



# Guida Pratica: IL NUOVO CODICE DOGANALE DELL'UNIONE: cogliere le opportunità del cambiamento



## Il nuovo Codice doganale dell'Unione: cogliere le opportunità del cambiamento

1. INTRODUZIONE.....	1
2. LE NOVITÀ IN MATERIA DI ELEMENTI DELL'ACCERTAMENTO.....	2
a. CLASSIFICAZIONE DOGANALE.....	2
b. ORIGINE .....	6
c. VALORE DOGANALE.....	21
3. LA NUOVA DEFINIZIONE DI ESPORTATORE .....	28
4. I NUOVI REGIMI DOGANALI SPECIALI .....	31
5. LE SEMPLIFICAZIONI DOGANALI NEL NUOVO CDU .....	36
6. L'AUTORIZZAZIONE AEO.....	39
a. LE PRINCIPALI NOVITÀ.....	40
b. IL RUOLO CENTRALE DELL'AEO NEL CDU.....	49
c. IL SOGGETTO PASSIVO CERTIFICATO.....	54
7. NOVITÀ RELATIVE ALLA REVISIONE DELL'ACCERTAMENTO .....	56
a. CONTRADDITTORIO ANTICIPATO .....	56
b. PRESCRIZIONE.....	57
c. SANZIONI .....	58

La Guida è stata curata, su commissione di Unioncamere Lombardia, dal **Dott. Pier Paolo Ghetti**.

Aggiornamento Settembre 2018

Pubblicazione fuori commercio.

È consentita la riproduzione con citazione della fonte.



## 1. INTRODUZIONE

Le dinamiche del commercio internazionale sono mutate nel tempo e hanno reso necessari strumenti doganali semplici, efficaci e fruibili attraverso sistemi informatici, in modo da facilitare il movimento delle merci e ottimizzare la catena di approvvigionamento.

Il Codice Doganale dell'Unione (CDU), ispirato da principi di facilitazione del commercio e di selettività nei controlli, si avvicina alle esigenze delle imprese con istituti all'avanguardia nel panorama internazionale, parte dei quali però non saranno applicabili da subito ma servirà attendere l'adeguamento dei sistemi informatici per lo scambio di dati dogana-impresa e dogana-dogana.

Il nuovo quadro normativo delineato dal c.d. "pacchetto CDU", applicato a decorrere dal 1° maggio 2016, comprende i seguenti regolamenti, già oggetto di alcune modifiche commentate nel prosieguo:

- Reg. (UE) 952/2013 – Codice doganale dell'Unione (CDU), è l'atto normativo principale di riferimento;
- Reg. (UE) 2015/2446 – Regolamento delegato (RD), prevede disposizioni per integrare o modificare determinati elementi non essenziali del CDU;
- Reg. (UE) 2015/2447 – Regolamento di esecuzione (RE), garantisce condizioni uniformi di attuazione delle nuove norme introdotte;
- Reg. (UE) 2016/341 – Regolamento delegato transitorio (RDT), integra il CDU per quanto riguarda le norme transitorie relative a talune disposizioni nei casi in cui i pertinenti sistemi elettronici non siano ancora operativi.

Nel CDU viene ancor di più sottolineato il ruolo dell'operatore AEO, soggetto che riscuote la fiducia dell'amministrazione doganale e può accedere agevolmente alle semplificazioni previste dal codice; tale soggetto, considerato virtuoso e cooperativo, è inoltre sottoposto a minori controlli fisici e documentali e di conseguenza vede ridursi i costi di *supply chain*.

Il presente lavoro espone in maniera sintetica le principali novità costituendo un primo riferimento per le imprese che vogliono valutare gli impatti del nuovo codice e considerare le opportunità ad esso connesse.

## 2. LE NOVITÀ IN MATERIA DI ELEMENTI DELL'ACCERTAMENTO

Per accertamento doganale si intende la fase in cui, a fronte della presentazione di una dichiarazione doganale da parte di un operatore, l'ufficio competente prende atto degli elementi dichiarati dall'importatore e li accetta recependo e liquidando la dichiarazione presentata.

Con il termine "elementi dell'accertamento" ci si riferisce a: classificazione, origine e valore.

Questi elementi, infatti, sono quelli rilevanti ai fini della determinazione dell'obbligazione doganale.

In particolare:

- la **classificazione** rileva ai fini della individuazione dell'aliquota daziaria;
- l'**origine** incide rispetto alla aliquota daziaria rilevata (determinandone, in alcuni casi, una riduzione, in altri un abbassamento);
- il **valore**, invece, rappresenta la base imponibile dei beni.

Di seguito, vengono esposte le novità apportate dal CDU in relazione ai vari elementi dell'accertamento ripercorrendone, inoltre, per sommi capi, la disciplina.

### a. CLASSIFICAZIONE DOGANALE

La classificazione doganale di un bene è il procedimento che porta ad attribuire ad esso un codice doganale corrispondente a una posizione tariffaria della Tariffa Doganale Comune. È di primaria importanza attribuire il corretto codice doganale ad un prodotto in quanto esso porta con sé la determinazione del dazio all'importazione ed eventuali misure restrittive sia all'importazione che all'esportazione.

Classificare un bene significa attribuire ad esso un codice numerico dalle 2 alle 10 cifre (ulteriori cifre o codici addizionali possono essere inseriti per ragioni statistiche o di politica commerciale) a seconda delle esigenze che tipicamente può arrivare fino a 10 cifre. Il codice doganale necessario per l'esportazione è ad 8 cifre e prende il nome di Nomenclatura Combinata o NC mentre il codice doganale necessario per le importazioni è a 10 cifre e prende il nome di TARIC.

Il sistema di corrispondenza fra merci e codici numerici prende il nome di Sistema Armonizzato (SA o *Harmonized System – HS*) ed è gestito dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane (OMD o *World Customs Organization – WCO*). Tale armonizzazione riguarda le prime 6 cifre del codice doganale

(c.d. sottovoce o *sub-heading*) e fa sì che esse siano le medesime per quel determinato bene in tutti i 180 Paesi Membri della WCO.

Settima e ottava cifra – che compongono la NC – e nona e decima cifra – che vanno a comporre il TARIC – sono armonizzate a livello di Unione europea e, pertanto, sono le stesse in tutti gli Stati membri dell'Unione.

Si riporta, di seguito, uno schema relativo alla struttura del codice tariffario.

Sistema Armonizzato (SA)	Nomenclatura Combinata (NC)	Tariffa doganale comune (TDC)	TARIC
Convenzione sul Sistema Armonizzato	All. I del Reg. (CEE) n. 2658/87 e ss. mm.	Art. 56 del Codice Doganale dell'Unione	Consultabile online
Linguaggio comune per il commercio internazionale	Definisce le aliquote convenzionali ed è alla base per la compilazione dei modelli Intrastat	Consente di determinare l'aliquota daziaria per specifiche importazioni	Identifica tutte le misure applicabili (quote, restrizioni, antidumping, ...)
Classificazione a livello delle prime 6 cifre	Classificazione a livello di 8 cifre	Si fonda sulla NC e sulle altre misure tariffarie applicabili	Classificazione a livello di 10 cifre

Per stabilire la corretta classificazione doganale esistono regole specifiche che vanno rispettate e utili strumenti di supporto che forniscono un valido aiuto nell'impresa, non sempre immediata, di attribuzione del corretto codice doganale ad un bene.

Strumento di primaria importanza è la **Tariffa doganale comune** dell'UE (Reg. (CEE) n. 2658/87 e ss.mm.) che elenca, suddivisi in 99 capitoli, i codici doganali di tutte le merci.

La Tariffa doganale comune riporta anche delle regole (c.d. "**Regole generali di interpretazione**" o **RGI**), in tutto sei, che costituiscono una guida vincolante per interpretare correttamente la struttura della Tariffa medesima.

Il seguente schema riporta le regole vincolanti di interpretazione della Tariffa.

<b>La classificazione delle merci nella nomenclatura combinata si effettua in conformità delle seguenti regole</b>	
1)	I titoli delle sezioni, dei capitoli o dei sottocapitoli sono da considerare come puramente indicativi, poiché la classificazione delle merci è determinata legalmente dal testo delle voci, da quello delle note premesse alle sezioni o ai capitoli e, occorrendo, dalle norme che seguono, purché queste non contrastino col testo di dette voci e note.
2)	<p>a) Qualsiasi riferimento ad un oggetto nel testo di una determinata voce comprende questo oggetto anche se incompleto o non finito purché presenti, nello stato in cui si trova, le caratteristiche essenziali dell'oggetto completo o finito, o da considerare come tale per effetto delle disposizioni precedenti, quando è presentato smontato o non montato.</p> <p>b) Qualsiasi menzione ad una materia, nel testo di una determinata voce, si riferisce a questa materia sia allo stato puro, sia mescolata od anche associata ad altre materie. Così pure qualsiasi menzione di lavori di una determinata materia si riferisce ai lavori costituiti interamente o parzialmente da questa materia. La classificazione di questi oggetti mescolati o compositi è effettuata seguendo i principi enunciati nella regola 3.</p>
3)	<p>Qualora per il dispositivo della regola 2 b) o per qualsiasi altra ragione una merce sia ritenuta classificabile in due o più voci, la classificazione è effettuata in base ai seguenti principi:</p> <p>a) la voce più specifica deve avere la priorità sulle voci di portata più generale. Tuttavia quando due o più voci si riferiscono ciascuna a una parte solamente delle materie che costituiscono un prodotto misto o ad un oggetto composito o ad una parte solamente degli oggetti, nel caso di merci presentate in assortimenti condizionati per la vendita al minuto, queste voci sono da considerare, rispetto a questo prodotto od oggetto, come ugualmente specifiche anche se una di esse, peraltro, ne dà una descrizione più precisa o completa;</p> <p>b) i prodotti misti, i lavori composti di materie differenti o costituiti dall'assemblaggio di oggetti differenti e le merci presentate in assortimenti condizionati per la vendita al minuto, la cui classificazione non può essere effettuata in applicazione della regola 3 a), sono classificati, quando è possibile operare questa determinazione, secondo la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale;</p> <p>c) nei casi in cui le regole 3 a) o 3 b) non permettono di effettuare la classificazione, la merce è classificata nella voce che, in ordine di numerazione, è posta per ultima tra quelle suscettibili di essere validamente prese in considerazione.</p>
4)	Le merci che non possono essere classificate in applicazione delle regole precedenti sono classificate nella voce relativa alle merci che con esse hanno maggiore analogia.
5)	<p>Oltre le disposizioni precedenti, le regole seguenti sono applicabili alle merci previste qui di seguito:</p> <p>a) gli astucci per apparecchi fotografici, per strumenti musicali, per armi, per strumenti da disegno, gli scrigni e i contenitori simili, appositamente costruiti per ricevere un oggetto determinato o un assortimento, suscettibili di un uso prolungato e presentati con gli oggetti ai quali sono destinati, sono classificati con questi oggetti quando essi sono del tipo normalmente messo in vendita con questi ultimi. Questa regola, tuttavia, non riguarda i contenitori che conferiscono all'insieme il suo carattere essenziale;</p> <p>b) con riserva delle disposizioni della precedente regola 5 a) gli imballaggi (1) che contengono merci sono da classificare con queste ultime quando sono del tipo normalmente utilizzato per questo genere di merci. Tuttavia, questa disposizione non è obbligatoria quando gli imballaggi sono suscettibili di essere utilizzati validamente più volte.</p>
6)	La classificazione delle merci nelle sottovoci di una stessa voce è determinata legalmente dal testo di queste sottovoci e dalle note di sottovoci, nonché, <i>mutatis mutandis</i> , dalle regole di cui sopra, tenendo conto del fatto che possono essere comparate soltanto le sottovoci dello stesso valore. Ai fini di questa regola, le note di sezioni o di capitoli sono, salvo disposizioni contrarie, parimenti applicabili.

Non sempre è sufficiente la sola Tariffa Doganale per attribuire un codice doganale corretto e, pertanto, la WCO fornisce, previa registrazione al seguente sito web <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/> o previo acquisto del relativo volume, un complesso di **note esplicative del sistema armonizzato** che, pur non essendo vincolanti, sono fortemente orientative per la determinazione della classifica e che, soprattutto, chiariscono le disposizioni più tecniche e più intricate previste nel regolamento comunitario.

Inoltre le sentenze della Corte di Giustizia della Comunità europea hanno significativo valore al fine dell'esatta individuazione del codice di nomenclatura combinata posto che detto organo è deputato all'interpretazione della Tariffa.

La WCO, inoltre, mette a disposizione (gratuitamente) **decisioni e pareri di classificazione** emessi e adottati dal Comitato del Sistema Armonizzato che, sebbene anch'essi non vincolanti, possono fornire un valido supporto all'operatore.

Infine, si segnala la presenza di un database comunitario che raccoglie le **Informazioni Tariffarie Vincolanti** (ITV). L'ITV è lo strumento che consente di chiedere, in caso di dubbi, una determinazione autoritativa della classificazione direttamente alla Dogana e il database che le raccoglie è molto utile per confrontare la classificazione doganale attribuita a tipologie di beni simili a quello che si intende classificare. Esso è consultabile gratuitamente al seguente link: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/ebti/ebti\\_home.jsp?Lang=it&Screen=0](http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/ebti/ebti_home.jsp?Lang=it&Screen=0)

Il CDU ha modificato la disciplina delle ITV introducendo le seguenti novità:

- L'ITV è **vincolante** sia per le autorità doganali sia **per il destinatario della decisione** (prima vincolava solo l'autorità doganale);
- Il periodo di **validità** è stato ridotto da 6 a **3 anni**;
- Le ITV devono essere **indicate nella dichiarazione doganale** alla casella 44 con il codice C626-numero identificativo dell'ITV (prima del CDU questo requisito non sussisteva);
- È previsto un cosiddetto "**periodo di grazia**" durante il quale il titolare di una ITV che cessa di essere valida o che viene revocata può chiedere di continuare ad avvalersene, previo il rispetto di determinati requisiti. Tale periodo può avere la durata massima di sei mesi.



b. ORIGINE

Origine preferenziale

L'origine preferenziale è un'origine "convenzionale" o "pattizia", in quanto è determinata a fronte:

- di accordi di libero scambio (*Free Trade Agreements* - FTA) in vigore fra Unione europea e determinati Paesi terzi, cosiddetti "accordisti", oppure
- in base a preferenze adottate in via unilaterale dall'UE per favorire scambi commerciali con i Paesi in via di sviluppo.

Gli accordi bilaterali prevedono benefici tariffari all'importazione nel Paese terzo/gruppo di Paesi terzi firmatari dell'accordo per i beni originari dell'UE oppure all'importazione nell'UE per beni originari di tali Paesi terzi/gruppi di Paesi.

Il sistema di preferenze autonome o unilaterali prevede benefici daziari unicamente all'importazione in UE di prodotti originari del Paese terzo/gruppo di Paesi terzi.

Ciascun accordo (in caso di accordi bilaterali) ovvero l'UE (in caso di preferenze unilaterali) fissa le regole di origine che i beni devono rispettare per poter essere considerati originari.

Tali regole, ordinate in base alla classificazione doganale dei prodotti, sono tipicamente di tre tipi:

- **CTH** (*Change of Tariff Heading* o Cambio di Voce Doganale); tale regola prevede che il prodotto finito possa acquisire l'origine preferenziale (UE o del Paese accordista) solo se la voce doganale in cui tale prodotto è classificato è diversa rispetto a quella di tutte le componenti non originarie (del Paese o dell'UE) utilizzate nella sua fabbricazione;
- **Regola del Valore**; fissa una soglia percentuale massima che la somma del valore dei componenti non originari non può superare rispetto al prezzo franco fabbrica del bene finito affinché quest'ultimo possa essere considerato di origine preferenziale;
- **Lavorazione o trasformazione specifica**; prevede che un bene possa acquisire l'origine del Paese in cui è sottoposto a determinate lavorazioni minime, specificamente descritte nel testo della regola medesima.

Qualora sia presente, come accade nella maggioranza dei casi, più di una regola di origine per la medesima classificazione doganale, l'operatore economico potrà scegliere di applicare la regola a lui più favorevole.

*Un esempio pratico.*

Regole di origine previste dall'accordo bilaterale UE-Marocco per la voce doganale 8402:

Voce doganale	Designazione delle merci	Regola di origine	
		Regola 1	Regola 2
8402	Caldaie a vapore (generatori di vapore), diverse dalle caldaie per il riscaldamento centrale costruite per produrre contemporaneamente acqua calda e vapore a bassa pressione; caldaie dette «ad acqua surriscaldata»	Fabbricazione: – a partire da materiali di qualsiasi voce, esclusi quelli della stessa voce del prodotto, e – in cui il valore di tutti i materiali utilizzati non ecceda il 40 % del prezzo franco fabbrica del prodotto	Fabbricazione in cui il valore di tutti i materiali utilizzati non ecceda il 25% del prezzo franco fabbrica del prodotto

Nel caso sopra riportato, alla voce doganale 8402 sono associate due regole diverse ed alternative. L'operatore potrà decidere se applicare la Regola 1, che in questo specifico caso vede una combinazione di CTH e regola del valore oppure se applicare la Regola 2, che prevede unicamente la regola del valore con una soglia % più restrittiva.

