



## **UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BERGAMO**

### **Dottorato di ricerca in ECONOMIA E DIRITTO DELL'IMPRESA (BUSINESS & LAW) Ciclo XXXV**

Settore scientifico disciplinare (SSD): IUS/12 – Diritto tributario

### **PROFILI CRITICI DELLA LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI NEL TERRITORIO DOGANALE DELL'UNIONE EUROPEA**

Relatori:

Prof. GIANLUIGI BIZIOLI

Prof. MARCO BARASSI

Coordinatrice del Dottorato:

Prof.ssa MARA BERGAMASCHI

Dottorando:

ALESSANDRO TORELLO

Matricola n. 1067612

# PROFILI CRITICI DELLA LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI NEL TERRITORIO DOGANALE DELL'UNIONE EUROPEA

<b>INDICE</b>	1
<b>ACRONIMI</b>	3
<b>INTRODUZIONE</b>	5

## **PARTE I – I DAZI DOGANALI E LE OPERAZIONI DI IMPORTAZIONE**

### **CAPITOLO 1 – Dazi doganali: una visione d'insieme**

1.1 Considerazioni iniziali	10
<i>1.1.1 Segue: i dazi nella storia</i>	14
1.2 Profili qualificatori dei diritti doganali e dei diritti di confine	18
<i>1.2.1 I diritti doganali</i>	19
<i>1.2.2 Segue: alcune considerazioni sull'IVA all'importazione</i>	21
<i>1.2.3 I diritti di confine</i>	28
<i>1.2.4 Segue: cenni sulle accise</i>	29
1.3 I dazi come risorsa propria "tradizionale" dell'UE	33
1.4 Una prospettiva tassonomica dei dazi	38
1.5 Il contesto normativo antidumping del WTO e della UE	40
<i>1.5.1 Alcune precisazioni sul concetto di dumping</i>	44
<i>1.5.2 L'applicazione di misure antidumping nei confronti della Repubblica popolare cinese</i>	47

### **CAPITOLO 2 – Valutazioni sulle fonti, sull'obbligazione doganale e sulle dinamiche delle operazioni di importazione**

2.1 La ricostruzione delle fonti del diritto doganale della UE	50
2.2 La nozione di obbligazione doganale	52
<i>2.2.1 Segue: il soggetto passivo</i>	55
2.3 Aspetti generali dell'obbligazione doganale nella normativa unionale	60
<i>2.3.1 Segue: il locus</i>	63
<i>2.3.2 La responsabilità in solido</i>	64
<i>2.3.3 Il "no duty drawback"</i>	65
2.4 Lineamenti generali in tema di importazione definitiva	66
<i>2.4.1 L'immissione in libera pratica</i>	67
<i>2.4.2 L'immissione in consumo</i>	69
2.5 Inquadramento dei regimi sospensivi	72
<i>2.5.1 Segue: i transiti</i>	74
<i>2.5.1.1 Segue: i transiti unionali</i>	77
<i>2.5.1.2 Segue: la Convenzione TIR</i>	79

<b>Parte I. Spunti di riflessione: possibili criticità di natura fiscale e monetaria dell'immissione in consumo</b>	81
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

## PARTE II – L’UNIONE DOGANALE E LA CIRCOLAZIONE DELLE MERCİ

### CAPITOLO 3 – Lineamenti e aspetti evolutivi dell’unione doganale

3.1 Aree di libero scambio e unioni doganali: un confronto	83
3.1.1 <i>Le aree di libero scambio</i>	84
3.1.2 <i>Profili in materia di regole sull’origine delle merci</i>	88
3.1.2.1 <i>Segue: l’origine preferenziale nel CDU</i>	91
3.1.2.2 <i>Segue: l’origine non preferenziale nel CDU</i>	94
3.1.3 <i>Le unioni doganali</i>	97
3.2 Linee evolutive del processo di integrazione europea	99
3.2.1 <i>La creazione di un’unione doganale e i successivi sviluppi</i>	101
3.2.2 <i>L’unione doganale e il mercato unico</i>	104
3.2.3 <i>Sanzioni e coordinamento tra le autorità doganali della UE</i>	107
3.3 La rilevanza del principio della libertà di circolazione delle merci	113
3.4 L’influenza della Corte di Giustizia UE sulla nozione di tassa di effetto equivalente ad un dazio	116
3.4.1 <i>Segue: la linea di frontiera come elemento peculiare</i>	119
3.5 Brevi cenni sui dazi doganali di carattere fiscale	121

