborata dagli scopi perseguiti dal regolamento n. 338/97.

Da ciò consegue che l'introduzione nell'Unione di un preparato contenente prodotti derivati da esemplari morti o da parti di esemplari, per le esigenze terapeutiche proprie di un privato o per quelle di un parente, e non a fini commerciali, può rientrare nella deroga applicabile agli "oggetti personali o domestici" prevista dall'articolo 7, paragrafo 3, del regolamento n. 338/97, purché siano soddisfatte le altre condizioni ai fini dell'applicazione di quest'ultima, previste dall'articolo 57 del regolamento n. 865/2006.

Tribunale di I° grado dell'Unione Europea, Sezione V, sentenza 3/6/2026, causa T-224/25 – Pres. Sampoll Pucurull, Rel. Valasidis – V. Kft. "felszámolás alatt" c/ Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Codice doganale dell'Unione - Metodo di determinazione del valore in dogana - Valore di transazione dichiarato - Articolo 140 del regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 - Metodi secondari

– Articolo 74 del regolamento n. 952/2013 - Metodo residuale o "fall back" - Articolo 144 del regolamento di esecuzione 2015/2447 - Importazione di merci alla rinfusa - Assenza di prova dell'effettivo pagamento - Insufficienza di dati sulle caratteristiche essenziali delle merci - Utilizzo dei dati disponibili nella banca dati nazionale - Media aritmetica semplice dei prezzi unitari – Possibilità - Condizioni

L'articolo 140, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione, del 24 novembre 2015, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del Codice doganale dell'Unione, deve essere interpretato nel senso che nel caso di importazioni di merci alla rinfusa che non presentano caratteristiche uniche o particolari, le autorità doganali possono legittimamente nutrire fondati dubbi sul fatto che il valore di transazione dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, del regolamento n. 952/2013 qualora il rappresentante doganale indiretto, pur essendo invitato a farlo, non dimostri, mediante affidabili prove documentali, che il prezzo è stato effettivamente pagato.

L'articolo 74, paragrafi 1 e 2, del Codice doganale dell'Unione deve essere interpretato nel

senso che se un rappresentante doganale indiretto non ha potuto dimostrare il pagamento effettivo del prezzo di acquisto di merci importate alla rinfusa che non presentavano caratteristiche uniche o particolari, ciò che ha così portato al rigetto, da parte delle autorità doganali, del valore di transazione dichiarato di dette merci, le autorità in parola possono escludere il ricorso ai metodi secondari di cui al paragrafo 2 di detto articolo qualora abbiano esaminato ciascuno di tali metodi con la dovuta diligenza e il rappresentante in discussione, debitamente messo in grado di farlo, non abbia potuto fornire dati sufficienti sulle caratteristiche essenziali di dette merci, che si tratti delle loro caratteristiche fisiche o dei loro aspetti qualitativi, senza che incida sull'esclusione di tali metodi la circostanza che le autorità in parola non si siano previamente avvalse dei poteri di cui all'articolo 188 di detto Codice.

L'articolo 144, paragrafo 2, del regolamento di esecuzione 2015/2447 deve essere interpretato nel senso che quando le autorità doganali hanno potuto dimostrare, in modo circostanziato, che il paragrafo 1 di tale articolo non poteva essere applicato, costituisce un altro metodo appropriato, ai sensi del paragrafo 2 dell'articolo in parola, il fatto che dette autorità doganali determinino il valore in

dogana di merci importate alla rinfusa le quali non presentano caratteristiche individuali o specifiche basandosi esclusivamente su dati tratti dalla banca dati doganale nazionale, relativi a merci provenienti dallo stesso paese delle merci importate, classificate con il medesimo codice TARIC di tali merci e immesse in libera pratica nel corso dei 45 giorni precedenti e dei 45 giorni successivi alla data di accettazione della dichiarazione in dogana, utilizzando, dopo il filtraggio di detti dati, la media aritmetica semplice dei prezzi unitari per chilogrammo delle merci alle quali tali dati corrispondono.

La V. "felszámolás alatt", che funge da rappresentante doganale indiretto, tra il 25 gennaio e l'8 luglio 2019 ha presentato dichiarazioni doganali per merci alla rinfusa importate dalla Cina, utilizzando il metodo del valore di transazione di cui all'art. 70, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione (CDU). A sostegno delle sue dichiarazioni, ha fornito fatture con un termine di pagamento di 120 giorni dalla consegna.

Il 7 aprile 2020 l'autorità doganale ungherese ha avviato un controllo e ha chiesto ripetutamente documenti comprovanti il valore di transazione, ma tali richieste non hanno ottenuto risposta adeguata.