Una volta verificata l'applicazione della regola per l'acquisizione dell'origine preferenziale di un prodotto sarà possibile richiedere alla Dogana l'emissione del certificato di circolazione EUR.1, che costituisce prova dell'origine e che consente di far beneficiare chi importerà tali beni nel Paese accordista degli sgravi daziari previsti dall'accordo in vigore.

Il certificato EUR.1 può essere sostituito da una **dichiarazione di origine su fattura** (accorciando notevolmente le tempistiche dell'operazione commerciale), resa da qualsiasi operatore in caso il valore della spedizione di prodotti originari sia inferiore ai 6.000 €, oppure, per spedizioni di valore più elevato, da una dichiarazione di origine su fattura resa però unicamente dai soggetti che sono in possesso dell'autorizzazione allo **status di esportatore autorizzato**.

Ciò premesso, le **principali novità introdotte dal CDU in materia di origine preferenziale riguardano**, da un lato, le **preferenze unilaterali** riconosciute nell'ambito del c.d. **sistema di preferenze generalizzate (SPG)**, in base al quale l'UE applica unilateralmente preferenze tariffarie a beneficio delle importazioni nell'UE da Paesi in via di sviluppo.

Per tale tipo di preferenze, infatti, a partire dal 1° gennaio 2017 è stata avviata l'applicazione del c.d. **sistema REX (Registered Exporter System)**, che prevede la **progressiva abolizione del Form A**

(documento che sostituisce l'EUR.1 per provare l'origine preferenziale nelle importazioni in UE per questo tipo di preferenze unilaterali) e la sua **sostituzione**, al più tardi dal 30 giugno 2020, con dichiarazioni di origine su fattura da parte degli operatori economici riconosciuti come Esportatori Registrati in tali Paesi, secondo un principio di "autocertificazione".

Concluso il periodo transitorio di un anno previsto dalla normativa (prorogabile al massimo di ulteriori sei mesi), durante il quale le autorità competenti possono parallelamente continuare a rilasciare i certificati di origine Form A per gli esportatori non ancora registrati nel sistema, i Paesi beneficiari SPG che hanno dato avvio all'applicazione del sistema REX già a partire dal gennaio 2017, dal 1 luglio 2018 sono tenuti ad applicare integralmente tale sistema. Ciò comporta che l'unica prova idonea a garantire benefici daziari all'importazione nell'UE per prodotti originari di uno di tali Paesi SPG è costituita da una "**attestazione di origine**" rilasciata, per importi superiori ad € 6.000, dagli Esportatori Registrati in tali Paesi, autorizzati in tal senso dalle rispettive autorità estere. È tuttavia opportuno precisare che ciò può avvenire solo a condizione che siano stati rispettati i **pre-requisiti** stabiliti per l'applicazione del sistema REX di cui agli articoli 70 e 72 del RE, ossia, in sostanza, **obblighi di cooperazione amministrativa**. Resta inteso, come è stato precisato dalla Commissione UE con l'avviso agli importatori pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione serie C 222 del 26 giugno 2018, che eventuali Paesi beneficiari SPG che non soddisfano detti pre-requisiti non possono applicare il sistema REX né, concluso il periodo transitorio, beneficiare delle preferenze SPG.

A livello UE è stato creato un database con gli estremi degli Esportatori Registrati, in modo da poter verificare l'effettiva titolarità di un operatore economico all'attestazione di origine su fattura in sostituzione del Form A. Il database tramite cui è possibile verificare la validità del numero REX è consultabile al seguente link:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/eos/rex\\_validation.jsp?Lang=it](http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/eos/rex_validation.jsp?Lang=it).

L'applicazione di tale sistema è stata ampliata anche ad alcuni accordi bilaterali, in particolare si segnala l'accordo di libero scambio UE – Canada (c.d. CETA), che non prevede come prova di origine preferenziale il certificato EUR.1, ma unicamente una dichiarazione di origine rilasciata da un esportatore registrato REX.

Si rammenta che il sistema è applicabile dalla data di applicazione provvisoria del CETA (21 settembre 2017) solo alle esportazioni dall'UE verso il Canada e ciò consente agli operatori UE di rilasciare direttamente la prova di origine preferenziale, previa registrazione nel database REX. Dapprima era stato previsto un periodo transitorio, fino al 31 dicembre 2017, durante il quale un

soggetto esportatore dell'UE, non ancora registrato nel sistema REX, poteva compilare un documento relativo all'origine per le esportazioni di prodotti originari verso il Canada, purché si trattasse di un soggetto in possesso dello status di "esportatore autorizzato". Tale disposizione, divenuta ormai obsoleta, è stata eliminata ad opera del Reg. (UE) 2018/604 dell'aprile 2018, con il quale sono state apportate modifiche di diversa natura.

Il citato regolamento è intervenuto, tra l'altro, sull'art. 68 RE relativo alla "*registrazione degli esportatori fuori dall'ambito dell'SPG dell'Unione*" in relazione a diversi aspetti:

- ha specificato quali tra le numerose disposizioni dettate in materia di norme di origine dell'SPG dell'Unione siano pertinenti, e dunque applicabili *mutatis mutandis*, ai fini della registrazione degli esportatori fuori dall'ambito del SPG dell'Unione;
- ha identificato casi di esenzione dalla prova dell'origine;
- in relazione ai requisiti di firma, ha introdotto un rinvio agli accordi di commercio preferenziale precisando che "*laddove un regime preferenziale consenta all'Unione di dispensare l'esportatore dal requisito di firma di un documento relativo all'origine, tale firma non è necessaria*".

Inoltre, il Reg. (UE) 2018/604 ha introdotto il nuovo allegato 22-06 *bis* del RE, contenente l'apposito **modulo di domanda** da utilizzarsi a cura degli esportatori degli Stati membri UE che intendono **registrarsi nel sistema REX**.

Un'altra importante novità introdotta dal CDU, con riferimento principalmente alle **preferenze bilaterali**, è stata l'abrogazione del Reg. (CE) n. 1207/2001 che disciplinava le "*procedure destinate a facilitare il rilascio o la compilazione nella Comunità di prove dell'origine e la concessione della qualifica di esportatore autorizzato previsti dalle disposizioni sugli scambi preferenziali tra la Comunità europea e alcuni paesi*".

Gran parte delle disposizioni dell'abrogato Reg. (CE) n. 1207/2001 sono tuttavia state recepite nella nuova normativa.

A seguito di tale abrogazione e a seguito di una modifica del RE intervenuta ad opera del Reg. (UE) 2017/989 del giugno 2017, sono stati rivisti alcuni criteri relativi alla **dichiarazione di origine del fornitore**, documento che l'esportatore è tenuto a richiedere ai propri fornitori UE per poter calcolare, dichiarare e provare l'origine unionale dei propri prodotti. Di seguito si elencano le principali modifiche a riguardo:

- possibilità di emissione della dichiarazione con un **periodo di validità fino a due anni dalla data di compilazione** (nel previgente regolamento tale periodo era fissato in massimo un anno);

- in caso di **dichiarazione** redatta **con effetto retroattivo** per merci consegnate prima della compilazione, essa può essere valida per un **periodo massimo di un anno** prima della data della compilazione e, **contemporaneamente, per un periodo massimo di un anno a decorrere** dalla medesima data di compilazione;
- la disposizione in merito alla **validità temporale** della dichiarazione è stata riformulata in modo chiaro: essa è **legata alla data della compilazione**;
- **firma manoscritta**: possibilità di **autenticazione elettronica *alternativa*** all'impegno scritto (in precedenza non era prevista l'autenticazione elettronica e, anche se inviate con posta elettronica o altri supporti informatici, le dichiarazioni andavano in ogni caso accompagnate da un impegno scritto del fornitore circa la loro provenienza e la loro autenticità)

Al fine di semplificare la dichiarazione, la nuova disposizione introdotta dal Reg. (UE) 2017/989, pertanto, prevede la possibilità di emettere un'unica dichiarazione a lungo termine, con durata massima di 24 mesi, che copre sia le merci già consegnate entro la data di rilascio della dichiarazione, sia quelle che saranno consegnate dopo tale data.

In sintesi, la dichiarazione a lungo termine dovrà riportare perciò tre date:

- la data in cui la dichiarazione è compilata (**data di rilascio**);
- la data di inizio del periodo di validità (**data di inizio**), che non può essere anteriore a 12 mesi prima della data di rilascio o posteriore a 6 mesi dopo tale data
- la data di termine del periodo (**data di termine**), che non può essere posteriore a 24 mesi dopo la data di rilascio.

Di seguito si riporta il modello della dichiarazione a lungo termine del fornitore, previsto nell'allegato 22-16 del RE.

*La dichiarazione del fornitore, il cui testo è riprodotto di seguito, deve essere completata secondo le indicazioni delle note a piè di pagina. Le note non devono essere riprodotte; esse dovranno essere eliminate dal fornitore.*

Spett.le \_\_\_\_\_

### Dichiarazione a lungo termine del fornitore per prodotti aventi carattere originario preferenziale

#### DICHIARAZIONE

Il sottoscritto dichiara che le merci qui di seguito descritte

..... (1)

..... (2)

che sono regolarmente fornite a ..... (3), sono originarie di ..... (4) e rispettano le norme di origine che disciplinano gli scambi preferenziali con ..... (5).

Dichiara (6):

Cumulo applicato con ..... (nome del paese/dei paesi)

Cumulo non applicato

La presente dichiarazione vale per tutti gli invii di detti prodotti dal ..... al ..... (7).

Si impegna ad informare immediatamente ..... della perdita di validità della presente dichiarazione.

Si impegna a presentare alle competenti autorità doganali tutta la necessaria documentazione giustificativa.

..... (8)

..... (9)

..... (10)

<sup>1</sup> Descrizione.

<sup>2</sup> Designazione commerciale corrispondente a quanto indicato nelle fatture, ad esempio numero di modello.

<sup>3</sup> Nome della società rifornita.

<sup>4</sup> L'Unione europea, il paese, il gruppo di paesi o il territorio di cui sono originarie le merci.

<sup>5</sup> Paese, gruppo di paesi o il territorio interessato.

<sup>6</sup> Da compilare, ove necessario, solo per le merci che hanno carattere originario preferenziale nel contesto delle relazioni commerciali preferenziali con uno dei paesi con cui è applicabile il cumulo paneuromediterraneo dell'origine.

<sup>7</sup> Indicare le date di inizio e di termine. Il periodo non deve superare 24 mesi.

<sup>8</sup> Luogo e data del rilascio.

<sup>9</sup> Nome e funzione, ragione sociale e indirizzo della società.

<sup>10</sup> Firma.

## Origine non preferenziale e “made in”

### Origine non preferenziale

L'origine non preferenziale, a differenza dell'origine preferenziale, non ha impatto ai fini della determinazione dell'obbligazione doganale (i.e. non rileva ai fini della determinazione dei dazi, salvo i limitati casi in cui essa sia connessa a misure anti-dumping).

Ragion per cui essa è considerata un'origine “commerciale”, volta a tutelare il consumatore circa la qualità di un bene legata al Paese in cui questo è stato fabbricato. Ad essa è legata l'applicazione di misure di politica commerciale specifiche, come dazi anti-dumping, contingenti tariffari, ecc.

Per determinare il Paese di origine non preferenziale di un bene occorre, innanzitutto, fare riferimento all'art. 60 del nuovo CDU, che ricalca quanto già previsto dal previgente Codice ed opera una distinzione tra merci “interamente ottenute” e merci c.d. “lavorate”.

Qualora si tratti di merci **interamente ottenute** (tipicamente materie prime minerali, agricole e animali) non si pone alcun problema particolare, in quanto il Paese di origine sarà quello in cui i beni sono stati, appunto, interamente ottenuti.

Per quanto concerne le **merci lavorate**, ossia quelle alla cui produzione hanno partecipato due o più Paesi, il criterio fondamentale per determinarne il Paese di origine è dato dall'**ultima lavorazione sostanziale**, come stabilito dal comma secondo del citato art. 60 CDU: *“Le merci alla cui produzione contribuiscono due o più paesi o territori sono considerate originarie del paese o territorio in cui hanno subito l'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 o abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione”*.

Per stabilire quale sia, in concreto, l'ultima lavorazione sostanziale soccorrono le disposizioni del RD, come segue.

- a) L'art. 32 del RD, riguardante le merci alla cui produzione contribuiscono due o più paesi o territori, rimanda all'**allegato 22-01** del RD stesso, in cui è riportato un elenco – non esaustivo – di voci doganali (prime 4 cifre della nomenclatura, di seguito VD) con associate le relative regole per determinare l'origine dei beni che in tali voci sono classificati; di fatto, tale allegato assorbe i vecchi all. 9, 10 e 11 delle DAC, ampliandone il novero di voci doganali contemplate; come per l'origine preferenziale, le regole di origine sono applicabili ai prodotti in base alla loro classificazione doganale; se il Paese di origine non può essere

stabilito applicando tali regole “primarie” associate alle VD, è possibile ricorrere alle regole “residuali” previste per il capitolo di riferimento (prime due cifre della nomenclatura).

b) Per le **merci non elencate nell'allegato 22-01** e che, quindi, non hanno associata una precisa e corrispondente regola di origine, è possibile individuare due diverse casistiche:

1) **Regola del maggior valore applicabile alle merci la cui ultima lavorazione è considerata non economicamente giustificata** (ipotesi prevista dall'art. 33 RD).

Lo stesso articolo 33, al paragrafo 1, chiarisce quali siano tali merci e, quindi, quale sia l'ultima lavorazione da non ritenersi sostanziale: *“Un'operazione di trasformazione o lavorazione effettuata in un altro paese o territorio non è considerata economicamente giustificata se, sulla base degli elementi disponibili, risulta che lo scopo di tale operazione era quello di evitare l'applicazione delle misure di cui all'articolo 59 del codice.”*

Questo articolo, che può risultare di non immediata comprensione, va letto alla luce del Considerando introduttivo n. 21 del RD che ci chiarisce che *“Al fine di evitare manipolazioni dell'origine di merci importate allo scopo di eludere l'applicazione di misure di politica commerciale, in alcuni casi l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale dovrebbe essere considerata non economicamente giustificata”*.

Questa disposizione, la cui applicazione pare residuale, fa riferimento a quei casi in cui, per evitare l'applicazione di misure “sfavorevoli” per l'impresa all'importazione e collegate all'origine delle merci (ad esempio dazi anti-dumping), si effettui l'ultima lavorazione sostanziale in un Paese che, se dichiarato quale Paese di origine di un determinato bene, metta al riparo da misure tariffarie o di politica commerciale che ne renderebbero l'importazione più costosa o più difficile di quanto non lo sarebbe se l'origine fosse quella risultante dall'applicazione della regola del valore.

Per evitare casistiche di questo tenore, il legislatore europeo ha previsto che, in questi particolari casi, l'ultima lavorazione sostanziale non sia considerata come economicamente giustificata (in quanto “elusiva”) e dunque non più rispondente al criterio fondamentale di cui al sopra citato art. 60 CDU; pertanto, il Paese di origine non preferenziale, in applicazione dell'art. 33 del RD, sarà quello determinato dalle regole residuali di capitolo per le merci incluse nell'all. 22-01 oppure, per le merci non contemplate nell'allegato, sarà il Paese di cui è originaria la maggior parte dei componenti, determinato sulla base del valore degli stessi.



- 2) Riferimento alla “Posizione Comune” dell’UE per le merci le cui voci doganali non siano elencate nell’allegato 22-01 e che non ricadano nella norma antielusiva di cui all’art. 33 di cui al punto 1).

La Posizione Comune dell’Unione europea, un complesso di regole adottate dall’UE nei negoziati in sede WTO relativi all’armonizzazione delle regole di origine, non è codificata nel nuovo Codice doganale (così come non lo era nel precedente); essa è stata riconosciuta dall’Agenzia delle Dogane con la circolare 20/D del 2005 e, pur se non legalmente vincolante, è possibile farvi valido riferimento (in attesa di un suo possibile aggiornamento e di sviluppi che il legislatore europeo intenderà perseguire in proposito).

Nella Posizione Comune sono presenti sia regole associate alle voci doganali non presenti nel RD (c.d. regole di lista), sia regole residuali applicabili qualora non sia possibile determinare l’origine facendo riferimento alle regole di lista.

In sintesi, le regole di origine previste dall’allegato 22-01 del RD e dalla Posizione Comune dell’UE possono essere riconducibili alle tipologie di seguito riportate. Tali regole possono essere applicate singolarmente o combinate fra di loro, a seconda di quanto previsto specificamente per la voce doganale di interesse.

- a) **CTH** (*Change of Tariff Heading* o Cambio di Voce Doganale): si veda quanto indicato nel paragrafo sull’origine preferenziale. Nell’applicazione concreta di tale regola, è stata introdotta una importante novità ad opera della nota introduttiva n. 2.5 sull’applicazione delle norme dell’allegato 22-01 del RD. Qualora la regola preveda il cambio di voce, infatti, è possibile che sia presente materiale non originario classificato alla medesima voce del prodotto finito, purché il suo valore non superi il 10% del prezzo franco fabbrica del bene (c.d. **regola della tolleranza**);
- b) **Valore aggiunto**: tale regola richiede che sia effettuata una fabbricazione in cui il valore acquisito grazie alla lavorazione e alla trasformazione, nonché eventualmente all’incorporazione di pezzi originari del Paese di fabbricazione, rappresenti almeno l’X% del prezzo franco fabbrica del prodotto. Il valore del bene finale deve quindi essere incrementato di una determinata percentuale rispetto alla somma del valore dei materiali non originari del Paese di lavorazione utilizzati nella sua fabbricazione.
- c) **Lavorazione o trasformazione specifica**: si veda quanto indicato nel paragrafo sull’origine preferenziale.