### CAPITOLO 4 – Considerazioni sul territorio doganale dell’Unione Europea

4.1 Un’analisi ragionata del territorio doganale e del territorio politico	124
4.1.1 <i>Definizione del perimetro doganale dell’UE</i>	126
4.1.2 <i>La Corte di Giustizia sull’unione doganale UE-Turchia</i>	131
4.2 Le zone franche nel codice doganale	132
4.2.1 <i>Segue: il caso del porto franco di Trieste</i>	137
4.3 L’identificazione del territorio doganale e del territorio fiscale	139
4.3.1 <i>La fiscalità nelle Regioni ultraperiferiche</i>	140
4.4 Paesi e territori d’oltremare	141
4.5 Le problematiche doganali connesse all’uscita del Regno Unito dalla UE	143
4.5.1 <i>Prospettive di accordo: il Trade and Cooperation Agreement</i>	147
4.5.2 <i>Rilievi critici sullo status doganale dell’Irlanda del Nord</i>	149

<b>Parte II. Spunti di riflessione: il rischio di un numero insufficiente di controlli sulle importazioni nel territorio doganale della UE</b>	156
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

<b>OSSERVAZIONI CONCLUSIVE</b>	158
--------------------------------	-----

a) <i>Prospettive critiche sul processo di integrazione europea nel quadro del sistema doganale</i>	158
b) <i>Sull’importanza e sulla valorizzazione dell’efficacia dei controlli doganali alla luce di mercati sempre più globalizzati</i>	162

<b>BIBLIOGRAFIA</b>	170
---------------------	-----

<b>SITI INTERNET</b>	193
----------------------	-----

## ACRONIMI

- AELS: Associazione europea di libero scambio (si veda EFTA)
- AEO: Authorised Economic Operator (Operatore Economico Autorizzato)
- AUE: Atto Unico Europeo
- B2B: Business-to-business
- B2C: Business-to-consumer
- BCE: Banca Centrale Europea
- BDV: Brussels Definition of Value
- CCI: Camera di Commercio Internazionale
- CDA: Codice doganale aggiornato - Regolamento 450/2008
- CDC: Codice doganale comunitario - Regolamento 2913/1992
- CDU: Codice doganale dell'UE - Regolamento 952/2013
- CE: Comunità Europea
- CECA: Comunità Economica del Carbone e dell'Acciaio
- CEE: Comunità Economica Europea
- CETA: Comprehensive Economic and Trade Agreement
- CIS: Customs Information System
- CIVA: Código do imposto sobre o valor acrescentado
- CMR - Convention des Marchandises par Route
- COM: Collectivités d'outre-mer
- CTA: Common Travel Area
- CU: Customs union
- CUA: Customs Union Agreement
- D. Lgs.: Decreto Legislativo
- DAC: Directive on Administrative Cooperation
- DAC: Regolamento 2454/93 sulle disposizioni di applicazione del CDC
- DAU: Documento amministrativo unico
- DDR: Deutsche Demokratische Republik (Germania Est)
- DOM: Les Départements d'Outre-Mer
- DPR: Decreto del Presidente della Repubblica
- DROM: Départements et régions d'outre-mer
- EBA: Everything But Arms
- EFTA: European Free Trade Association
- EPA: Economic Partnership Agreement
- EPRS: European Parliamentary Research Service
- ERM: Exchange Rate Mechanism
- FMI: Fondo Monetario Internazionale (in inglese IMF: International Monetary Fund)
- FTA: Free trade area
- GATT: General Agreement on Tariffs and Trade
- IGIC: Impuesto General Indirecto Canario
- IoT: Internet of Things
- IRA: Irish Republican Army
- IT: Information technology
- IVA: Imposta sul valore aggiunto
- KRC: Kyoto Revised Convention
- LDCs: Least Developed Countries
- MEF: Ministero dell'Economia e delle Finanze
- MISE: Ministero dello Sviluppo Economico
- MFN: Most Favoured Nation
- NAFTA: North American Free Trade Agreement
- NATO: North Atlantic Treaty Organization