Dopo ulteriori richieste, la V. ha fornito documenti aggiuntivi, incluse fatture commerciali, distinte del carico, documenti di trasporto via nave, dichiarazioni di valore in dogana e fotografie provenienti dall'importatore. Inoltre, l'istituto finanziario dell'importatore, ancora su richiesta della dogana, ha trasmesso dati di pagamento che però non consentivano di accertare il valore delle merci, che erano già state vendute e dunque non potevano essere oggetto di controllo fisico. Pertanto, l'autorità doganale ha escluso il metodo del valore di transazione e i metodi secondari di cui all'art. 74, paragrafo 2, lettere da a) a d), e ha determinato un nuovo valore in dogana utilizzando il metodo alternativo di cui all'art. 74, paragrafo 3, CDU.

In seguito, l'autorità ha calcolato un debito doganale di 65.427.800 fiorini ungheresi (circa 163.570 euro) per la V., che ha contestato la decisione in via amministrativa, vedendosi confermare. Essa ha quindi presentato un ricorso giurisdizionale e il Giudice adito ha investito il Tribunale di Primo Grado dell'Unione di alcune questioni interpretative.

Con la prima questione è stato chiesto al Tribunale di chiarire se l'articolo 140, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione 2015/2447 deb-

ba essere interpretato nel senso che, nel caso di importazioni di merci alla rinfusa che non presentano caratteristiche uniche o particolari, le autorità doganali possono legittimamente nutrire fondati dubbi sul fatto che il valore di transazione dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione qualora il rappresentante doganale indiretto, pur essendo invitato a farlo, non dimostri, mediante affidabili prove documentali, che il prezzo è stato effettivamente pagato.

Nell'affermare il principio di cui alla prima massima che precede, il Tribunale ha rilevato che, qualora dopo la scadenza del termine di pagamento di merci importate alla rinfusa che non presentano caratteristiche uniche o particolari, l'autorità doganale chieda al rappresentante doganale indiretto di comprovare il pagamento effettivo del prezzo di acquisto delle merci in parola, si deve ritenere che l'assenza di prova di tale pagamento appaia sufficiente a fondare i dubbi nutriti da detta autorità sulla realtà stessa dell'operazione di cui si tratta e, pertanto, sui valori di transazione dichiarati.

Con altre due questioni esaminate congiuntamente,

il giudice del rinvio ha chiesto se l'articolo 74, paragrafi 1 e 2, del codice doganale dell'Unione debba essere interpretato nel senso che le autorità doganali possono escludere il ricorso ai metodi secondari di determinazione del valore in dogana, di cui al paragrafo 2 di detto articolo, di merci alla rinfusa che non presentano caratteristiche uniche o particolari, qualora, da un lato, il rappresentante doganale indiretto non abbia fornito dati sulle caratteristiche essenziali di tali merci, che si tratti delle loro caratteristiche fisiche o dei loro aspetti qualitativi, e, dall'altro, le autorità in parola, pur essendo in grado di farlo, non hanno esercitato i poteri di cui all'articolo 188 di detto codice, ma hanno proceduto a un controllo a posteriori in applicazione dell'articolo 48 del medesimo codice.

Il Tribunale, sul punto, ha osservato che la circostanza che le autorità doganali non si siano avvalse, in una fattispecie come quella in esame, ossia l'importazione di merci alla rinfusa che non presentano caratteristiche uniche o particolari, dell'articolo 188 del codice doganale dell'Unione e, in particolare, della possibilità prevista dall'articolo 188, lettera d), di tale codice, di prelevare campioni per l'analisi o per

un controllo approfondito delle merci, non può influire sull'applicazione, da parte delle autorità in parola, nell'ambito di un controllo a posteriori, dell'articolo 74 di detto codice e, in particolare, sull'esclusione, da parte di tali autorità, dei metodi secondari elencati al paragrafo 2 di quest'ultimo articolo.

Inoltre, per quanto riguarda la possibilità stessa di escludere i metodi secondari elencati all'articolo 74, paragrafo 2, del codice doganale dell'Unione, quando le autorità doganali si trovavano nell'impossibilità di controllare fisicamente le merci importate al fine di determinare se esse siano identiche o simili a quelle che dovevano utilizzare per stabilire il valore in dogana e poiché la descrizione di tali merci nelle fatture allegate alle dichiarazioni in dogana è sommaria o incompleta, le autorità in parola non dispongono delle informazioni necessarie per applicare i metodi previsti all'articolo 74, paragrafo 2, lettera c), del codice doganale dell'Unione: spetta tuttavia al giudice nazionale il compito di verificare la fondatezza delle spiegazioni fornite al riguardo dalle autorità doganali.