Alla luce del quadro normativo appena sopra delineato, occorre segnalare la nota n. 70339 del 16 luglio 2018 con la quale l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha inteso fornire le linee guida relative ai criteri di applicazione delle regole previste dal CDU e dal RD per la determinazione dell'origine non preferenziale delle merci, sopra commentate.

In sostanza, con il documento di prassi citato, l'Agenzia ha indicato il procedimento logico-giuridico da seguire per attribuire l'origine non preferenziale alle merci alla cui produzione hanno contribuito due o più Paesi. In particolare, il criterio fondamentale di acquisizione dell'origine (art. 60 CDU) ha portata generale e natura composita, in relazione ai cui elementi l'Agenzia ha fornito talune precisazioni, come riassunte nella tabella che segue.

Elementi costitutivi del criterio di acquisizione dell'origine non preferenziale	Sintesi indicazioni nota ADM n. 70339/2018
ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, il cui risultato sia la fabbricazione di un prodotto nuovo o che rappresenti una fase importante del processo di fabbricazione (natura oggettiva)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• merci ricomprese nell'allegato 22-01 RD                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- regola primaria</li> <li>- in via sussidiaria, regola residuale di capitolo (nel caso in cui non sia possibile attribuire l'origine sulla base della regola primaria)</li> </ul> </li> <li>• merci non ricomprese nell'allegato 22-01 RD                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- si deve fare riferimento alle regole di lista della Posizione Comune (che hanno natura non vincolante, ma fungono da valido ausilio)</li> <li>- se sussistono le condizioni di cui all'art. 33, par. 3, RD (ossia l'ultima lavorazione non è considerata economicamente giustificata) vale il criterio residuale relativo al "Paese in cui è originaria la maggior parte dei materiali, determinata sulla base del valore degli stessi"</li> </ul> </li> </ul>
processo economicamente giustificato (natura oggettiva)	la declinazione applicativa del principio è dettata mediante la disposizione antielusiva (art. 33 RD) – ferma restando la necessità di un'analisi "caso per caso" – e la disposizione sulle operazioni minime (art. 34 RD), che individuano essenzialmente per sottrazione i criteri in base ai quali non è possibile riconoscere una giustificazione economica ovvero la natura sostanziale di un'operazione di trasformazione o lavorazione
operazione effettuata presso un'impresa attrezzata allo scopo (natura soggettiva)	applicazione "caso per caso" in base agli elementi fattuali ricorrendo, se del caso, anche alla giurisprudenza della corte di Giustizia, al fine di riscontrare la sussistenza dei requisiti tecnico-organizzativi che consentano di effettuare le lavorazioni considerate significative ai fini dell'origine

Si propongono di seguito alcuni esempi pratici:

- Voce doganale **presente** nell'allegato 22-01 del RD:

Voce doganale	Designazione delle merci	Regola di origine
7303	Tubi e profilati cavi, di ghisa	CTH

- Voce doganale non presente nell'allegato 22-01 del RD, per la quale trovano applicazione le **regole di lista della Posizione Comune dell'UE**:

Voce doganale	Designazione delle merci	Regola di origine
8702	Autoveicoli per il trasporto di dieci persone o più, compreso il conducente	45% di valore aggiunto

Il nuovo RD ha modificato la regola specifica per l'acquisizione dell'origine non preferenziale da parte dei **ricambi** di prodotti classificati alle sezioni XVI, XVII, XVIII della Nomenclatura (vale a dire, rispettivamente, "Macchine ed apparecchi, materiale elettrico e loro parti; apparecchi di registrazione o di riproduzione del suono, apparecchi di registrazione o di riproduzione delle immagini e del suono in televisione, parti ed accessori di questi apparecchi", "Materiale da trasporto" e "Strumenti ed apparecchi di ottica, per fotografia e per cinematografia, di misura, di controllo o di precisione; strumenti ed apparecchi medico-chirurgici; orologeria; strumenti musicali; parti ed accessori di questi strumenti o apparecchi"). I ricambi di tali beni, infatti, **possono acquisire la stessa origine della merce cui si riferiscono soltanto nel caso in cui siano consegnati insieme a tale merce** (art. 35 RD).

Infine, è opportuno ricordare che, con riferimento all'origine non preferenziale delle merci, il documento che ha la funzione di attestare tale origine è il certificato di origine, rilasciato dalla Camera di Commercio territorialmente competente per la sede legale del richiedente.

### **"Made in"**

La disciplina del "made in" è particolarmente complessa perché manca di una propria definizione positiva.

A livello normativo, infatti, tale materia è stata disciplinata unicamente da un punto di vista sanzionatorio, per giunta si tratta di sanzioni penali, per colpire falsa e fallace indicazione di origine mentre manca una univoca definizione di cosa si debba intendere con l'espressione "made in". Ciò, nonostante il percorso normativo che ha portato all'attuale disciplina a tutela delle corrette

indicazioni di origine parta da molto lontano: pietra miliare e primo punto di riferimento in materia è l'Accordo di Madrid del 14 aprile 1891 sulla repressione delle false e fallaci indicazioni di provenienza delle merci (rivisto a Lisbona nel 1958 e ratificato in Italia con Legge n. 676 del 4 luglio 1967). Sulla base di tale accordo si sono sviluppate non solo le norme penali del nostro ordinamento in materia (si veda *infra*), ma anche svariate proposte legislative, italiane e comunitarie, volte a tutelare il consumatore in merito al marchio di origine apposto su di un bene. A tal proposito si citano l'art. 6 (ad oggi mai entrato in vigore) del Codice del Consumo (D.Lgs. n. 206 del 6 settembre 2005), che puntava ad introdurre un obbligo di indicazione del Paese di origine di un prodotto (se extra-UE) per i beni destinati ai consumatori e l'art. 7 della proposta di Regolamento UE c.d. "Tajani-Borg", che puntava ad introdurre un obbligo, per fabbricanti e importatori, di indicare sul prodotto stesso o su relativo imballaggio o documento di accompagnamento, il Paese di origine del bene medesimo. Tale proposta risulta tuttavia ferma e senza molte speranze di successo, vista l'opposizione congiunta di Regno Unito e Germania. Attualmente la norma nazionale in vigore a tutela del consumatore in merito alla veridicità dell'indicazione di origine o provenienza di un bene è l'art 4, co. 49 bis, L. 350/2003 (si veda *infra*).

Per tentare di dare una definizione di "made in" è senza dubbio necessario tenere presente il forte collegamento che esso ha con l'origine non preferenziale, come rimarcato dall'Agenzia delle Dogane con circolare 20D/2005. Tuttavia, per differenziare e rafforzare il concetto di "made in" rispetto al concetto di origine non preferenziale, pare opportuno citare anche quanto affermato dalla Corte di Cassazione in diverse sentenze con le quali la Suprema Corte si è espressa in tema di marchi di origine. Ciò che emerge, infatti, è un forte richiamo, non solo all'origine dei beni, ma anche alla loro provenienza, intesa non in senso meramente geografico bensì in senso di provenienza giuridica da un determinato imprenditore. Con la sentenza n. 2500 del 7 luglio 1999, la terza sezione della Cassazione penale enunciava per la prima volta il seguente concetto (poi ripreso in seguito per dirimere casi simili<sup>11</sup>): *"la garanzia che la legge ha inteso assicurare al consumatore riguarda l'origine e la provenienza del prodotto non già da un determinato luogo (ad eccezione delle ipotesi espressamente previste dalla legge), bensì da un determinato produttore, e cioè da un imprenditore che ha la responsabilità giuridica, economica e tecnica del processo di produzione"*.

La giurisprudenza della Cassazione pare, quindi, riferirsi al marchio di origine come ad un marchio che, se da un lato fa riferimento all'origine (da intendersi come origine non preferenziale ai sensi

---

<sup>11</sup> Cfr. Cass. Pen. 21/10/2004 n. 3352; Cass. Pen. 28/07/2007 n. 166.

della normativa UE<sup>12</sup>), dall'altro fa riferimento alla provenienza da un determinato produttore, piuttosto che da un determinato luogo. Una definizione di "made in" potrebbe quindi ricomprendere questi due concetti, in modo da fornire garanzia non solo sull'effettiva origine non preferenziale dei componenti del bene e del bene finito, ma anche sulla provenienza dello stesso da parte di un *"imprenditore che ha la responsabilità giuridica, economica e tecnica del processo di produzione"*. Per poter definire un bene come "made in Italy", quindi, origine non preferenziale e nazionalità del produttore del bene dovrebbero coincidere.

### Falsa e fallace indicazione di provenienza o origine

Le sanzioni previste dalla normativa italiana in materia di tutela dei marchi di origine sono articolate e stringenti. Esse sono volte a punire importazione, esportazione e commercializzazione di prodotti recanti false e fallaci indicazioni di provenienza o origine (art. 4, co. 49bis L. 350/2003). Citando la norma: *"[...] costituisce fallace indicazione, anche qualora sia indicata l'origine e la provenienza estera dei prodotti o delle merci, l'uso di segni, figure, o quant'altro possa indurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce sia di origine italiana incluso l'uso fallace o fuorviante di marchi aziendali ai sensi della disciplina sulle pratiche commerciali ingannevoli, fatto salvo quanto previsto dal comma 49-bis, ovvero l'uso di marchi di aziende italiane su prodotti o merci non originari dell'Italia ai sensi della normativa europea sull'origine senza l'indicazione precisa, in caratteri evidenti, del loro Paese o del loro luogo di fabbricazione o di produzione, o altra indicazione sufficiente ad evitare qualsiasi errore sulla loro effettiva origine estera. Le fattispecie sono commesse sin dalla presentazione dei prodotti o delle merci in dogana per l'immissione in consumo o in libera pratica e sino alla vendita al dettaglio [...]"*.

Come si può notare, la portata della norma è piuttosto ampia e include diverse fattispecie che possono dar luogo al reato di cui all'art 517 c.p. (*"vendita di prodotti industriali con segni mendaci"*), che prevede sanzioni quali la reclusione fino a due anni e la multa fino a € 20.000.

Lo stesso art. 4, co. 49bis, L. 350/2003 prevede la possibilità di sanare sul piano amministrativo la fallace indicazione di origine tramite l'asportazione, a spese del contravventore, delle indicazioni suscettibili di trarre in inganno il consumatore e di sanare, sempre sul piano amministrativo, la falsa

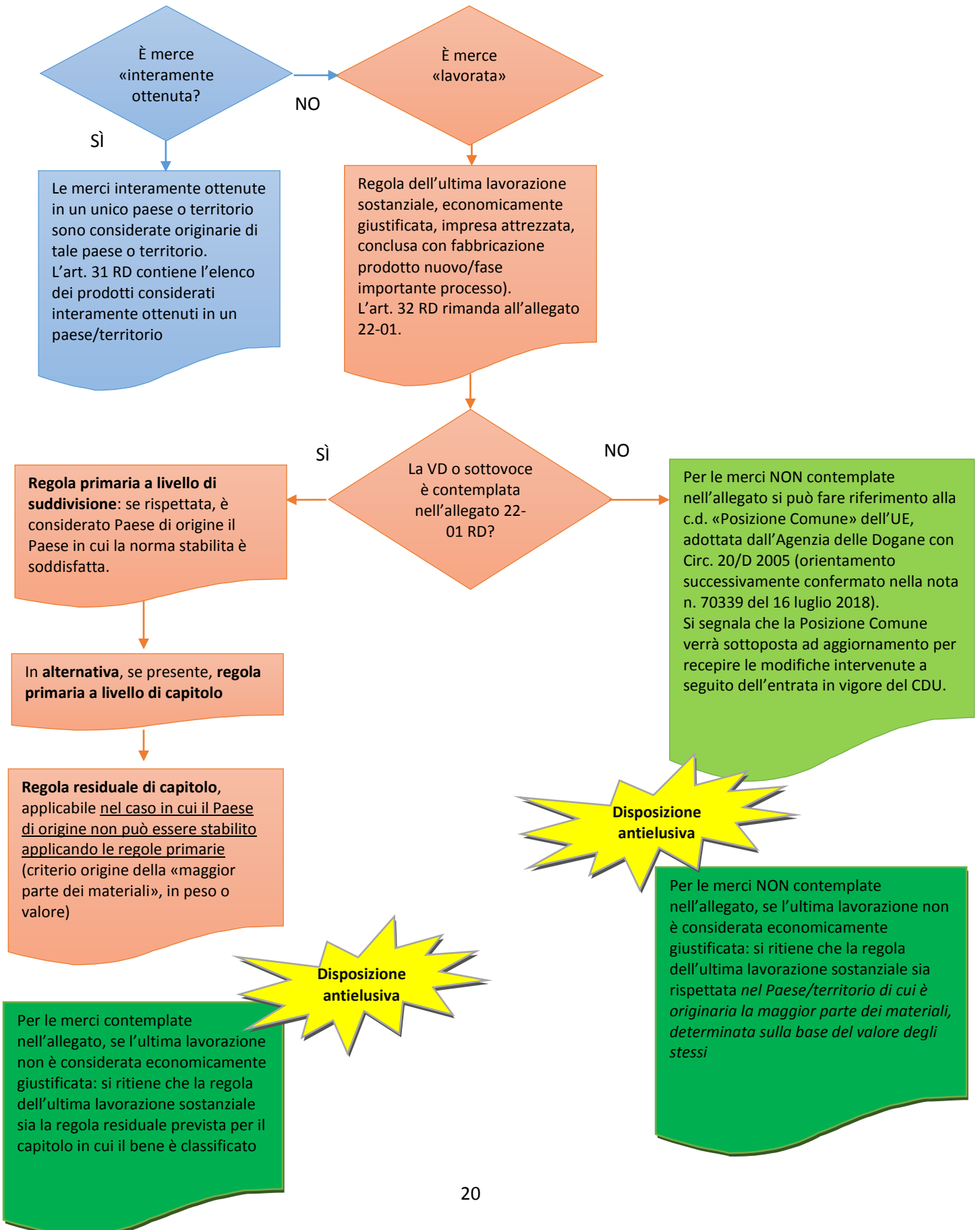
---

<sup>12</sup> Cfr. Cass. Pen. 19/04/2005 n. 34103.

indicazione di origine tramite l'apposizione dell'esatta indicazione di origine e tramite l'asportazione di quella falsa.

Tale regolarizzazione è concessa solamente qualora le merci non siano state ancora immesse in libera pratica: tipicamente essa viene effettuata in dogana o presso luogo autorizzato dalla dogana, successivamente al blocco della merce per riscontrata irregolarità a seguito di visita merci.

Schema di applicazione delle regole per la determinazione dell'origine non preferenziale (art. 60 CDU)



c. VALORE DOGANALE

Il valore doganale costituisce un elemento dell'accertamento doganale rappresentando, in particolare, la base imponibile per la determinazione dei dazi *ad valorem*.

Anche per la definizione dell'elemento valore, sono stabilite regole uniformi a livello internazionale: l'art. VII dell'Accordo GATT<sup>13</sup> ed il successivo Accordo relativo alla attuazione<sup>14</sup> dello stesso hanno stabilito, in estrema sintesi, che:

- 1) il valore doganale delle merci è determinato in base al criterio del "valore di transazione" (*transaction value*), definito come il prezzo effettivamente pagato o da pagare;
- 2) solo qualora non sia possibile utilizzare il metodo descritto, il valore doganale è determinato in base a cinque criteri alternativi, da utilizzarsi in rigoroso ordine gerarchico.

Il contenuto di tali Accordi, inizialmente recepito con Reg. (CE) 1224/80 e successivamente confluito nel Reg. (CEE) 2913/92 che ha istituito il Codice Doganale Comunitario e nelle Disposizioni Applicative del Codice stesso (Reg. (CEE) 2454/93), è attualmente contenuto negli artt. 70 e ss. del CDU.

Nel corso dei seguenti paragrafi, verranno commentate le disposizioni in vigore dal 1° maggio 2016, precisando che le stesse ricalcano in massima parte quelle previgenti.

**Criterio del valore di transazione**

L'art. 70 CDU ribadisce l'applicazione del criterio del valore di transazione in base al quale il valore dei beni importati è pari al: "*prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato*".

È precisato altresì che il/i pagamento/i che concorrono alla determinazione del valore di transazione non necessariamente deve/devono essere effettuato/i con un trasferimento di denaro,

---

<sup>13</sup> Accordo Generale sulle tariffe doganali ed il commercio 1994 (GATT 1994).