- NC: Nomenclatura combinata
- NCTS: New Computerized Transit System
- OLAF: Office Européen de Lutte Anti-fraude
- ONU: Organizzazione delle Nazioni Unite
- P2P: Peer-to-peer
- PAC: Politica agricola comune
- PEM: Convenzione sugli accordi pan-euromediterranei
- PIL: Prodotto interno lordo (in inglese GDP: Gross domestic product)
- PTOM: Paesi e territori d'oltremare
- PVS: Paesi in via di sviluppo
- QFP: Quadro finanziario pluriennale
- RD: Regolamento delegato
- RE: Regolamento di esecuzione
- REX: Registered Exporter System
- RNL: Reddito nazionale lordo
- RoO: Rules of Origin
- RUP: Regioni ultraperiferiche
- RVD: Recast VAT Directive
- SA: Sistema armonizzato (in inglese HS: Harmonized System)
- SACU: Southern African Customs Union
- SADC: Southern African Development Community
- SEBC: Sistema europeo delle banche centrali
- SEE: Spazio Economico Europeo (in inglese EEA: European Economic Area)
- SID: Sistema d'informazione doganale (in inglese CIS: Customs Information System)
- SPG: Sistema di preferenze generalizzate
- SPS: Sanitary and Phito-Sanitary Measures
- TARIC: Tariffa integrata comunitaria
- TBT: Technical Barriers to Trade
- TCA: Trade and Cooperation Agreement
- TCE: Trattato che istituisce la Comunità Europea
- TDC: Tariffa doganale comune
- TFUE: Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea
- TIR: Transports Intranationaux Routiers
- TOM: Les Territoires d'Outre-Mer
- TRIMs: Trade Related Investment Measures
- TUA: Testo Unico delle Accise - D. Lgs. 504/1995
- TUE: Trattato sull'Unione Europea
- TULD: Testo unico delle leggi doganali - DPR. 43/1973
- TVA: Taxe sur la valeur ajoutée
- UE: Unione Europea
- UEM: Unione Economica e Monetaria
- UN/CEFACT: United Nations Center for Trade Facilitation and Electronic Business
- UNCLOS: United Nations Convention on the Law of the Sea
- UNCTAD: United Nations Conference on Trade and Development
- UNECE: United Nations Economic Commission for Europe
- USD: Dollaro USA
- USMCA: USA - Mexico - Canada Agreement
- WCO: World Customs Organization (Organizzazione mondiale delle dogane)
- WPG: the Wise Persons Group on the Reform of the EU Customs Union
- WTO: World Trade Organization (Organizzazione mondiale del commercio)
- ZFU: Zone franche urbane

## INTRODUZIONE

Il presente lavoro, senza alcuna pretesa di esaustività, esamina la nozione di unione doganale e cerca di individuare come, sotto un profilo giuridico-tributario, i principi alla base di un'unione doganale siano applicati nel contesto dell'Unione Europea, soprattutto in relazione ai Trattati dell'Unione Europea e al Codice doganale attualmente vigente, il Regolamento 952 del 2013.

La domanda di ricerca verte intorno alla questione dei possibili sviluppi dell'unione doganale nel quadro dell'Unione Europa alla luce degli scenari attuali, con particolare riferimento alle nozioni di territorio doganale e di circolazione delle merci nel contesto unionale. L'obiettivo della ricerca è l'analisi, dal punto di vista del diritto doganale, di alcune delle principali (o date per tali da chi scrive) questioni relative all'attuale assetto territoriale doganale dell'Unione Europea, tenendo anche in doverosa considerazione un evento mai accaduto precedentemente nella storia del processo di integrazione europea: l'uscita di un Paese membro. In particolare nel capitolo finale della tesi viene evidenziata la singolarità delle caratteristiche assunte dal territorio doganale della UE in Irlanda dopo la *Brexit*, in quanto per l'Irlanda del Nord è stato elaborato un accordo tra UE e Regno Unito (*in fieri*), con il quale è stata trovata una soluzione, temporanea e alquanto articolata, per evitare di fare un salto nel passato con la creazione di barriere terrestri (non esclusivamente di carattere doganale) all'interno dell'isola. La questione nordirlandese è infatti complessa non solo sul lato doganale, ma anche sotto profili di natura politico-sociale e storico-religiosa.