Il giudice del rinvio ha infine chiesto se l'articolo 144, paragrafo 2, del regolamento di esecuzione 2015/2447 debba essere in-

terpretato nel senso che:

- consente alle autorità doganali di determinare il valore in dogana esclusivamente sulla base di dati tratti dalla banca dati, relativi a merci provenienti dallo stesso paese delle merci importate, classificate con il medesimo codice TARIC di tali merci e immesse in libera pratica nel corso dei 45 giorni precedenti e dei 45 giorni successivi alla data di accettazione della dichiarazione in dogana;
- consente altresì alle autorità in parola di prendere in considerazione, sulla base del filtraggio dei dati summenzionati, la media aritmetica semplice dei prezzi unitari per chilogrammo delle merci alle quali tali dati corrispondono.

Dalla formulazione stessa dell'articolo 144 del regolamento di esecuzione 2015/2447 risulta che il paragrafo 2 di tale articolo si applica solo se le autorità doganali si sono trovate nell'impossibilità di attuare il paragrafo 1 di detto articolo, vale a dire di utilizzare una "ragionevole flessibilità" o il metodo del valore di transazione, ai sensi dell'articolo 70 del codice doganale dell'Unione, o i metodi secondari, ai sensi dell'articolo 74, paragrafo 2, di detto codice. Di conse-

guenza l'articolo 144, paragrafo 2, del regolamento di esecuzione 2015/2447, presuppone l'accertamento che il paragrafo 1 di tale articolo non poteva essere applicato nel caso di specie.

Alla luce degli elementi forniti dal giudice del rinvio non appare escluso che nella vicenda in discorso il rappresentante doganale indiretto, nella sua qualità di dichiarante, abbia fornito troppo pochi elementi quanto al tenore e alla qualità delle merci importate perché sia applicabile l'articolo 144, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione 2015/2447. In tal caso, le autorità doganali devono utilizzare "altri metodi appropriati", ai sensi dell'articolo 144, paragrafo 2, del regolamento in parola.

Nel caso di specie, il metodo adottato dall'autorità doganale è consistito, in sostanza, nel determinare il valore in dogana sulla base di dati estratti dalla banca dati, relativi a merci provenienti dallo stesso paese delle merci in discussione, classificate con lo stesso codice TARIC di tali merci e immesse in libera pratica nel corso dei 45 giorni precedenti e dei 45 giorni successivi alla data di accettazione della dichiarazione in dogana. Dopo aver filtrato siffatti dati, è stata ottenuta la media aritmetica semplice

dei prezzi unitari per chilogrammo delle merci alle quali tali dati corrispondono.

Tale modalità è stata condivisa dal Tribunale, in quanto deve essere qualificata come il ricorso a "dati disponibili nel territorio doganale dell'Unione", ai sensi dell'articolo 74, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione, "mediante mezzi ragionevoli compatibili con tutti i principi e con tutte le disposizioni generali" cui tale disposizione si riferisce.

Questa sola constatazione è sufficiente, in linea di principio, ad escludere che una siffatta prassi si basi su valori arbitrari o fittizi, ai sensi dell'articolo 144, paragrafo 2, lettera g), del regolamento di esecuzione 2015/2447. Inoltre, il fatto di ricorrere alla media aritmetica semplice dei prezzi unitari per chilogrammo delle merci cui corrispondono i dati presi in considerazione dall'autorità doganale consente di rispettare il divieto enunciato all'articolo 144, paragrafo 2, lettera b), del regolamento di esecuzione 2015/2447, che vieta l'utilizzo del valore più elevato possibile di due valori in dogana, poiché, da un lato, una media aritmetica fornisce un solo valore e, dall'altro, per definizione, tale valore è un valore medio, il che esclude la selezione sistematica del valore più elevato.

Infine, il fatto che l'autorità doganale di primo grado abbia preso in considerazione un periodo di 90 giorni, comprendente i 45 giorni precedenti e i 45 giorni successivi alla data di accettazione della dichiarazione in dogana, non disattende l'articolo 144, paragrafo 2, del regolamento di esecuzione 2015/2447.

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, ordinanza 20/6/2026, n. 20998 – Pres. Perrino, Rel. Galasso – Agenzia delle Dogane e dei Monopoli c/ C. L. S. S.r.l.

Valore in dogana delle merci – Rideterminazione del valore in base ai dati risultanti da sistemi statistici in uso alle autorità di controllo – Utilizzabilità - Limiti

Ai fini della determinazione in dogana del valore delle merci importate, i dati risultanti dai sistemi statistici in uso alle autorità di controllo (nella specie, Cognos/M.E.R.C.E.) possono essere utilizzati solo quali criteri residuali ai sensi dell'art. 31 reg. CEE 2913/1992 (oggi art. 74 par. 3 reg. UE 952/2013) e non anche per la determinazione del valore ai sensi dell'art. 30 reg. CEE 2913/1992 (oggi art. 74 parr. 1 e 2 reg. UE 952/2013).

Alessandro Fruscione