<sup>14</sup> Accordo di attuazione dell'Art. VII dell'Accordo Generale sulle tariffe doganali ed il commercio 1994 (GATT 1994), parte dell'Allegato 1°, dell'Accordo di Marrakech istitutivo della World Trade Organization, del 15 aprile 1994.



ma assumono rilevanza anche con altre forme di pagamento (es. mediante lettere di credito, altri strumenti negoziali ovvero mediante accollo del debito ma anche in natura). I pagamenti, per essere rilevanti ai fini della determinazione del valore, devono riferirsi specificatamente ai beni importati. Anche eventuali pagamenti effettuati a favore di soggetti diversi dal fornitore ma riferibili, anche indirettamente, al pagamento del bene importato, concorrono alla formazione del valore doganale.

**Metodo *first sale price*:** una modifica rilevante alla disciplina del valore apportata dal CDU consiste nella eliminazione della regola del *first sale*. La normativa previgente ammetteva, in caso di vendite a catene, che l'importatore dichiarasse quale valore di importazione il prezzo applicato alla prima delle vendite intercorse, a condizione che essa fosse finalizzata all'esportazione dei beni verso l'Unione Europea.

Si trattava di un metodo lecito di risparmio dei dazi doganali: la disciplina del *first sale price* integrava infatti uno strumento di pianificazione fiscale che consentiva significativi risparmi d'imposta.

Con il CDU, l'accettazione in dogana del valore di transazione basato sulla prima vendita (c.d. "first sale rule") non è più consentita: la transazione rilevante ai fini della determinazione del valore è solo l'ultima, ovvero quella che ha determinato l'esportazione dei beni con destinazione nell'Unione europea.

Al fine di tutelare quanti avessero fatto affidamento sulla previgente disciplina, è stata tuttavia ammessa l'applicazione in via transitoria della *first sale rule* (art. 347 RE) ma limitatamente ai contratti conclusi prima del 18 gennaio 2016 ed in ogni caso non oltre il 31 dicembre 2017 (c.d. *sunset clause*).

**Sconti:** ulteriore novità in tema di valore consiste nella codificazione della disciplina degli sconti (art. 130 RE e ss.). Tali disposizioni ricalcano le indicazioni del Compendio sul valore (Linee Guida Taxud prot. N. 800/2007): è previsto che eventuali riduzioni di prezzo possano essere tenute in considerazione ai fini della determinazione del valore solo se, al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana, il contratto di vendita ne prevede specificamente l'applicazione e se è possibile definirne puntualmente l'importo. Le riduzioni di prezzo per pagamento anticipato, invece, sono rilevanti solo se concordate prima dell'importazione e sempre che il prezzo intero non sia stato già effettivamente pagato al momento dell'importazione stessa.

**Merci difettose:** le nuove disposizioni (art. 132 RE) ammettono la valenza, ai fini della determinazione del valore, degli adeguamenti di prezzo che dipendano dal carattere difettoso delle merci a condizione che:

- a) le merci risultino alla data di accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica;
- b) l'adeguamento a ribasso del prezzo sia effettuato dal venditore a fronte di un preciso obbligo contrattuale insorto prima dell'accettazione della dichiarazione in dogana ovvero di un obbligo legale;
- c) l'adeguamento di prezzo avvenga entro dodici mesi dalla data di accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica.

**Elementi da aggiungere e da sottrarre al "prezzo pagato o da pagare":** la determinazione del valore in base al criterio in commento prevede, come detto, l'individuazione del "prezzo pagato o da pagare". Per definire compiutamente il valore doganale in base al criterio di transazione, tuttavia, è necessario apportare alcune rettifiche in aumento ovvero in diminuzione.

In particolare, concorrono all'**aumento** del valore doganale i seguenti elementi, qualora non inclusi nel prezzo pagato o da pagare:

- nella misura in cui sono a carico del compratore: commissioni e le spese di mediazione, escluse le mediazioni di acquisto; costo dell'imballaggio, comprendente sia la manodopera che i materiali; costo dei container considerati, ai fini doganali, come un tutt'uno con la merce;
- qualora forniti dall'acquirente al venditore a costo ridotto o gratuitamente: costo materie, componenti, parti ed elementi simili incorporate nelle merci importate; costo di utensili, matrici, stampi ed oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate ovvero di lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate;
- corrispettivi e diritti di licenza relativi alle merci da valutare che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare;
- spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate; spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate, fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità.

Devono essere invece **escluse** dal prezzo pagato o da pagare, purché distinte dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, tutte le spese da sostenere dopo

l'importazione o dopo l'introduzione della merce nel territorio doganale comunitario. In particolare, sono escluse:

- le spese di trasporto delle merci sostenute dopo il loro arrivo nel luogo d'introduzione nel territorio doganale della Comunità;
- le spese relative a lavori di costruzione, installazione, montaggio, manutenzione o assistenza tecnica iniziati dopo l'importazione;
- interessi conseguenti a un accordo di finanziamento concluso dal compratore e relativo all'acquisto di merci importate;
- spese relative a diritti di riproduzione nella Comunità delle merci importate;
- commissioni d'acquisto;
- dazi all'importazione e le altre imposizioni da pagare nella Comunità a motivo dell'importazione o della vendita delle merci.

**Corrispettivi e diritti di licenza (*royalties*):** specifico approfondimento merita tale elemento le cui condizioni di inclusione sono state modificate con il CDU. L'art. 71 CDU prevede che siano incluse nel valore in dogana le *royalties* corrisposte:

**A. in relazione alle merci importate:** le *royalties* corrisposte devono essere pagate per l'utilizzo di un bene intangibile (es. marchio) applicato sui prodotti di importazione. Deve, cioè, esservi corrispondenza tra i beni importati ed i beni commercializzati con l'utilizzo del diritto di licenza acquisito contrattualmente. Tale condizione sussisteva già rispetto alla previgente disciplina e, nel CDU, è rimasta sostanzialmente immutata;

**B. come condizione per la vendita:** la novità del CDU consiste nell'aver esteso il novero delle ipotesi in cui si considera concretizzato il requisito della "condizione per la vendita". In merito a tale requisito, infatti, l'art. 136, par. 4, RE prevede che esso si considera soddisfatto qualora:

**a) *il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento:*** detta circostanza risulta verificata quanto il soggetto che cede i beni (da importare e rispetto ai quali è corrisposta la royalty), ovvero un soggetto collegato allo stesso, ha il potere di imporre all'acquirente di pagare le *royalties*, pena la mancata fornitura dei prodotti da importare stessi;

**b) *il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali:*** detta circostanza si verifica quanto il pagamento delle *royalties* viene fatto da parte del soggetto che acquista i beni (da importare e rispetto

ai quali è corrisposta la *royalty*) a favore del fornitore e detto pagamento estingue una obbligazione assunta da parte del venditore dei beni nei confronti del licenziante;

c) *le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante: l'intervento innovativo del CDU si verifica rispetto a questa ipotesi*. Nel CDC la condizione imponeva solo che le merci non potessero essere cedute dal venditore all'acquirente senza il pagamento dei diritti di licenza. Ad oggi, invece, essa è integrata anche nell'ipotesi in cui, stanti le condizioni contrattuali in essere, il licenziatario non è libero di acquistare i prodotti importati.

**Forfettizzazione:** ulteriore novità del CDU (art. 73), consiste nella estensione del campo di applicazione dell'istituto della c.d. forfettizzazione.

La forfettizzazione consentiva, già in base alla previgente normativa, di pre-determinare, in accordo con l'ufficio competente, il valore dei (soli) elementi da aggiungere o sottrarre al "*prezzo pagato o da pagare*" (es. royalties, costo stampi) qualora non noti al momento dell'importazione (es. royalties, costo stampi).

Con il CDU viene invece consentita non solo la forfettizzazione degli elementi da aggiungere/sottrarre al valore, ma anche del valore di transazione stesso. Possono, cioè, essere considerati oggetto di forfettizzazione elementi del "*prezzo pagato o da pagare*" stesso. A fronte di questa modifica, ad esempio, possono essere oggetto di forfettizzazione gli aggiustamenti di *transfer price* di fine anno.

**Metodi alternativi:** come detto, il criterio del valore di transazione costituisce il criterio principale in base al quale determinare il valore doganale delle merci in sede di importazione. Tuttavia, l'applicazione di tale metodo può non essere possibile.

Il comma 3, art. 70 CDU, prevede infatti che il criterio di transazione possa non essere utilizzato solo qualora ricorrano determinate condizioni, la cui eventuale sussistenza determina un'influenza sul prezzo e, quindi, la non attendibilità del criterio del valore di transazione stesso (es. sussistenza di restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci, subordinazione della vendita o del prezzo a condizioni o prestazioni il cui valore non possa essere determinato in relazione alle merci da valutare, ecc.).

In tutti i casi in cui non è possibile l'applicazione del criterio del valore di transazione, l'art. 74 CDU (sul punto, del tutto in linea con il GATT ma anche l'abrogato CDC), prevede l'applicazione dei c.d. criteri alternativi previsti dall'art. 74, c. 2 CDU.

I metodi alternativi sono i seguenti e debbono essere applicati gerarchicamente, nell'ordine in cui sono richiamati nel CDU (e come di seguito esposti):

- a) **Criterio del valore di transizione di merci identiche:** il criterio del valore di transizione di merci identiche rappresenta il primo criterio da adottare soltanto qualora non possa farsi riferimento al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate. Esso è dato dal *“valore di transizione di merci identiche, vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare”* (art. 74, c. 2, lett. a) CDU). Per merci identiche si intendono merci prodotte nello stesso paese e uguali sotto tutti gli aspetti, ivi comprese le caratteristiche fisiche, qualità e rinomanza rispetto a quelle importate.
- b) **Criterio del valore di transizione di merci similari:** Il valore di transazione di beni similari permette di considerare il valore di merci *“vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare”* (art. 74, c. 2, lett. b) CDU). Con la locuzione “merci similari” si intendono le merci prodotte nello stesso paese e dallo stesso produttore che, pur non essendo uguali sotto tutti gli aspetti, presentano caratteristiche analoghe e sono intercambiabili sul piano commerciale rispetto a quelle importate da valutare.
- c) **Criterio del valore fondato sul prezzo unitario/metodo calcolato:** esso prevede la determinazione di un *“prezzo unitario al quale le merci importate, o merci identiche o similari importate, sono state vendute nel territorio doganale dell'Unione nel quantitativo maggiore a persone non collegate ai venditori”* (art. 74, c. 2, lett. c) CDU). Nel determinare il valore doganale in base a tale metodo, dal prezzo unitario stabilito sono detratti: commissioni / margini di rivendita; spese abituali di trasporto, dazi all'importazione (cfr. art. 142, par. 5 IA).
- d) **Criterio del valore calcolato:** il criterio del valore calcolato è determinato in base alla somma *“tra il costo o valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre merci importate, l'ammontare degli utili o le spese generali, pari a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o dello stesso tipo delle merci da valutare, realizzate da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione dell'Unione, ed infine il costo o il valore degli elementi di cui all'art. 71, pag. 1, lett. e)”*. Questo risulta un

metodo di applicazione non agevole in quanto è necessaria la collaborazione del produttore estero, il quale deve mettere a disposizione i dati della sua contabilità industriale.

- e) **Criterio residuale ex art. 74, c. 3 CDU:** esso prevede che, qualora il valore delle merci non possa essere ricostruito ai sensi degli articoli precedenti, la sua determinazione deve avvenire sulla base dei dati disponibili nella Comunità, secondo mezzi compatibili con i principi e le disposizioni generali del Codice sulla valutazione doganale WTO, l'art. VII Accordo Gatt e le disposizioni del CDU. Si precisa però che, qualora sia utilizzato il criterio residuale, il valore determinato deve comunque rappresentare il valore reale e oggettivo dei beni, mentre non possono essere utilizzati valori arbitrari o fittizi.

**Dichiarazione di valore in dogana ed il Modello DV1:** all'atto della presentazione della dichiarazione in dogana, può essere richiesta la presentazione di una dichiarazione di valore da redigere su Modello DV1.

La presentazione del Modello sarà obbligatoria per tutto il periodo transitorio (i.e. sino al 2019 compreso). Decorso il periodo transitorio, tale incombente sarà eliminato e sostituito con l'obbligo di inserire dati ed informazioni in merito alla determinazione del direttamente nella dichiarazione doganale.

Un esonero dalla presentazione (art. 6 RDT) è tuttavia possibile:

- a) quando il valore in dogana delle merci importate in una spedizione non supera i 20.000 Euro, a condizione che non si tratti di spedizioni multiple o frazionate aventi lo stesso speditore e lo stesso destinatario;
- b) quando la transazione alla base dell'immissione in libera pratica delle merci è di natura non commerciale;
- c) quando la comunicazione delle indicazioni in questione non è necessaria per l'applicazione della tariffa doganale comune;
- d) quando i dazi doganali previsti dalla tariffa doganale comune non sono applicabili.

Permane invece confermata (par. 6, art. 6 RDT) la previsione secondo cui, *“nel caso di un traffico continuo di merci dallo stesso venditore allo stesso acquirente alle stesse condizioni commerciali, le autorità doganali possono esonerare dall'obbligo continuativo di comunicare le indicazioni di cui al paragrafo 1”*.

### 3. LA NUOVA DEFINIZIONE DI ESPORTATORE

Ai sensi del previgente Codice doganale comunitario, si considerava esportatore colui per conto del quale era fatta la dichiarazione di esportazione e che al momento della sua accettazione era proprietario o aveva un diritto simile di disporre delle merci; la parte contraente comunitaria assumeva la qualifica di esportatore se la proprietà o un diritto simile di disposizione delle merci apparteneva a una persona stabilita in un Paese terzo.

Il legislatore unionale ha voluto rendere più esplicita la definizione di esportatore, prevedendo inizialmente nel CDU (art. 1, punto 19) RD) tre ipotesi che, posto il rispetto di specifiche condizioni, consentivano ad un soggetto di essere qualificato come “esportatore” ai fini doganali:

- a) la persona stabilita nel territorio doganale dell’Unione che, al momento dell’accettazione della dichiarazione, è titolare del contratto concluso con il destinatario nel paese terzo e ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell’Unione;
- b) il privato che trasporta le merci da esportare se tali merci sono contenute nei bagagli personali dello stesso;
- c) negli altri casi, la persona stabilita nel territorio doganale dell’Unione che ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell’Unione;

In particolare, dunque, ai sensi della prima definizione fornita dal CDU, un esportatore poteva ritenersi tale solo se soddisfaceva cumulativamente tre requisiti:

- 1) essere stabilito nel territorio doganale dell’Unione;
- 2) essere titolare del contratto concluso con un destinatario di un Paese terzo al momento dell’accettazione della dichiarazione doganale;
- 3) avere la facoltà di decidere di trasportare le merci fuori dal territorio doganale dell’Unione.

L’ Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha dapprima fornito alcuni chiarimenti con la Circolare n. 8/D del 19 aprile 2016, con la quale erano state illustrate le principali novità del CDU, ed ha successivamente fornito ulteriori precisazioni in merito alla nuova definizione di esportatore con la nota n. 70662 del 7 luglio 2016, con particolare riferimento ai casi di esportazione tramite rappresentante fiscale e di esportazione con resa Incoterms EXW.

Il legislatore unionale è intervenuto nuovamente su tale nozione compiendo delle puntuali semplificazioni volte a renderla meno restrittiva. La nuova definizione di esportatore, contenuta nel Reg. (UE) 2018/1063 che ha modificato diverse disposizioni del RD, è in vigore dal 31 luglio 2018.

La Commissione UE ha voluto proporre una descrizione **meno restrittiva e più flessibile** per definire il concetto di esportatore ai fini doganali. Pertanto, la nuova definizione limita ai soli requisiti essenziali per il funzionamento del regime di esportazione le condizioni per essere qualificato come “esportatore”, come segue:

- deve essere **stabilito nel territorio doganale dell'Unione, e**
- deve avere la **facoltà di decidere ed aver deciso** che le merci devono uscire da tale territorio doganale.

Nel caso in cui **non si possa applicare** quanto sopra, la nuova disciplina dispone che è esportatore **qualsiasi persona stabilita nel territorio doganale** dell'Unione che è **parte del contratto in virtù del quale le merci devono uscire da tale territorio** doganale.

In sostanza, la nuova disposizione sembra introdurre una situazione – o consolidare una prassi già esistente – in cui i partner commerciali hanno **flessibilità nel designare l'esportatore ai fini doganali**, purché si tratti di un soggetto stabilito nel territorio doganale dell'Unione. Gli operatori devono però considerare con attenzione scenari nei quali il cedente all'esportazione ai fini IVA non risponde ai requisiti per essere considerato esportatore ai fini doganali, ad esempio perché non stabilito nella Unione europea ma solo rappresentato fiscalmente. Questo tipo di situazioni rischiano infatti di generare profili di rischio in merito alla prova di avvenuta esportazione utile a legittimare la non imponibilità della cessione all'esportazione.



Nella tabella seguente si riporta l'evoluzione normativa della definizione di esportatore.