La ricerca ha quindi come scopo primario l'esame dell'attuale contesto geo-territoriale dell'UE sotto il profilo del diritto doganale in modo da tentare di valutare quelli che potrebbero essere eventuali e futuri cambiamenti normativi all'interno dell'unione doganale.

Per ciò che riguarda il sistema giuridico e la regolazione del commercio internazionale (*in primis* gli Accordi GATT/WTO e le Convenzioni di Kyoto adottate dall'Organizzazione mondiale delle dogane), sono state selezionate solo

alcune tematiche, essendo probabilmente utopistico pensare di realizzare attraverso una tesi di dottorato un'indagine completa ed approfondita dell'impatto di organismi internazionali quali l'Organizzazione mondiale del commercio o l'Organizzazione mondiale delle dogane, e dell'influenza della loro produzione normativa, sull'evoluzione dell'impianto doganale dell'Unione Europea.

In merito al profilo metodologico, si fa essenzialmente riferimento ai principi e agli istituti di diritto doganale e di diritto tributario; tuttavia, essendo la materia della ricerca sia votata alla sovrapposizione di più orizzonti e livelli giuridici (nazionale, unionale e internazionale), sia aperta alla multidisciplinarietà, è stato valutato come opportuno far ricorso tanto al diritto dell'Unione Europea quanto al diritto del commercio internazionale o al diritto dei trasporti. Oltre a ciò sono stati presi in considerazione concetti e strumenti analitici derivati dall'economia internazionale e dall'economia degli scambi internazionali.

Un approccio multidisciplinare può difatti risultare utile quando, a fronte di mercati sempre più globalizzati ed interdipendenti, si devono comprendere le molteplici tipologie di relazioni economico-commerciali e gli accordi di libero scambio tra l'UE e i Paesi terzi.

Si consideri altresì che lo stesso diritto doganale, come evidenziato da parte della dottrina, può a tratti assumere una propria autonomia, e quindi discostarsi dagli istituti cardine e dai meccanismi del diritto tributario, facendo uso di categorie, strumenti e principi non sempre coincidenti con quelli della disciplina tributaristica in senso stretto<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Per ciò che concerne l'autonomia e l'esistenza di categorie e principi propri del diritto doganale, non sempre inquadrabili negli schemi tipici del diritto tributario, in letteratura sono presenti un numero rilevante di contributi di giuristi e studiosi sia italiani che stranieri. In ambito italiano ed europeo sul punto si vedano *ex multis*: J.-L. ALBERT, *Le droit douanier de l'Union Européenne*, Bruxelles, 2019, pp. 19-23; T. CARVALHAIS PEREIRA, *Direito aduaneiro europeu. Vertente tributária*, Lisbona, 2020, pp. 20-23; C. CORRADO OLIVA, *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto eurounitario e principi costituzionali*, Milano, 2018, pp. 1-4; A. DROZDEK, *The Autonomy of the European Union Customs Law (Selected Issues)*, in *Acta Universitatis Carolinae: Iuridica*, Vol. 63(1), 2017, pp. 91 ss., in particolare pp. 94-96; M. MICCINESI, *Diritto doganale e delle accise secondo i principi costituzionali*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano/Fiori Assago, 2013, pp. 11-12. Si veda inoltre: C. FRANZOSO, *I tributi doganali*, in G. TINELLI (a cura di), *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, Milano, 2018, pp. 635-636. Franzoso sull'argomento richiama Ardizzone e De Cicco: G. ARDIZZONE, *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Vol. VII, Roma, 1988, p. 2;

Peraltro, il diritto doganale tende a legarsi anche ad altre branche del diritto, come nel caso del diritto amministrativo, del diritto pubblico o del diritto dell'economia.