Definizione di esportatore		
Previgente Codice doganale comunitario	Codice doganale dell'Unione	
Art. 788 DAC (Reg. (CEE) n. 2454/1993)	Previgente definizione di esportatore nel CDU Art. 1 punto 19) RD	Nuova definizione di esportatore nel CDU, in vigore dal 31.07.2018 (Reg. (UE) 2018/1063) Art. 1 punto 19) RD
<p>1. È considerato esportatore ai sensi dell'articolo 161, paragrafo 5 del codice <u>colui per conto del quale è fatta la dichiarazione di esportazione e che al momento della sua accettazione è proprietario o ha un diritto simile di disporre delle merci.</u></p> <p>2. Quando la proprietà o un diritto simile di disposizione delle merci appartenga ad una persona stabilita fuori della Comunità in applicazione del contratto a base dell'esportazione, si considera esportatore la <u>parte contraente stabilita</u> nella Comunità.</p>	<p><b>19. "esportatore":</b></p> <p>a) - la <u>persona stabilita</u> nel territorio doganale dell'Unione che, al momento dell'accettazione della dichiarazione, - è <u>titolare del contratto</u> concluso con il destinatario nel paese terzo, e - ha la <u>facoltà di decidere</u> che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'Unione</p> <p>b) il <u>privato</u> che trasporta le merci da esportare se tali merci sono contenute nei bagagli personali dello stesso</p> <p>c) negli altri casi, la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'Unione</p>	<p><b>19. "esportatore":</b></p> <p>a) il <u>privato</u> che trasporta le merci che devono uscire dal territorio doganale dell'Unione se tali merci sono contenute nei bagagli personali dello stesso;</p> <p>b) negli altri casi, quando a) non si applica:</p> <p>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;</p> <p>ii) quando i) non si applica, qualsiasi persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che è parte del contratto in virtù del quale le merci devono uscire da tale territorio doganale.</p>

#### 4. I NUOVI REGIMI DOGANALI SPECIALI

Il CDU ha introdotto importanti e strutturali modifiche ai regimi doganali economico-sospensivi di cui alla previgente normativa, ridefinendoli come regimi doganali “speciali” e razionalizzandoli nell’ottica di semplificare notevolmente la gestione delle operazioni commerciali internazionali.

Appare opportuno ricordare che, a differenza dei **regimi doganali definitivi** (immissione in libera pratica ed esportazione), che determinano un cambiamento nella posizione doganale della merce senza sospensione d’imposta (la merce diventa “allo stato estero” se in esportazione oppure “unionale” se in importazione con, in quest’ultimo caso, pagamento di dazi e IVA), i regimi doganali speciali consentono un esonero o una sospensione dal pagamento di dazi e/o IVA ai fini di agevolare le attività economiche degli operatori UE.

I **regimi speciali** “riformati” e ad oggi vigenti sono elencati all’art. 210 CDU e sono:

- Transito, che comprende il transito esterno e interno;
- Deposito, che comprende il deposito doganale e le zone franche;
- Uso particolare, che comprende l’ammissione temporanea e l’uso finale;
- Perfezionamento, che comprende il perfezionamento attivo e passivo.

Una prima novità è l’uniformazione della **disciplina procedurale**, comune a tutti i regimi speciali (ad eccezione del transito) ed elencata al Titolo VII del nuovo CDU. Essa prevede i seguenti passaggi che andranno seguiti per poter utilizzare qualsiasi regime speciale:

- 1) rilascio di un’autorizzazione;
- 2) obbligo della prestazione di una garanzia per i regimi soggetti ad autorizzazione (qualora per le merci vincolate a un regime speciale possano sorgere un'obbligazione doganale o altre imposte);
- 3) obbligo di tenuta delle scritture contabili;
- 4) possibilità di trasferire i diritti e gli obblighi relativi a tali regimi (c.d. TORO);
- 5) possibilità di far circolare le merci vincolate a tali procedure senza l’applicazione del regime di transito;
- 6) possibilità di utilizzo delle merci equivalenti tranne che nei casi specificamente esclusi.

Un'altra novità comune ai vari regimi speciali è la possibilità di utilizzare il metodo dell'equivalenza per le merci vincolate. Ciò rende possibile utilizzare merci unionali (purché con la medesima NC, le stesse caratteristiche tecniche e la stessa qualità commerciale) in vece delle merci vincolate al regime. Le merci escluse dal criterio dell'equivalenza sono: le merci "sensibili" di cui all'all. 71-02 del Regolamento Delegato 2015/2446 (di seguito RD), le merci c.d. OGM (geneticamente modificate) o che contengono OGM e le merci sottoposte a dazi antidumping, dazi compensativi, dazi di salvaguardia o dazi addizionali.

Di seguito si passano in rassegna, regime per regime, le **principali novità** introdotte dal legislatore europeo.

### **Transito** (artt. 226-236 CDU, artt. 184-200 RD, artt. 272-321 RE, artt. 24-53 RDT)

Il regime del transito è rimasto pressoché immutato rispetto alla previgente normativa. Le novità più rilevanti riguardano le procedure semplificate connesse a tale regime, vale a dire spedite autorizzato e destinatario autorizzato. Il nuovo CDU prevede che i requisiti per poter richiedere tali semplificazioni siano i medesimi previsti per l'AEO, con particolare riferimento al rispetto degli standard di competenza.

### **Deposito** (artt. 237-242 CDU, artt. 201-203 RD)

È uno dei regimi speciali che ha subito le modifiche più profonde. Dal 1 maggio 2016 sono solo due le tipologie di deposito previste dal CDU: pubblico (in cui ricadono gli ex depositi di tipo A e B) e privato (che ha assorbito i previgenti depositi di tipo C, D, E).

- I depositi di tipo pubblico sono utilizzabili da chiunque per l'immagazzinamento di beni in sospensione di diritti doganali. Sono previste tre sotto-categorie di deposito pubblico che si differenziano per il soggetto in capo al quale gravano le responsabilità di garantire che le merci non siano sottratte alla vigilanza doganale e di rispettare gli obblighi risultanti dal magazzinaggio delle merci che si trovano in regime di deposito doganale (art. 242 CDU):

Tipo I (ex tipo A): le predette responsabilità ricadono sia sul titolare dell'autorizzazione che sul titolare del regime. Ugualmente a quanto accadeva per il deposito doganale di tipo A, che tale tipo di deposito va a sostituire, il depositario è obbligato a tenere la contabilità di magazzino.

Tipo II (ex tipo B): le responsabilità di cui all'art. 242 CDU ricadono solo sul titolare del regime. In tale tipologia di deposito la contabilità di magazzino è sostituita dalla conservazione, da parte dell'ufficio doganale di controllo, delle dichiarazioni di vincolo al regime.

Tipo III (ex tipo F): sono gestiti direttamente dall'autorità doganale. Le scritture tenute dall'ufficio doganale che gestisce il deposito sostituiscono la contabilità di magazzino.

- Il deposito doganale di tipo privato (ex tipo C, D, E) può essere utilizzato solo dal titolare dell'autorizzazione ma le merci stoccate possono anche non essere di sua proprietà. Come accade nel deposito pubblico di tipo A, anche in questa tipologia di deposito il titolare dell'autorizzazione è tenuto alla contabilità di magazzino.

- Zone franche: l'unico tipo di zona franca "sopravvissuto" dopo l'entrata in vigore del CDU è la zona franca interclusa, il cui perimetro e i cui punti di entrata e uscita sono sottoposti a vigilanza doganale. Sono scomparsi, quindi, la zona franca non interclusa e il deposito franco. Nelle zone franche, istituite a livello nazionale unicamente con norma di legge, è possibile introdurre beni senza formalità doganali di sorta mantenendoli allo stato estero e in esenzione da dazi e IVA. Anche nelle zone franche è possibile utilizzare merci equivalenti sotto adeguata vigilanza da parte dell'autorità doganale.

**Perfezionamento:** permane la differenziazione fra perfezionamento attivo e perfezionamento passivo ma tale regime ha subito sostanziali modifiche a seguito dell'entrata in vigore del CDU.

- Perfezionamento **attivo** (TPA – artt. 255-258 CDU, artt. 240-241 RD, artt. 324-325 RE): nella previgente normativa consentiva di importare materiali in esenzione da dazi e IVA per sottoporli a lavorazioni con l'obbligo di riesportare i beni risultanti da tali lavorazioni (c.d. prodotti compensatori) per favorire la competitività degli operatori UE nei mercati extra-europei. Il CDU ha abolito l'obbligo di riesportazione, consentendo all'operatore economico la facoltà di vincolare i prodotti compensatori ad altri regimi doganali, inclusa l'immissione in libera pratica con annesso pagamento dei dazi calcolati o sulla base dell'aliquota prevista per i materiali vincolati a regime "a monte" (art. 86, co.3 CDU) oppure su quella applicabile ai prodotti compensatori (art. 85 CDU). La scelta sulla tipologia di tassazione da applicare va fatta "a monte", nel momento in cui si vincolano le merci al TPA per consentire, in caso la natura delle merci lo richieda, un esame delle condizioni economiche delle stesse da parte dell'autorità doganale.

È stato inoltre abolito il TPA con sistema del rimborso che prevedeva, per alcune tipologie di merci, il pagamento dei dazi al momento del vincolo al regime e un rimborso di quanto pagato al momento dell'appuramento. L'unico perfezionamento attivo applicabile con l'entrata in vigore del CDU è quello con sistema sospensivo.

Nel perfezionamento attivo è stato assorbito anche il previgente regime di trasformazione sotto controllo doganale (cfr. Circolare 8/D del 19 aprile 2016 dell'Agenzia delle dogane) che consentiva di importare merci senza corrispondere i dazi doganali per lavorarle, a condizione che ci fosse differenza di aliquota daziaria tra la materia prima e il prodotto finito, in particolare che la materia prima presentasse un'aliquota daziaria più alta di quella del prodotto finito.

- Perfezionamento **passivo** (TPP – artt. 259-262 CDU, artt. 242-243 RD): lo scopo di tale regime speciale è quello di consentire una temporanea esportazione di beni a patto che essi vengano lavorati e che i prodotti compensatori che ne derivano vengano importati. Tale importazione sarà in esenzione totale (per i prodotti che erano stati esportati per riparazione a titolo gratuito) o parziale (in tutti gli altri casi). La novità più rilevante introdotta dal nuovo CDU è l'estensione anche al TPP della possibilità di compensazione per equivalenza, vale a dire di utilizzare merci equivalenti nelle operazioni di trasformazione e lavorazione.

**Uso particolare:** comprende ammissione temporanea ed uso finale, rimasti pressoché immutati nella loro struttura.

- **Ammissione temporanea** (artt. 250-253 CDU, art. 204-238 RD, artt. 322-323 RDT): consente di importare temporaneamente merci in esenzione totale o parziale dal dazio per utilizzarle nel territorio dell'UE (tipicamente per fiere, mostre, etc.) a condizione che esse vengano riesportate tal quali senza aver subito alcuna modifica. L'attuale disciplina rimane pressoché invariata rispetto alla precedente ad eccezione dell'abolizione del traffico interno che era previsto per i mezzi di trasporto commerciali e l'introduzione del principio di equivalenza anche se limitato a certe tipologie di merci.

- **Uso finale** (art. 254 CDU, 239 RD): con il nuovo CDU entra a far parte del novero dei regimi speciali, soggiacendo alle norme procedurali comuni a questi ultimi ed elencate *supra*. È caratterizzato dalla possibilità di immettere le merci in libera pratica in esenzione totale o parziale dal dazio in virtù, appunto, del loro uso finale. Esistono apposite nomenclature combinate, previste dalla Tariffa Doganale Comune per tale tipo di prodotti, che citano lo specifico uso cui devono essere destinati i beni per usufruire dei benefici daziari. Si cita, a titolo di esempio, la NC 1701 12 10

che fa riferimento a “Zuccheri di canna o di barbabietola e saccarosio chimicamente puro, allo stato solido - Zuccheri greggi senza aggiunta di aromatizzanti o di coloranti - - di barbabietola - - - destinati ad essere raffinati”. Questa specifica destinazione d'uso fa sì che il dazio all'importazione nell'UE sia ridotto dell'8%/100 kg net rispetto ad altri zuccheri di barbabietola non destinati ad essere raffinati.

## 5. LE SEMPLIFICAZIONI DOGANALI NEL NUOVO CDU

Notevoli le novità che il CDU ha introdotto in materia di semplificazioni doganali. Il *fil rouge* che il legislatore comunitario ha seguito appare essere, anche su questo versante, l'informatizzazione e la velocizzazione delle procedure legate al commercio internazionale.

Una prima novità di rilievo è indubbiamente l'abolizione della procedura di domiciliazione come l'abbiamo conosciuta finora. Con l'introduzione del nuovo Codice, infatti, sparisce il concetto di procedura domiciliata che viene, di fatto, riassorbita nella procedura ordinaria "presso luogo" con presentazione delle merci in dogana presso un luogo autorizzato (art. 139 CDU). I luoghi che al 1 maggio 2016 erano autorizzati per la domiciliazione, ora sono considerati a tutti gli effetti come luoghi autorizzati per la procedura ordinaria "presso luogo". Ciò in attesa dell'implementazione della semplificazione chiamata "iscrizione nelle scritture del dichiarante" o EIDR (si veda *infra*) che sarà, per finalità e struttura, la vera evoluzione della procedura di domiciliazione.

Di seguito si riporta un elenco delle "nuove" procedure semplificate.

- **Iscrizione nelle scritture del dichiarante** (art. 39 e 189 CDU, artt. 146-150 RD, artt. 233-235 RE, art. 21 RDT)

Nuova vera (e per ora solo teorica) frontiera delle semplificazioni doganali, come accennato, è l'istituto dell'iscrizione nelle scritture del dichiarante (o "*Entry In the Declarant's Records*" – EIDR). Tale semplificazione consente, previo l'ottenimento di un'autorizzazione, la possibilità di non presentare una dichiarazione doganale al momento di arrivo della merce e di dilazionare il momento impositivo del pagamento dei dazi. Infatti, grazie a questa semplificazione, che sarà utilizzabile solo da soggetti AEOC, un operatore economico potrà presentare una notifica di arrivo della merce alla dogana, iscrivere nelle proprie scritture contabili l'arrivo di tale merce, presentare una dichiarazione complementare alla dogana entro 10 giorni dallo svincolo dei beni pagando solo in tale momento i dazi eventualmente dovuti. Come anticipato, tale importante semplificazione è, ad oggi, solamente teorica in quanto essa prevede, per poter essere implementata, che il sistema informatico dell'Agenzia delle dogane interagisca direttamente con il sistema del dichiarante che deve mettere a disposizione dell'autorità, in tempo reale, i dati delle sue scritture. È necessario, quindi, che si sviluppi un sistema che consenta alle dogane di accedere alle scritture degli operatori

economici e a questi ultimi di sentirsi “sicuri” circa le modalità di accesso nei propri sistemi da parte delle autorità.

- **Dichiarazione semplificata** (art. 166 CDU)

Si tratta, similamente a quanto previsto nel CDC, di una dichiarazione che contiene un numero limitato di dati o alla quale non sono allegati alcuni documenti necessari in funzione del regime scelto. Tranne per alcune eccezioni la dichiarazione deve essere completata, entro un termine definito nell'autorizzazione, da una dichiarazione complementare contenente le indicazioni necessarie in relazione al regime doganale scelto.

Dichiarazione semplificata e dichiarazione complementare sono considerate uno strumento unico e indivisibile che ha effetto a decorrere dalla presentazione della dichiarazione semplificata.

- **Semplificazione relativa a merci classificate in sottovoci tariffarie diverse** (art. 177 CDU)

Questa semplificazione consente, in presenza di spedizioni costituite da merci classificate in diverse sottovoci tariffarie (i.e. diverse aliquote di dazio), di classificare e applicare i dazi sulla base della sottovoce che sconta l'aliquota di dazio più elevata.

Questa semplificazione potrà essere autorizzata ove la classificazione dettagliata comporti un carico di lavoro e di spesa sproporzionato rispetto ai dazi all'importazione o all'esportazione applicabili.

Le autorità doganali non potranno accettare il ricorso a questa semplificazione per merci soggette a divieti o restrizioni o ad accisa qualora l'applicazione della misura richieda la classificazione corretta.

- **Autovalutazione** (art. 185 CDU)

L'autovalutazione o *self-assessment* è una semplificazione che consente al dichiarante di espletare in autonomia alcune formalità doganali e di “autodeterminare” l'importo dei dazi dovuti. Si tratta, in sostanza, di permettere all'operatore economico di sostituirsi all'autorità doganale.

Si prevede che questa semplificazione verrà adottata principalmente a complemento dell'autorizzazione all'iscrizione nelle scritture del dichiarante (vedi *supra*). In questo modo si massimizzeranno i benefici permettendo sia di non presentare la merce e la dichiarazione “formale” in dogana che di autoliquidare i dazi dovuti. Per poter beneficiare di tale semplificazione è necessario che il dichiarante sia AEO.

- **Sdoganamento centralizzato** (art. 179 CDU, art. 149 RD, artt. 229-232 RE, artt. 18-20 RDT)

Lo sdoganamento centralizzato prevede la facoltà, previa autorizzazione, di presentare la dichiarazione doganale all'ufficio doganale territorialmente competente per il luogo in cui un



operatore economico è stabilito, per merci che vengono presentate in altro ufficio, sia esso italiano o un qualsiasi altro ufficio doganale dell'Unione europea. Affinché tale semplificazione entri a regime sono necessarie, in via propedeutica, l'implementazione del sistema di sdoganamento centralizzato all'importazione (c.d. CCI, previsto entro il 1 ottobre 2020) e l'implementazione del sistema automatizzato di esportazione (c.d. AES, previsto entro il 2 marzo 2020).