È quindi ipotizzabile che la materia doganale possa essere regolamentata anche attraverso altri rami del diritto, a cominciare proprio da quello pubblico/amministrativo, in quanto il potere pubblico può pretendere di esercitare controlli non solo di natura fiscale sui flussi di merci che entrano ed escono da un territorio doganale. Conseguentemente il diritto doganale può contenere norme derivate dal diritto pubblico e amministrativo che non hanno una diretta pertinenza e correlazione con il sistema fiscale e tributario<sup>2</sup>.

Si aggiunga che nel contesto dell'Unione Europea, il diritto doganale è principalmente disciplinato da fonti di diritto derivato dell'UE (*in primis* i Regolamenti). Gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria doganale e i regimi doganali sono difatti disciplinati dal legislatore unionale; gli Stati membri intervengono solo per regolamentare le fasi successive al completamento di

---

A. DE CICCO, *Diritto doganale*, in *Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale*, Agg. III, Torino, 2007. Per una panoramica della dottrina in merito all'autonomia scientifica del diritto doganale, si veda altresì: J. RIJO, *Customs Law in the European Union: Legal, Doctrinal and Jurisprudential Framework*, Alphen aan den Rijn, 2021, in particolare il paragrafo 2 del primo capitolo (*Scientific Autonomy of the Customs Law*). A titolo comparativo, sul tema dell'autonomia del diritto doganale può risultare interessante includere anche una serie di contributi di dottrina dell'area latinoamericana. Si considerino *inter alia*: H.F. ALAIS, *Los principios del derecho aduanero*, Buenos Aires, 2008, pp. 77-80 e 119-126; E.C. BARREIRA, *La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera*, in *Revista de estudios aduaneros*, n. 18, 2007, pp. 55 ss., in particolare pp. 66-69; R.X. BASALDÚA, *Derecho aduanero: confirmación, autonomía y principios que lo rigen*, in *Revista análisis tributario*, n. 3, 2018, pp. 75, in particolare pp. 77-79; J.P. COTTER, *Derecho aduanero*, Tomo I, Buenos Aires, 2014, pp. 24 ss.; M.A. HUAMÁN SIALER, H.C. SIFUENTES MINAYA, *Autonomía del derecho aduanero*, in *Lex: Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias políticas de la Universidad Alas Peruanas*, Vol. 17(23), 2019, pp. 231 ss., in particolare pp. 241-245; G. PARDO CARRERO, *Razón de ser del derecho aduanero*, in G. PARDO CARRERO (a cura di), *El derecho aduanero en el siglo XXI*, Bogotá, 2009, in particolare pp. 52-56; A. ROHDE PONCE, *Derecho aduanero mexicano. Fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*, Tomo I, Città del Messico, 2021, pp. 68 ss.; R. TREVISAN, *O imposto de importação e o direito aduanero internacional*, San Paolo, 2018, pp. 44 ss.; F.M. YEBRA, *Esquemas de derecho aduanero*, Città del Messico, 2022, pp. 37 ss.

<sup>2</sup> Cfr.: F. PELACHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*, Madrid, 2009, pp. 15-17. Citato da Pelachá Zozaya, si veda anche: C.J. BERR, H. TRÉMEAU, *Le droit douanier: communautaire et national*, Parigi, 1997, pp. 55 e 69. Pelachá Zozaya individua inoltre una sottocategoria del diritto doganale: il diritto doganale tributario. Si tratta di un ramo del diritto doganale che contempla solo la disciplina fiscale relativamente alla materia doganale. Cfr.: F. PELACHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*, *op. cit.*, p. 17.



un'operazione doganale<sup>3</sup>. La disciplina nazionale dei singoli Paesi membri si applica quindi in maniera residuale, principalmente per colmare le lacune della normativa unionale oppure per individuare schemi processuali e impianti sanzionatori in caso di mancata corresponsione dei dazi o in caso di infrazioni e illeciti<sup>4</sup>.

Ad ogni modo, su scala globale, il diritto doganale si è dimostrato aperto a forme di armonizzazione, tanto da poter essere identificato come la più ampia rappresentazione di diritto tributario armonizzato nel quadro internazionale<sup>5</sup>. La pressione degli organismi internazionali per ravvicinare le normative doganali dei vari Paesi è senza dubbio forte, in quanto uno dei principali obiettivi è disciplinare attraverso regole comuni un ambito complesso e in costante evoluzione come quello del diritto doganale<sup>6</sup>. Al fine di conciliare le diverse esigenze dei mercati internazionali, infatti il diritto doganale tende a sviluppare gli stessi principi e uno stesso linguaggio nei vari Paesi del mondo; è sufficiente pensare che i tre elementi fondamentali alla base della determinazione dei dazi doganali, ovverossia la classificazione delle merci, l'origine e il valore, vengono riconosciuti su scala internazionale<sup>7</sup>.

Venendo alla struttura dell'elaborato, questa si compone di due parti, ciascuna delle quali presenta al proprio interno due capitoli.

I Capitoli 1 e 2 compongono la Parte I. Ai due capitoli viene attribuito un ruolo essenzialmente introduttivo, così da considerare alcuni dei principali istituti del diritto doganale. Il Capitolo 1 è dedicato allo studio dei dazi doganali, al fine di tracciare un quadro generale della nozione e dell'applicazione di un dazio, avendo piena consapevolezza dei limiti in termini di completezza dell'esposizione

---

<sup>3</sup> Cfr.: S. ARMELLA, *Diritto doganale*, Milano, 2015, p. 3.

<sup>4</sup> Cfr.: G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, pp. 399-400. Si veda anche: G. ALBENZIO, *I principi fondamentali e le fonti di diritto europeo ed internazionale*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013, p. 23.

<sup>5</sup> Cfr.: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2019, p. 17.

<sup>6</sup> Cfr.: S. ARMELLA, *Diritto doganale, op. cit.*, p. 2.

<sup>7</sup> Cfr.: G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale, op. cit.*, p. 123; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale, op. cit.*, pp. 17-18.

dell'argomento. Dopo una prima ricostruzione storico-giuridica, si procede con l'analisi dei diritti doganali e dei diritti di confine, per poi affrontare la *vexata quaestio* dell'IVA all'importazione. Il capitolo si conclude con una disamina tassonomica delle varie tipologie di dazi.

Il Capitolo 2 si concentra sulle fonti del diritto doganale e sul tema dell'obbligazione doganale. In questo capitolo viene inoltre esaminato il meccanismo bifase (immissione in libera pratica ed immissione in consumo) che caratterizza e contraddistingue le operazioni di importazione nel territorio doganale della UE di merci spedite da Paesi terzi.

La Parte II, composta dai Capitoli 3 e 4, permette di entrare nel cuore della ricerca. Vengono esaminati l'unione doganale e la circolazione delle merci nel territorio doganale unionale.

Nel Capitolo 3, dopo aver delineato le differenze tra un'area di libero scambio e un'unione doganale, viene preso in considerazione il processo di integrazione europea, analizzando primariamente quelle fasi del processo attraverso cui è stato possibile istituire un'unione doganale e giungere ad un mercato unico nel quale viene garantita la libera circolazione delle merci (una della quattro libertà fondamentali).

Il quarto e ultimo capitolo è dedicato allo studio delle caratteristiche del territorio doganale dell'UE, a cominciare da una prima fondamentale considerazione: il territorio doganale non coincide né con il territorio politico, né con quello fiscale.

Per quanto riguarda la preparazione di questo elaborato, un doveroso e sentito ringraziamento è rivolto ai Professori Gianluigi Bizioli e Marco Barassi, i quali, in qualità di *tutor*, hanno seguito con scrupolo e attenzione ogni fase della stesura. Un ulteriore ringraziamento va alla Professoressa Stefania Servalli, coordinatrice del dottorato fino a Gennaio 2022, e all'attuale coordinatrice, Professoressa Mara Bergamaschi, per la disponibilità mostrata ogniqualvolta sia emersa la necessità di informazioni o chiarimenti in merito al percorso dottorale.