Requisito per poter essere autorizzati alla semplificazione dello sdoganamento centralizzato è il possesso dello status di AEO (Operatore Economico Autorizzato).

In caso di importazione l'IVA sarà dovuta nello Stato Membro in cui le merci vengono materialmente importate e non in quello in cui è presentata la dichiarazione.

Si segnala anche la possibilità di usufruire del fascicolo elettronico per la presentazione dei documenti all'agenzia delle dogane. Esso si sostanzia in una piattaforma online dove l'operatore economico può inviare la dichiarazione doganale telematica, caricare i documenti integrativi in caso di controllo documentale e scaricare la dichiarazione svincolata con un notevole risparmio in termini di tempi rispetto alla procedura senza fascicolo elettronico.

## 6. L'AUTORIZZAZIONE AEO

Lo status di "Operatore Economico Autorizzato" (AEO) consiste in una **certificazione di affidabilità doganale e di sicurezza** attiva nell'Unione europea dal 1° gennaio 2008. Tale concetto è stato introdotto come uno dei principali elementi del cosiddetto "emendamento sicurezza" (Reg. (CE) 648/2005) del previgente Codice doganale comunitario (Reg. (CEE) 2913/1992) e trova oggi la propria base giuridica nel pacchetto CDU, in particolare agli artt. da 38 a 41 del CDU e agli artt. da 23 a 30 RD e da 24 a 35 RE.

L'esistenza di operatori qualificati, riconosciuti come affidabili e sicuri, consente all'Autorità doganale di concentrare le proprie risorse nel contrasto di attività illegali e verso soggetti che presentano maggiori profili di rischio, mentre agli operatori meritevoli di fiducia vengono riconosciuti benefici e trattamenti prioritari; ciò contribuisce a garantire maggiore sicurezza ed efficienza negli scambi commerciali internazionali, consentendo di trovare un equilibrio tra l'esigenza del controllo, da un lato, e il bisogno di velocizzare i traffici, dall'altro.

Qualsiasi operatore economico stabilito nel territorio doganale dell'Unione europea che nel corso delle proprie attività commerciali prende parte, a vario titolo, ad attività disciplinate dalla regolamentazione doganale (ad es. importatore, produttore, esportatore, ecc.) può presentare domanda per l'ottenimento dello status di AEO.

Un operatore che presenta domanda per ottenere lo status di AEO deve essere consapevole della necessità di avere "sotto controllo" il proprio business e monitorare le proprie attività: l'impresa richiedente deve disporre di misure organizzative appropriate nei diversi settori inerenti i criteri AEO, in funzione del tipo di autorizzazione AEO richiesta, dell'attività commerciale svolta e del modello aziendale adottato. Ciò, al fine di assicurare che i possibili rischi doganali e/o di sicurezza correlati all'attività svolta nella c.d. catena di approvvigionamento internazionale possano essere individuati e minimizzati, mettendo in atto procedure, pratiche interne e misure di controllo appropriate per monitorarli e ridurli al minimo o evitarli.

L'autorizzazione AEO viene rilasciata dall'Autorità doganale a seguito di un apposito **audit** volto a verificare la *compliance* dell'azienda con i requisiti e le condizioni stabilite per la concessione di tale status. Da tale autorizzazione, riconosciuta dalle Autorità doganali di tutti gli Stati membri, discendono particolari facilitazioni connesse all'attività doganale del soggetto autorizzato, con riflessi sull'intensità dei controlli cui l'operatore verrà sottoposto e sulla fluidità delle operazioni di sdoganamento, cui si accompagnano ulteriori agevolazioni e semplificazioni previste nel nuovo

Codice doganale. Come si avrà modo di notare, infatti, con la piena applicazione delle disposizioni del nuovo Codice dal 1° maggio 2016, la figura dell'AEO è diventata ancora più centrale: essa rappresenta uno strumento essenziale e distintivo per quegli operatori che prendono parte alle operazioni doganali nel contesto degli scambi internazionali, consentendo agli stessi di beneficiare di procedure semplificate.

### a. LE PRINCIPALI NOVITÀ

Le principali novità relative alla disciplina dell'AEO nel CDU possono essere ricondotte a *novità di carattere più meramente formale* e a *novità maggiormente rilevanti dal punto di vista sostanziale*.

In particolare, una prima novità di tipo formale riguarda il fatto che lo status di AEO con il CDU non viene più accordato tramite il rilascio di un certificato, bensì è soggetto alla concessione di un'autorizzazione. La seconda ed ultima novità di carattere più meramente formale consiste nella riduzione del numero di tipologie da 3 certificati a 2 autorizzazioni, tra loro cumulabili.

Come si avrà modo di vedere nel prosieguo, le novità maggiormente rilevanti dal punto di vista sostanziale riguardano, innanzitutto, l'obbligatorietà della presentazione del c.d. "Questionario di Autovalutazione" (in precedenza facoltativo) insieme alla domanda per ottenere la qualifica di AEO quale condizione per l'accettazione dell'istanza stessa. Nella disciplina del CDU vengono poi fissati nuovi requisiti e criteri per ottenere lo status e viene data sempre più centralità alla figura dell'AEO, alla quale sono collegate agevolazioni e semplificazioni doganali rilevanti.

Inoltre, alla luce delle rilevanti novità che interessano la disciplina AEO, è opportuno trattare gli effetti della necessità del riesame dei certificati AEO esistenti.

Accanto alla disciplina prevista dal nuovo "pacchetto CDU", è opportuno, infine, effettuare anche un rimando alla principale prassi:

- la Commissione europea ha pubblicato una versione aggiornata dei c.d. "Orientamenti" (rif. doc. TAXUD/B2/047/2011 – Rev. 6 dell'11 marzo 2016); essi hanno valore esplicativo e non vincolante e sono uno strumento volto ad assicurare una comprensione comune per le autorità doganali e per gli operatori, per facilitare l'applicazione corretta e armonizzata da parte degli Stati membri delle disposizioni giuridiche relative agli AEO;
- l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha fornito le prime indicazioni in relazione alle modifiche apportate alla previgente disciplina dalla piena applicazione del "pacchetto CDU" con la Circolare n. 8/D del 2016.

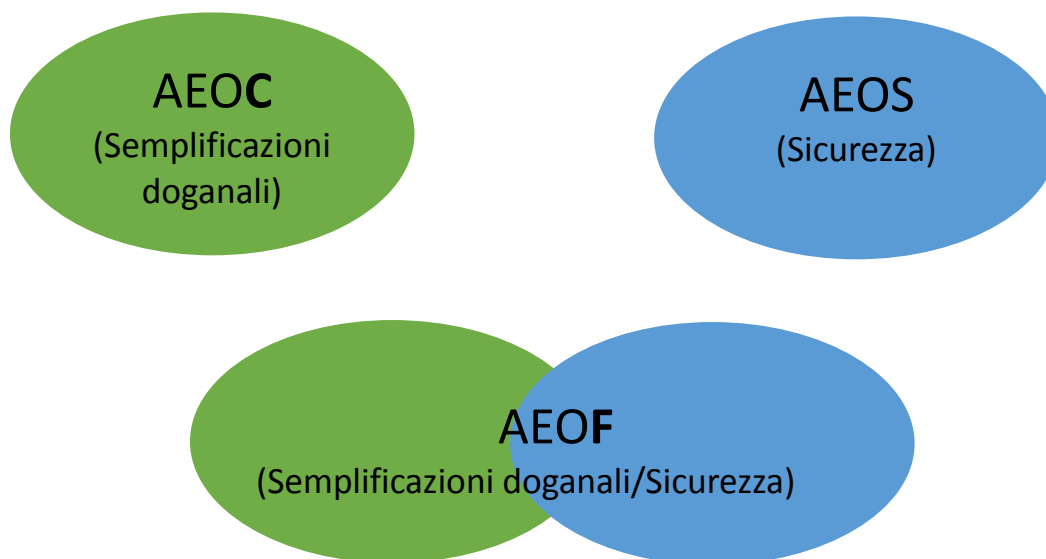
## LE TIPOLOGIE DI AUTORIZZAZIONE

Nel CDU lo status di AEO viene riconosciuto per mezzo di una autorizzazione rilasciata dall'Autorità doganale, mentre in precedenza si trattava di un certificato.

Le tipologie di autorizzazione previste dall'art. 38 del CDU, con valenza unionale, sono le seguenti:

- AEO nel **settore della semplificazione doganale**, AEOC (art. 38, par. 2, lett. a), CDU), per gli operatori economici che intendono beneficiare di alcune semplificazioni espressamente previste dalla normativa doganale;
- AEO nel **settore della sicurezza**, AEOS (art. 38, par. 2, lett. b), CDU), per gli operatori che intendono beneficiare di particolari agevolazioni in materia di sicurezza.

I due tipi di autorizzazione sono tra loro **cumulabili** (art. 38, par. 3, CDU) e, nel caso in cui il richiedente soddisfi i requisiti per ottenerle entrambe, viene rilasciata un'autorizzazione combinata (art. 33 RE), che garantisce il cumulo dei benefici previsti per le due tipologie.



## IL QUESTIONARIO DI AUTOVALUTAZIONE

Al fine di ottenere la qualifica di AEO, ai sensi della disciplina del CDU, il richiedente è tenuto a presentare, insieme alla domanda, un Questionario di Autovalutazione, messo a disposizione dalle Autorità doganali (art. 26 RD). In passato, la sua presentazione era facoltativa, benché altamente consigliata dall'Amministrazione doganale.

Lo scopo Questionario di Autovalutazione (QAV) è quello di fornire all'Autorità doganale un quadro aggiornato delle attività e delle procedure del soggetto richiedente; il QAV è accompagnato da Note

esplicative che costituiscono una guida alle domande del Questionario e contengono alcune informazioni sugli standard che le Autorità doganali si aspettano siano raggiunti e loro dimostrati.

Il QAV, strutturato in diverse sezioni che esprimono i criteri per la concessione dello status di AEO, consente all'operatore di realizzare un *self-assessment*, ossia una autovalutazione della sussistenza e del grado di rispetto dei requisiti inerenti l'autorizzazione AEO, per valutare se l'operatore è in grado di soddisfarli, analizzando i propri processi afferenti la *supply chain* internazionale e facendo riferimento a tutti gli elementi fondamentali che possono risultare utili all'Autorità doganale.

Con riferimento alla sua compilazione, si precisa, innanzitutto, che le informazioni fornite nell'ambito della procedura di domanda dello status di AEO rientrano nella legislazione sulla tutela dei dati e sono quindi trattate come riservate. Poiché ciascuna impresa è strutturalmente diversa da un'altra, è opportuno considerare il fatto che l'Autorità doganale tiene conto delle dimensioni e delle caratteristiche specifiche dell'azienda interessata all'autorizzazione, in particolare in caso di PMI. Inoltre, talune domande del QAV si riferiscono solo a determinati soggetti all'interno della catena di approvvigionamento internazionale e, dunque, non è necessario rispondere nel caso in cui una domanda non sia rilevante ai fini dell'attività svolta dall'impresa.

### I CRITERI

Secondo quanto previsto dall'art. 39 CDU i **criteri per la concessione dello status di AEO** includono:

- a) *assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, compresa l'assenza di trascorsi di reati gravi in relazione all'attività economica del richiedente;*
- b) *dimostrazione, da parte del richiedente, di un alto livello di controllo sulle sue operazioni e sul flusso di merci, mediante un sistema di gestione delle scritture commerciali e, se del caso, di quelle relative ai trasporti, che consenta adeguati controlli doganali;*
- c) *solvibilità finanziaria, che si considera comprovata se il richiedente si trova in una situazione finanziaria sana, che gli consente di adempiere ai propri impegni, tenendo in debita considerazione le caratteristiche del tipo di attività commerciale interessata;*
- d) *con riguardo all'autorizzazione AEO nel settore della semplificazione doganale, il rispetto di standard pratici di competenza o qualifiche professionali direttamente connesse all'attività svolta* [si tratta di un nuovo requisito, solo per gli AEOC]; e
- e) *con riguardo all'autorizzazione AEO nel settore della sicurezza, l'esistenza di adeguati standard di sicurezza, che si considerano rispettati se il richiedente dimostra di disporre di misure idonee a garantire la sicurezza della catena internazionale di approvvigionamento*

*anche per quanto riguarda l'integrità fisica e i controlli degli accessi, i processi logistici e le manipolazioni di specifici tipi di merci, il personale e l'individuazione dei partner commerciali [solo per gli AEOs].*

Nelle tabelle sottostanti si dettagliano i sopra richiamati criteri previsti nel CDU, con riferimento alle tipologie di autorizzazione AEO, con le ulteriori specificazioni previste dal RE.

È opportuno ricordare che utili indicazioni ed esempi in merito a quando il requisito si considera adeguato e soddisfatto sono fornite negli Orientamenti.

**a) Conformità**

Disciplina CDU: art. 39, lett. a)	AEOC	AEOs	Disciplina di dettaglio RE: art. 24
a) Assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, compresa l'assenza di trascorsi di reati gravi in relazione all'attività economica del richiedente	✓	✓	<p><i>1. Nel caso in cui il richiedente sia una persona fisica, il criterio è considerato soddisfatto se, nel corso degli ultimi tre anni, il richiedente e, se del caso, l'impiegato responsabile delle questioni doganali del richiedente, non hanno commesso violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale e non hanno avuto precedenti di reati gravi in relazione alla loro attività economica.</i></p> <p><i>Nel caso in cui il richiedente non sia una persona fisica, il criterio è considerato soddisfatto se, nel corso degli ultimi tre anni, nessuna delle persone di seguito indicate ha commesso violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale o ha avuto precedenti di reati gravi in relazione alla propria attività economica:</i></p> <p><i>a) il richiedente;</i></p> <p><i>b) la persona responsabile del richiedente o che esercita il controllo sulla sua gestione;</i></p> <p><i>c) l'impiegato responsabile delle questioni doganali del richiedente.</i></p> <p><i>2. Tuttavia, il criterio può essere considerato soddisfatto se l'autorità doganale competente a prendere la decisione ritiene che un'infrazione sia di rilievo trascurabile rispetto al numero o all'ampiezza delle operazioni doganali correlate e non ha dubbi circa la buona fede del richiedente.</i></p> <p><i>3. Se la persona di cui al paragrafo 1, lettera b), è stabilita o ha la propria residenza in un paese terzo, l'autorità doganale competente a prendere la decisione valuta il rispetto del criterio sulla base delle scritture e delle informazioni disponibili.</i></p> <p><i>4. Se il richiedente risulta stabilito per meno di tre anni, l'autorità doganale competente a prendere la decisione valuta il rispetto del criterio sulla base delle scritture e delle informazioni disponibili.</i></p>

## b) Sistema efficace di gestione delle scritture commerciali e relative ai trasporti

Disciplina CDU: art. 39, lett. b)	AEOC	AEOS	Disciplina di dettaglio RE: art. 25
b) Dimostrazione, da parte del richiedente, di un alto livello di controllo sulle sue operazioni e sul flusso di merci, mediante un sistema di gestione delle scritture commerciali e, se del caso, di quelle relative ai trasporti, che consenta adeguati controlli doganali	✓	✓	<p>1. Il criterio si considera soddisfatto se sono rispettate le condizioni seguenti:</p> <p>a) il richiedente tiene un sistema contabile compatibile con i principi contabili generalmente accettati applicati nello Stato membro in cui è tenuta la contabilità, consente i controlli doganali mediante audit e conserva una documentazione cronologica dei dati che fornisce una pista di controllo dal momento dell'entrata dei dati nel fascicolo;</p> <p>b) le scritture tenute dal richiedente a fini doganali sono integrate nel suo sistema contabile o consentono controlli incrociati di informazioni con tale sistema;</p> <p>c) il richiedente consente all'autorità doganale l'accesso fisico ai suoi sistemi contabili e, se del caso, alle sue scritture commerciali e relative ai trasporti;</p> <p>d) il richiedente consente all'autorità doganale l'accesso elettronico ai suoi sistemi contabili e, se del caso, alle sue scritture commerciali e relative ai trasporti se tali sistemi o scritture sono conservati su supporto elettronico;</p> <p>e) il richiedente dispone di un sistema logistico che identifica una merce come unionale o non unionale e indica, se del caso, la sua ubicazione;</p> <p>f) il richiedente dispone di un'organizzazione amministrativa che corrisponde al tipo e alla dimensione dell'impresa e che è adatta alla gestione dei flussi di merci, e di un sistema di controllo interno che consente di prevenire, individuare e correggere gli errori e di prevenire e individuare le transazioni illegali o fraudolente;</p> <p>g) ove applicabile, il richiedente dispone di procedure soddisfacenti che consentono di gestire le licenze e le autorizzazioni concesse conformemente alle misure di politica commerciale o connesse agli scambi di prodotti agricoli;</p> <p>h) il richiedente dispone di procedure soddisfacenti di archiviazione delle proprie scritture e informazioni e di protezione contro la perdita dei dati;</p> <p>i) il richiedente provvede affinché i dipendenti responsabili abbiano l'istruzione di informare le autorità doganali ogniqualvolta incontrano difficoltà nell'ottemperare alle norme doganali e stabilisce procedure per informare le autorità doganali di tali difficoltà;</p> <p>j) il richiedente dispone di misure di sicurezza adeguate al fine di proteggere il proprio sistema informatico contro qualsiasi manipolazione non autorizzata e tutelare la propria documentazione;</p> <p>k) ove applicabile, il richiedente dispone di procedure soddisfacenti per la gestione delle licenze di importazione e di esportazione di merci sottoposte a divieti o restrizioni, comprese misure per distinguere le merci soggette a divieti o restrizioni dalle altre merci e misure per</p>