# PARTE I

## I DAZI DOGANALI E LE OPERAZIONI DI IMPORTAZIONE

### CAPITOLO 1 – Dazi doganali: una visione d’insieme

SOMMARIO: 1.1 Considerazioni iniziali - 1.1.1 Segue: i dazi nella storia - 1.2 Profili qualificatori dei diritti doganali e dei diritti di confine - 1.2.1 I diritti doganali - 1.2.2 Segue: alcune considerazioni sull’IVA all’importazione - 1.2.3 I diritti di confine - 1.2.4 Segue: cenni sulle accise - 1.3 I dazi come risorsa propria “tradizionale” dell’UE - 1.4 Una prospettiva tassonomica dei dazi - 1.5 Il contesto normativo antidumping del WTO e della UE - 1.5.1 Alcune precisazioni sul concetto di dumping - 1.5.2 L’applicazione di misure antidumping nei confronti della Repubblica popolare cinese

#### 1.1 Considerazioni iniziali

I dazi possono essere interpretati ed utilizzati sia come un’imposta indiretta sugli scambi internazionali e sui consumi, sia come una misura protettiva attraverso la quale vengono create delle barriere al flusso commerciale di beni<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Sul concetto di dazio, si vedano *ex multis*: R. ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, in A.D. GIANNINI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Vol. XI, Torino, 1956, pp. 261 ss.; G. ARDIZZONE, *Dogana e dazi doganali*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Vol. XII, Roma, 1989; S. ARMELLA, *I dazi doganali*, in V. UCKMAR (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, pp. 1040 ss.; A. CUTRERA, *Principi di diritto e politica doganale*, Padova, 1941; M. DI LORENZO, *Corso di diritto doganale*, Milano, 1947; L. EINAUDI, *Il sistema tributario italiano*, Torino, 1939, pp. 233 ss.; S. FIORENZA, *Dogana e tributi doganali*, in *Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale*, V, Torino, 1990, pp. 116 ss.; V. MERCURIO, *Dogana ed imposte doganali*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Vol. III, Milano, 2006, pp. 2026 ss.; L. PERRONE, *Dazio e dogana*, in *Enciclopedia italiana*, App. IV, Roma, 1978. All’indomani dell’unità d’Italia, nelle considerazioni politico-economiche Carlo Ferraris scrisse: “[è] un principio economico, provato dall’esperienza, e che non potrebbe più essere messo in discussione seria, che i dazii doganali debbono essere puramente e strettamente fiscali, e non protettori. La protezione daziaria doganale intorpidisce l’industria, inaridisce il commercio internazionale, fa sorgere industrie povere e fattizie, che non possono reggersi per se stesse, e finiscono per cadere, e da luogo ad un esteso ed immorale contrabbando, con danno dei

Oltre ad essere elementi applicati in fase di importazione o esportazione, i dazi doganali sono identificabili come degli strumenti di politica commerciale internazionale aventi una funzione regolativa dei flussi commerciali tra gli Stati, così da proteggere e tutelare i mercati nazionali<sup>9</sup>.

La modulazione dei dazi doganali su importazioni (o esportazioni) permette infatti di regolamentare l'afflusso e il deflusso delle merci tra un mercato interno/nazionale e i mercati esteri, sulla base delle logiche del commercio internazionale<sup>10</sup>.

Risulta quindi chiaro che in epoca moderna i dazi non rappresentano solo un onere che nasce in seguito all'attraversamento di un confine geografico o di una linea di demarcazione territoriale, ma sono anche strettamente correlati con l'introduzione di un bene estero all'interno di un circuito commerciale nazionale o di un'unione doganale<sup>11</sup>.