Disciplina CDU: art. 39, lett. b)	AEOC	AEOS	Disciplina di dettaglio RE: art. 25
			<p>garantire il rispetto di tali divieti e restrizioni.</p> <p>2. Nel caso in cui il richiedente presenti soltanto domanda di autorizzazione come operatore economico autorizzato nel settore della sicurezza il requisito di cui al paragrafo 1, lettera e), non si applica.</p>

**c) Solvibilità finanziaria**

Disciplina CDU: art. 39, lett. c)	AEOC	AEOS	Disciplina di dettaglio RE: art. 26
<p>c) Solvibilità finanziaria, che si considera comprovata se il richiedente si trova in una situazione finanziaria sana, che gli consente di adempiere ai propri impegni, tenendo in debita considerazione le caratteristiche del tipo di attività commerciale interessata</p>	✓	✓	<p>1. Il criterio si considera soddisfatto se il richiedente rispetta le seguenti condizioni:</p> <p>a) il richiedente non è oggetto di una procedura fallimentare;</p> <p>b) nei tre anni precedenti la presentazione della domanda il richiedente ha ottemperato ai propri obblighi finanziari per quanto riguarda il pagamento dei dazi doganali e di qualsiasi altro diritto, imposta o tassa riscossi per o in relazione all'importazione o all'esportazione di merci;</p> <p>c) il richiedente dimostra, sulla base delle scritture e delle informazioni disponibili per gli ultimi tre anni precedenti alla presentazione della domanda, che dispone di sufficiente capacità finanziaria per ottemperare ai propri obblighi e adempiere ai propri impegni tenuto conto del tipo e del volume di attività commerciale, incluso il fatto di non aver registrato un attivo netto negativo, salvo nei casi in cui questo può essere coperto.</p> <p>2. Se il richiedente è stabilito da meno di tre anni, la sua solvibilità finanziaria è giudicata sulla base delle scritture e delle informazioni disponibili.</p>

**d) Standard pratici di competenza o qualifiche professionali**

Disciplina CDU: art. 39, lett. d)	AEOC	AEOS	Disciplina di dettaglio RE: art. 27
<p>d) Con riguardo all'autorizzazione AEO nel settore della semplificazione doganale, il rispetto di standard pratici di competenza o qualifiche professionali direttamente connesse all'attività svolta</p>	✓		<p>1. Il criterio si considera soddisfatto se è rispettata una delle seguenti condizioni:</p> <p>a) il richiedente o la persona responsabile delle questioni doganali del richiedente rispetta uno dei seguenti standard pratici di competenza:</p> <p>i) un'esperienza pratica comprovata di almeno tre anni in materia doganale;</p> <p>ii) una norma di qualità in materia doganale adottata da un organismo europeo di normazione.</p> <p>[oppure]</p> <p>b) il richiedente o la persona responsabile delle questioni doganali del richiedente ha completato con profitto una formazione riguardante la legislazione doganale, coerente e pertinente in rapporto al suo coinvolgimento in attività connesse al settore doganale, fornita da uno degli organismi seguenti:</p> <p>i) l'autorità doganale di uno Stato membro;</p>



Disciplina CDU: art. 39, lett. d)	AEOC	AEOS	Disciplina di dettaglio RE: art. 27
			<p>ii) un istituto di insegnamento riconosciuto per fornire tale qualifica dalle autorità doganali o da un organismo di uno Stato membro responsabile per la formazione professionale;</p> <p>iii) un'associazione professionale o commerciale riconosciuta dalle autorità doganali di uno Stato membro o riconosciuta nell'Unione per fornire tale qualificazione.</p> <p>2. Se la persona responsabile delle questioni doganali del richiedente è una persona che lavora per suo conto, il criterio si considera soddisfatto se la persona in questione è un operatore economico autorizzato nel settore della semplificazione doganale (AEOC).</p>

## e) Standard di sicurezza

Disciplina CDU: art. 39, lett. e)	AEOC	AEOS	Disciplina di dettaglio RE: art. 28
<p>e) Con riguardo all'autorizzazione AEO nel settore della sicurezza, l'esistenza di adeguati standard di sicurezza, che si considerano rispettati se il richiedente dimostra di disporre di misure idonee a garantire la sicurezza della catena internazionale di approvvigionamento anche per quanto riguarda l'integrità fisica e i controlli degli accessi, i processi logistici e le manipolazioni di specifici tipi di merci, il personale e l'individuazione</p>		✓	<p>1. Il criterio si considera soddisfatto se sono rispettate le condizioni seguenti:</p> <p>a) gli edifici utilizzati nell'ambito delle operazioni relative all'autorizzazione AEOS forniscono protezione contro le intrusioni illecite e sono costruiti con materiali che resistono a un accesso non autorizzato;</p> <p>b) sono messe in atto misure appropriate per impedire l'accesso non autorizzato a uffici, zone di spedizione, zone di trasporto, banchine di carico e altre strutture;</p> <p>c) sono state adottate misure relative alla movimentazione delle merci che comprendono la protezione contro l'introduzione non autorizzata o lo scambio, l'errato trasferimento delle merci e la manomissione delle unità di carico;</p> <p>d) il richiedente ha adottato misure che consentono di individuare chiaramente i suoi partner commerciali e di garantire, tramite l'applicazione di idonei accordi contrattuali o di altre appropriate misure conformi al modello d'impresa del richiedente, che tali partner commerciali garantiscano la sicurezza della parte di loro competenza nella catena di approvvigionamento internazionale;</p> <p>e) il richiedente effettua, nella misura in cui il diritto nazionale lo consente, un'indagine di sicurezza presso i potenziali dipendenti che occuperanno posizioni sensibili sotto il profilo della sicurezza e svolge, periodicamente e quando ciò sia giustificato dalle circostanze, controlli sui precedenti dei dipendenti attuali che occupano tali posizioni;</p> <p>f) il richiedente dispone di adeguate procedure di sicurezza per i fornitori esterni di servizi oggetto di contratti;</p> <p>g) il richiedente assicura che il proprio personale con responsabilità pertinenti alle questioni di sicurezza partecipi regolarmente a programmi volti ad accrescere la consapevolezza su tali questioni di</p>

Disciplina CDU: art. 39, lett. e)	AEOC	AEOS	Disciplina di dettaglio RE: art. 28
dei partner commercials			<p>sicurezza;</p> <p><i>h) il richiedente ha designato una persona di contatto competente per le questioni legate alla sicurezza.</i></p> <p><i>2. Se il richiedente è titolare di un certificato di sicurezza rilasciato sulla base di una convenzione internazionale o di una norma internazionale dell'Organizzazione internazionale per la standardizzazione o di una norma europea di un organismo europeo di normazione, tali certificati sono presi in considerazione in sede di verifica della conformità con i criteri.</i></p> <p><i>I criteri sono considerati soddisfatti nella misura in cui sia accertato che i criteri per il rilascio del suddetto certificato sono identici o equivalenti a quelli previsti all'articolo 39, lettera e), del codice.</i></p> <p><i>I criteri sono considerati soddisfatti se il richiedente è titolare di un certificato di sicurezza rilasciato da un paese terzo con il quale l'Unione ha concluso un accordo che prevede il riconoscimento di tale certificato.</i></p> <p><i>3. Se il richiedente è un agente regolamentato o un mittente conosciuto quali definiti all'articolo 3 del regolamento (CE) n. 300/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio e soddisfa i requisiti di cui al regolamento (UE) n. 185/2010 della Commissione, i criteri di cui al paragrafo 1 sono considerati soddisfatti per quanto concerne i siti e le operazioni per i quali il richiedente ha ottenuto la qualifica di agente regolamentato o di mittente conosciuto, nella misura in cui i criteri per il rilascio della qualifica di agente regolamentato o di mittente conosciuto siano identici o equivalenti a quelli di cui all'articolo 39, lettera e), del codice.</i></p>

### IL RIESAME DEI CERTIFICATI AEO

Alla luce delle recenti novità introdotte dal CDU, con particolare riferimento al fatto che dal 1° maggio 2016 lo status di AEO non è più attestato mediante certificazione bensì con autorizzazione, nonché ai nuovi requisiti introdotti, pare opportuno esaminare brevemente gli effetti della necessità del riesame dei certificati AEO esistenti per conformarli al nuovo impianto normativo.

Innanzitutto, è opportuno precisare che, come chiarito anche dall'Agenzia delle Dogane con la Circolare n. 8/D del 2016 e con il documento informativo TAXUD/B2/031/2016 della Direzione Generale Fiscalità e Unione Doganale della Commissione europea (Dg Taxud), gli operatori che risultano già certificati AEO non devono presentare una nuova istanza per ottenere l'autorizzazione ai sensi del CDU, ma sarà l'Ufficio delle Dogane competente a prendere contatto con l'operatore.

Tutti i certificati validi alla data del 1° maggio 2016 restano validi fino al loro riesame da parte dell’Autorità doganale, che dovrà avvenire, al più tardi, entro il 1° maggio 2019.

L’esito positivo del riesame sostituisce il certificato AEO esistente, che viene considerato come un’autorizzazione ed avrà lo stesso numero del certificato precedente; ciò, anche in caso di certificato AEOF, che sarà trattato come un’unica autorizzazione (combinazione di AEOC e AEOS); anche eventuali codici attribuiti agli operatori in relazione agli Accordi di Mutuo Riconoscimento resteranno invariati. Un eventuale esito negativo comporterebbe la revoca del certificato AEO.

Per quanto concerne il riesame, occorre distinguere tra:

- criteri e condizioni già previsti in vigore del precedente Codice doganale comunitario – per i quali si possono considerare acquisiti gli esiti dell’attività di monitoraggio/riesame ove precedentemente effettuato da parte dell’Ufficio delle Dogane competente;
- nuovi criteri e condizioni introdotti ai sensi del CDU – che devono essere verificati per la prima volta e verranno esaminati in quanto “nuovi”.

Con particolare riferimento ai nuovi criteri e condizioni, è opportuno precisare quanto segue:

- Il criterio della “**conformità**” (art. 39 lett. a) CDU e art. 24 RE) **amplia** il concetto di conformità alla normativa doganale e lo intende come una **conformità anche alle norme fiscali collegate all’attività economica dell’AEO** (al di là delle sole imposte collegate all’importazione ed esportazione delle merci), unitamente alla dimostrazione che non sussistano gravi reati penali relativi all’attività economica dell’AEO.
- Con riferimento alla “**solvibilità finanziaria**” (art. 39 lett. c) CDU e art. 26 RE), le condizioni relative all’assenza di procedura fallimentare, al soddisfacimento degli obblighi finanziari e alla capacità finanziaria non sono completamente nuove, ma costituiscono **condizioni specifiche richieste per soddisfare il criterio** e, dunque, l’assenza di una o più condizioni può comportare una decisione negativa da parte dell’autorità doganale.
- Il nuovo criterio relativo a “**standard pratici o qualifiche professionali**” (art. 39 lett. d) CDU e art. 27 RE), posto che è sufficiente dimostrare la *compliance* con una sola delle due condizioni, richiede sostanzialmente che l’operatore economico dimostri una comprovata esperienza pratica di minimo tre anni nelle questioni doganali (**standard pratici**). Ciò può avvenire, tra l’altro, attraverso la dimostrazione dell’effettuazione di attività doganali per almeno 3 anni (es. dimostrazione dell’indicazione del proprio codice EORI nelle dichiarazioni doganali di import/export) oppure dimostrando di essere titolare da almeno 3 anni di una

autorizzazione doganale connessa alle attività doganali svolte. Con riferimento alle **qualifiche professionali**, invece, l'Agenzia le ha definite come segue: *“conseguimento, con profitto, di una formazione riguardante la legislazione doganale coerente e pertinente in rapporto al coinvolgimento in attività connesse al settore doganale”*<sup>15</sup>.

## **b. IL RUOLO CENTRALE DELL'AEO NEL CDU**

Con l'applicazione delle disposizioni del nuovo Codice doganale la figura dell'AEO è diventata ancor più centrale nell'impianto normativo unionale: l'AEO costituisce uno strumento essenziale, nonché un marchio distintivo, per gli operatori che prendono parte alle operazioni doganali nel contesto degli scambi internazionali.

Il CDU, infatti, pur non prescrivendo alcun obbligo giuridico a carico degli operatori per diventare AEO, ha rafforzato tale status attribuendogli un ruolo ancor più forte, prevedendo, da un lato, che l'autorizzazione AEO costituisca un prerequisito per l'accesso ad ulteriori autorizzazioni, e, dall'altro, che numerose semplificazioni e autorizzazioni richiedano il rispetto di alcuni dei criteri AEO, consentendo in tal modo agli operatori autorizzati di beneficiare largamente di procedure semplificate.

### **I BENEFICI**

Il “Considerando” n. 24 del CDU precisa che *“gli operatori economici che operano nel rispetto delle norme e sono affidabili dovrebbero beneficiare dello status di operatore economico autorizzato soggetto alla concessione di un'autorizzazione per le semplificazioni doganali o di un'autorizzazione per la sicurezza o di entrambe”* e che *“a seconda del tipo di autorizzazione concessa, gli operatori economici autorizzati dovrebbero poter trarre il massimo vantaggio da un uso esteso delle semplificazioni doganali o beneficiare di agevolazioni in materia di sicurezza e dovrebbero altresì godere di un trattamento più favorevole per quanto riguarda i controlli doganali, come un numero minore di controlli fisici e basati sui documenti”*.

Tali indicazioni trovano disciplina concreta nell'art. 38 del CDU e negli artt. 23-24 RD, ove sono previste agevolazioni relative alle dichiarazioni pre-partenza ed il trattamento più favorevole in materia di valutazione dei rischi e controllo.

---

<sup>15</sup> Con riferimento alle qualifiche professionali, è stata emessa la Determinazione direttoriale dell'Agenzia delle Dogane, prot. n. 188/RU del 13 gennaio 2017.

Il titolare dello status di AEO gode di una serie di vantaggi, i cui principali sono riepilogati nella tabella sottostante.

Principali benefici DIRETTI	AEOC	AEOS
Accesso facilitato alle semplificazioni doganali	✓	
Facilitazioni relative alla dichiarazione di pre-partenza		✓
Riduzioni dei controlli fisici e documentali (relativi a safety e security e ad altra legislazione doganale)	✓	✓
Priorità di notifica in caso di selezione per il controllo (relativo a safety & security)		✓
Priorità di notifica in caso di selezione per il controllo (NON relativo a safety & security)	✓	
Priorità di trattamento in caso di selezione per il controllo	✓	✓
Possibilità di richiedere un luogo specifico per il controllo doganale	✓	✓
Utilizzo del logo AEO	✓	✓
Mutuo riconoscimento con paesi terzi (Giappone - 2010, USA - 2012, Cina - 2014)		✓

Accanto ai vantaggi previsti dalla normativa, un soggetto autorizzato AEO può trarre ulteriori vantaggi non direttamente collegati all'aspetto doganale/di sicurezza della propria attività, ma comunque in grado di generare un effetto positivo sull'attività complessiva; tra i benefici di tipo indiretto è opportuno indicare i seguenti:

Principali benefici INDIRETTI	AEOC	AEOS
Migliori relazioni con le autorità doganali	✓	✓
Migliore pianificazione e maggiore velocità nelle spedizioni	✓	✓
Aumento della sicurezza e migliore comunicazione tra le parti della catena logistica	✓	✓
Diminuzione dei problemi legati alla sicurezza (es. furti, perdite, incidenti)		✓
Miglioramento negli adempimenti fiscali e minor rischio di sanzioni	✓	✓
Fidelizzazione della clientela e maggiore credibilità sul mercato	✓	✓

## GLI ACCORDI DI MUTUO RICONOSCIMENTO

Si ritiene opportuno dedicare uno specifico approfondimento al beneficio relativo al cosiddetto "mutuo riconoscimento". Con la sigla "MRA" si fa riferimento ai *Mutual Recognition Agreements*, accordi tramite cui le Amministrazioni doganali dei Paesi firmatari riconoscono reciprocamente gli esiti del processo di convalida e le certificazioni rilasciate nell'ambito dei rispettivi Programmi AEO, accordando agevolazioni sostanziali, comparabili e, ove possibile, reciproche ai soggetti AEO oggetto del mutuo riconoscimento, certificati come partner sicuri ed affidabili.

Il riconoscimento reciproco degli operatori certificati viene individuato dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane quale elemento fondamentale per rafforzare e promuovere la sicurezza da

un capo all'altro delle catene di approvvigionamento internazionali, nonché come uno strumento per evitare la duplicazione dei controlli di sicurezza e conformità.

Un MRA comporta che i Paesi firmatari tengano in debita favorevole considerazione lo status di AEO di un operatore certificato dall'altra Autorità doganale nella propria valutazione dei rischi in materia di sicurezza, al fine di ridurre ispezioni e controlli, con una conseguente migliore prevedibilità dello svincolo delle merci. Occorre precisare, difatti, che soltanto gli AEO che soddisfano il criterio della sicurezza sono riconosciuti e possono godere dei vantaggi nell'ambito di un MRA.

Il trattamento favorevole si traduce in una riduzione di costi, procedure semplificate e maggiore sicurezza e fluidità nel commercio globale legittimo, consentendo alle Autorità doganali di concentrare le proprie risorse sulle merci relative a soggetti considerati più a rischio.

## L'AEO IN ITALIA E NEL MONDO

Per quanto riguarda la situazione in **Italia**, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha diffuso nella propria pubblicazione "Libro Blu" del 2016 i seguenti dati complessivi:

- con riferimento al numero di istanze presentate

Anno	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Totale complessivo
<b>Totale nazionale</b>	128	207	166	175	181	158	122	123	229	1489

- con riferimento al numero di certificati AEO rilasciati:

Anno	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Totale complessivo
<b>Totale nazionale</b>	39	148	183	134	176	176	94	111	171	1232

La Commissione europea mette a disposizione un database pubblico degli AEO dell'**Unione europea**, tramite il quale è possibile consultare l'elenco degli operatori autorizzati nell'UE che fornito dato il consenso alla pubblicazione.

Per quanto riguarda i **Paesi terzi extra-UE**, molti altri Paesi nel mondo hanno attivato Programmi di certificazione/autorizzazione assimilabili all'AEO dell'UE.

A tal proposito, dalla più recente edizione del documento *“Compendium of AEO Programmes”*, curato dall’Organizzazione Mondiale delle Dogane, emerge chiaramente una sempre maggiore diffusione del Programma di certificazione: la panoramica dei diversi Programmi esistenti o in divenire mostra 77 Programmi AEO attivi nel 2018, con ulteriori 17 in procinto di essere lanciati, oltre a 31 Programmi di cosiddetta *“Customs Compliance”* già attivi e ben 57 Accordi di mutuo riconoscimento firmati, con ulteriori 35 in corso di negoziazione.

#### AGEVOLAZIONI E AUTORIZZAZIONE AEO NEL SETTORE DELLA SEMPLIFICAZIONE DOGANALE

Nella seguente tabella sono riepilogate le principali agevolazioni **riservate dal CDU ai titolari di autorizzazione AEO nel settore della semplificazione doganale**:

Istituto di riferimento	Norme CDU	Vantaggio	Aspetti rilevanti per gli AEO
<b>Sdoganamento centralizzato</b>	Art. 179	Autorizzazione a presentare la dichiarazione doganale elettronica all’ufficio doganale dove l’operatore è stabilito, a prescindere da dove entrano o escono le merci.	Per tali agevolazioni è richiesto lo status di AEO-Semplificazioni doganali
<b>Iscrizione nelle scritture del dichiarante (procedura domiciliata)</b>	Art. 182	Presentazione della dichiarazione in dogana sotto forma di iscrizione nelle scritture con possibilità di ottenere l’esonero dall’obbligo di presentazione delle merci.	
<b>Autovalutazione</b>	Art. 185	Autorizzazione ad espletare determinate formalità doganali che devono essere svolte dalle autorità doganali, a determinare l’importo dei dazi all’importazione e all’esportazione dovuti e a svolgere alcuni controlli sotto vigilanza doganale.	

Nella tabella sottostante sono riepilogate le principali agevolazioni per le quali è richiesto il **rispetto dei criteri AEO nel settore della semplificazione doganale**:

Istituto di riferimento	Norme CDU	Vantaggio	Aspetti rilevanti per gli AEO
<b>Rappresentanza doganale</b>	Artt. 18-21	Abilitazione alla prestazione di servizi di rappresentanza doganale in tutti gli Stati Membri.	È richiesto il possesso dei criteri per l’AEO-Semplificazioni doganali

Istituto di riferimento	Norme CDU	Vantaggio	Aspetti rilevanti per gli AEO	
Garanzia globale	Art. 95	Costituzione di una garanzia globale per l'importo del dazio corrispondente all'obbligazione doganale relativa a due o più operazioni – ottenimento di riduzione/esonero.		
Semplificazione in materia di valore: forfettizzazione	Art. 71 RD	Autorizzazione a determinare, sulla base di criteri specifici, elementi del valore nel caso in cui non siano quantificabili alla data di accettazione dichiarazione.		
Accesso ai regimi speciali	Art. 211	Autorizzazione per: <ul style="list-style-type: none"> <li>il regime di perfezionamento attivo o passivo, ammissione temporanea o uso finale;</li> <li>la gestione di strutture di deposito per il deposito doganale delle merci (salvo che il gestore sia l'autorità doganale).</li> </ul>	<p>Un AEO-Semplificazioni doganali soddisfa la condizione dell'<i>"ordinato svolgimento delle operazioni"</i> – necessaria per poter ottenere l'autorizzazione – se nell'autorizzazione AEO si tiene conto..</p>	..dell'attività relativa al regime speciale
Merci equivalenti	Art. 223	Nell'ambito dei regimi speciali è possibile utilizzare merci equivalenti, ossia merci unionali immagazzinate, utilizzate o trasformate al posto di merci vincolate al regime speciale.		..dell'attività relativa all'uso di merci equivalenti per il regime interessato
Deposito per la custodia temporanea	Art. 148	Autorizzazione a gestire strutture di deposito per la custodia temporanea, con possibilità di spostare le merci in custodia temporanea tra diverse strutture di deposito.		..della gestione delle strutture di deposito per la custodia temporanea
Luogo diverso per la presentazione delle merci	Art. 115 RD	Approvazione di un luogo diverso dall'Ufficio doganale competente per la presentazione delle merci.	Devono essere soddisfatte le condizioni di cui all'art. 148, par. 2 e 3 (requisiti per l'autorizzazione alla custodia temporanea – <i>vds. supra</i> ) e all'art. 117 (strutture di deposito per la custodia temporanea non sono utilizzate per la vendita al dettaglio e sono esclusivamente utilizzate dal titolare dell'autorizzazione) del CDU	



### c. IL SOGGETTO PASSIVO CERTIFICATO

La figura dell'AEO è stata recentemente presa a riferimento anche in ambito IVA, dato che la Commissione europea, all'interno del piano di azione per la modernizzazione dell'IVA, ha proposto l'introduzione della figura del "Soggetto Passivo Certificato" – *Certified Taxable Person* (CTP), modellata sulla base dell'AEO. Tale concetto identifica gli operatori in possesso di garanzie di affidabilità fiscale che, in quanto contribuenti affidabili, saranno beneficiari di importanti semplificazioni.

La riforma IVA prevede, a tendere, l'applicazione dell'IVA sugli scambi intra-UE già al momento della spedizione a destino. L'IVA applicata, però, non sarà quella del Paese di spedizione, bensì quella del Paese di destinazione, con applicazione di meccanismi ad oggi utilizzati nell'ambito del sistema MOSS. Tale novità, che dovrebbe entrare in vigore a partire dal 2022, non troverà applicazione per i CTP, ai quali è previsto venga fatta salva la possibilità di operare mediante il meccanismo del *reverse charge*. Inoltre, a beneficio dei soli CTP potrebbe essere prevista l'introduzione di una serie di facilitazioni legate alla semplificazione della prova del trasporto intra-UE, agli accordi di call-off/consignment stock, nonché all'introduzione di disposizioni certe per l'assegnazione del trasporto nelle transazioni a catena.

I requisiti necessari per ottenere la qualifica di CTP, così come definiti nella proposta di modifica della Direttiva IVA, risultano sostanzialmente equivalenti ai requisiti AEO, come riepilogato nella tabella seguente. Proprio a fronte del fatto che **la figura del CTP è ricalcata su quella dell'AEO**, in base alla proposta di modifica della Direttiva IVA i soggetti già in possesso dell'autorizzazione AEO saranno di diritto considerati CTP e potranno dunque beneficiare delle relative agevolazioni previste in ambito IVA.

<p style="text-align: center;">Criteri AEO <i>art. 39 Codice Doganale dell'Unione</i></p>	<p style="text-align: center;">AEO Customs</p>	<p style="text-align: center;">CTP <i>art. 13 bis proposta di modifica Direttiva IVA</i></p>
<p>a) <b>Assenza di violazioni gravi o ripetute della normative doganale e fiscale</b>, compresa l'assenza di trascorsi di reati gravi in relazione all'attività economica del richiedente</p>	✓	✓
<p>b) Dimostrazione, da parte del richiedente, di un <b>alto livello di controllo sulle sue operazioni e sul flusso di merci</b>, mediante un sistema di gestione delle scritture commerciali e, se del caso, di quelle relative ai trasporti, che consenta adeguati controlli doganali</p>	✓	✓
<p>c) <b>Solvibilità finanziaria</b>, che si considera comprovata se il richiedente si trova in una situazione finanziaria sana, che gli consente di adempiere ai propri impegni, tenendo in debita considerazione le caratteristiche del tipo di attività commerciale interessata</p>	✓	<p style="text-align: center;">✓</p> <p>.. o se produce garanzie fornite da una compagnia di assicurazione o da altre istituzioni finanziarie o da altri terzi affidabili dal punto di vista economico</p>
<p>d) Con riguardo all'autorizzazione AEO-Customs, il rispetto di <b>standard pratici di competenza o qualifiche professionali</b> direttamente connesse all'attività svolta</p>	✓	-

## 7. NOVITÀ RELATIVE ALLA REVISIONE DELL'ACCERTAMENTO

### a. CONTRADDITTORIO ANTICIPATO

Una rilevante novità apportata dal CDU consiste nell'introduzione di una disciplina *ad hoc* del contraddittorio anticipato in materia doganale.

Tale previsione si è resa necessaria a seguito della sentenza della Corte di Giustizia Sopropè, 18 dicembre 2008, C-349/07 che ha sancito il seguente principio: *il destinatario di una decisione deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata in via definitiva. Tale possibilità è funzionale a garantire all'operatore un pieno esercizio del proprio potere di difesa ed ha altresì lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di conoscere quanti più elementi utili per poter assumere una decisione più possibile aderente alla realtà dei fatti.*

Si rammenta che il nostro ordinamento riconosceva una fase di contraddittorio limitatamente ai casi in cui un operatore fosse sottoposto a verifica prevista, in particolare, dall'art. 11, comma 4-bis, D.Lgs. n. 374/1990.

L'art. 22 CDU che reca la disciplina del contraddittorio doganale, invece, ha un campo di applicazione assai più esteso e dispone che: *“Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente”*.

Il contraddittorio anticipato disciplinato dal CDU è dunque garantito prima della assunzione di una qualsiasi “decisione” dell'amministrazione potenzialmente sfavorevole all'operatore e non solo prima dell'emissione di una decisione relativa ad una potenziale revisione dell'accertamento.

A tal proposito si rammenta infatti che per “decisione” si intende *“qualsiasi atto delle autorità doganali, relativo alla normativa doganale, che deliberi su un caso particolare e che abbia effetti giuridici sulla o sulle persone interessate”* (art. 5, par. 39, CDU).

Tuttavia, il contraddittorio non è obbligatorio nei seguenti casi:

a) se la richiesta di decisione non soddisfa le condizioni stabilite all'articolo 11;

b) se le autorità doganali comunicano alla persona che ha presentato la dichiarazione sommaria di entrata che le merci non devono essere caricate in caso di traffico marittimo containerizzato e di traffico aereo;

c) se la decisione riguarda una notifica al richiedente di una decisione della Commissione di cui all'articolo 116, paragrafo 3, del codice;

d) se un codice EORI deve essere invalidato.

Quale ulteriore novità, l'instaurazione piena del contraddittorio implica che l'operatore sia non solo preventivamente informato delle motivazioni poste dall'ufficio alla base della decisione che intende assumere, bensì messo nella condizione di poter accedere a documenti e prove posti alla base della decisione stessa (così, art. 8, RD).

Si precisa poi che i termini posti a disposizione per l'operatore (art. 8 RD) sono differenti a seconda della circostanza in cui essi sorgono:

- Termine generale: trenta giorni applicato in tutti i casi, salvo deroghe (art. 8, par. 1, RD);
- Termine in deroga al termine generale: pari a ventiquattro ore applicabile *“se la decisione riguarda i risultati del controllo di merci per le quali non è stata presentata nessuna dichiarazione sommaria, dichiarazione di custodia temporanea, dichiarazione di riesportazione o dichiarazione in dogana”* (art. 8, par. 2, RD).

Infine, si rammenta che la decisione emessa in violazione dei termini previsti dalle disposizioni appena commentate, secondo l'Agenzia delle Dogane (cfr. Circolare 19 aprile 2016 n. 8/D), può essere considerata annullabile solo laddove *“senza tale violazione il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato diverso”* (cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 3.7.2014, cause C-129/13 e 130-13/13, punto 80)

## **b. PRESCRIZIONE**

Nella disciplina del CDU, il termine prescrizione generale, invariato rispetto alla previgente disciplina, è pari a tre anni dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale (art. 103, CDU).

Subisce, invece, una considerevole modifica il termine di prescrizione in caso di violazioni con rilevanza penale.

In questi casi, infatti, il termine generale triennale è esteso, ai sensi dell'art. 103, CDU: *“a minimo cinque anni e massimo dieci anni conformemente al diritto nazionale”*.

*“Con la nuova disciplina” ha commentato l’Agenzia “e con le mutate coordinate temporali relative all’accertamento, decade il suesposto assetto normativo/operativo, sicché il termine utile (compreso tra 5 e 10 anni) per la notifica dell’obbligazione doganale assume sostanzialmente la valenza di termine decadenziale, con la conseguenza che, a decorrere dal 1° maggio 2016, sarà preclusa agli uffici doganali ogni possibilità di notificare il debito e di riscuotere i dazi qualora la pretesa tributaria non sia notificata agli operatori entro tale termine. Nelle ore dell’adozione del provvedimento di legge in itinere volto a modificare l’art. 84 TULD, dal 1° maggio 2016 si riterrà applicabile il termine minimo previsto dalle disposizioni unionali (5 anni)” (Circolare n. 8/D del 2016).*

### c. SANZIONI

Come noto, la determinazione ed istituzione di sanzioni amministrative e penali è di stretta competenza dei legislatori dei singoli Stati Membri, ancorché connesse ai tributi di competenza dell’Erario dell’Unione Europea (come, appunto, i dazi doganali).

Tuttavia, nel CDU, per la prima volta, il legislatore dell’Unione Europea, nel ribadire l’indipendenza dei singoli Stati in questo frangente, ha inteso rammentare che tuttavia sussiste un vincolo di carattere generale che questi ultimi debbono rispettare nell’istituzione delle sanzioni relative ai tributi unionali.

Si tratta, in particolare, del rispetto dei principi di carattere generale, via via stabiliti dalla giurisprudenza dei giudici di Lussemburgo.

Proprio per questo l’art. 42 CDU prevede che: *“Ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive”* (par. 1).



Dal 1° maggio 2016 il Codice doganale dell'Unione (CDU - istituito con Reg. (UE) n. 952/2013 del 9 ottobre 2013) ha trovato piena applicazione, andando a sostituire il Codice doganale comunitario (CDC - Reg. (CEE) n. 2913/92) e le relative Disposizioni di applicazione (DAC - Reg. (CEE) n. 2454/93).

L'entrata in vigore del CDU segna una data storica per la legislazione doganale, apportando un vero e proprio cambio di filosofia nella gestione dei rapporti/operazioni doganali, al passo con le esigenze di una realtà sempre più globalizzata ed informatizzata.

Il CDU prevede molteplici innovazioni rilevanti, ispirate a criteri di semplificazione di alcuni istituti già disciplinati dal CDC e di agevolazione degli operatori comunitari, sia mediante la previsione di nuovi istituti, sia incentivando l'instaurazione di un rapporto fiduciario e preferenziale tra operatori "affidabili" e dogana.

Trattandosi di un cambiamento necessario, è dunque fondamentale esaminare le modifiche e le novità introdotte, al fine di prendere coscienza del loro impatto sull'operatività doganale e sui processi aziendali, di gestire con consapevolezza e in modo proattivo il cambiamento in atto e di non farsi trovare impreparati alla data di entrata in vigore nell'UE del nuovo impianto normativo.

La Guida è volta ad accompagnare l'operatore attraverso le principali novità previste senza però limitarsi ad un mero raffronto rispetto alla disciplina, ma, ricorrendo ad esempi pratici, si intendono esaminare in un'ottica operativa i cambiamenti richiesti dalle opportunità offerte dal CDU.



Camera di Commercio  
Bergamo



Camera di Commercio  
Mantova



CAMERA DI COMMERCIO  
INDUSTRIA ARTIGIANATO E AGRICOLTURA  
BRESCIA



CAMERA DI  
COMMERCIO  
MILANO



Camera di Commercio  
Como



CAMERA di  
COMMERCIO  
MONZA BRIANZA



Camera di Commercio  
Cremona



Camera di Commercio  
Pavia



Camera di Commercio  
Lecco



Camera di Commercio  
Sondrio



Camera di Commercio  
Lodi



CAMERA DI  
COMMERCIO  
DI VARESE