Alessi nel corso degli anni cinquanta definiva i dazi doganali (imposte doganali) come “quei tributi che colpiscono determinate merci all'atto dell'attraversamento di un confine, avendo come unico fondamento il fatto della importazione o, se del caso, della esportazione delle merci stesse dallo Stato”<sup>12</sup>. Si aggiunga che i dazi doganali, implicando un aumento del prezzo del bene nel mercato in cui il bene stesso viene immesso a seguito di un'operazione di importazione, possono diventare uno strumento funzionale all'industria di uno Stato per cercare di favorire la diffusione e la commercializzazione di beni

---

privati, e del pubblico erario. [...] Una nazione adunque non deve procurare di produrre ogni cosa utile o necessaria alla sua esistenza, alle sue comodità, al suo benessere, ma solo quelle cose, che può produrre colla più grande facilità, e colla minore spesa, ed in minor tempo possibile”. C. FERRARIS, *Dello stato attuale dell'Italia e dei provvedimenti necessari: considerazioni politico-economiche*, Torino, 1865, pp. 26-27.

<sup>9</sup> Cfr.: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., p. 48. Si vedano anche S. ARMELLA, *Diritto doganale*, op. cit., p. 36.; ID., *Note sulla nozione di dazio doganale nella disciplina interna e internazionale (nota a Corte di giustizia UE, sez., V, cause riunite C-441/98 e C-442/98/2000 e Cass., sez. trib., n. 9155/2000)*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 2, 2001, pp. 27 ss. Per una classificazione più dettagliata dei dazi, si veda *infra*.

<sup>10</sup> Cfr.: P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, p. 372.

<sup>11</sup> Cfr.: S. ARMELLA, *I tributi doganali*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 2015, (Diritto on line). [Link: [https://www.treccani.it/enciclopedia/tributi-doganali\\_\(Diritto-on-line\)](https://www.treccani.it/enciclopedia/tributi-doganali_(Diritto-on-line))] - ultimo accesso: 7 Ottobre 2021].

<sup>12</sup> R. ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, op. cit., p. 261.

prodotti e realizzati su base nazionale, scoraggiando di fatto le importazioni<sup>13</sup>, come avvenuto mediante la creazione di sistemi economici chiusi<sup>14</sup> ed autarchici durante i regimi autoritari e totalitari del ventesimo secolo.

Tema correlato all'autarchia economica è la politica doganale coloniale che è stata adottata dai Paesi maggiormente industrializzati a cavallo tra i due conflitti mondiali del secolo scorso. Infatti, se da un lato alcuni Paesi europei, come l'Italia, si erano arroccati su posizioni autarchiche, altri (Francia, Regno Unito e Portogallo) beneficiavano ancora di importanti colonie distribuite sull'intero globo. Come notato da Mazzei, negli anni venti e trenta per l'Italia il problema della politica doganale coloniale era duplice: “quello della politica doganale da farsi nelle colonie proprie; quello della politica doganale che deve subirsi e che si può cercare di modificare nelle colonie altrui”<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Per un'analisi degli effetti dell'applicazione dei dazi in importazione o esportazione sul prezzo di un bene in un determinato mercato, si vedano ad esempio: J.D. BLACK, *Analysis of Tariff Duties*, in *Journal of Farm Economics*, Vol. 12(1), 1930, pp. 80-98; P.R. KRUGMAN, M.J. MELITZ, M. OBSTFELD, *International Economics. Theory and Policy*, Harlow, 2015, pp. 238-306; G. PARRAVICINI, *Dazi generali ad valorem all'importazione e all'esportazione: della loro simmetria con riferimento anche ad altre imposte*, in *Giornale degli economisti e annali di economia*, n. 11-12, 1953, pp. 667 ss.; D. SALVATORE, *Economia internazionale*, Roma, 1996, pp. 283 ss. [titolo originale: D. SALVATORE, *International Economics*, New York, 1993].

<sup>14</sup> I sistemi economici chiusi vennero teorizzati da Johann Gottlieb Fichte e da Johann Heinrich Von Thünen tra la fine del Settecento e la prima metà dell'Ottocento. Si considerino inoltre gli orientamenti e le visioni protezionistiche di Friedrich List, ispiratore e sostenitore della *Zollverein* (unione doganale) nel corso degli anni trenta del 1800 (*infra*). Per approfondimenti, si vedano: R. BRONK, *The Romantic Economist: Imagination in Economics*, Cambridge, 2009, pp. 153-155; D. FUSARO, *Dogmatismo e idealismo nello Stato commerciale chiuso di Fichte*, in *Politica & Società*, n. 2, 2015, pp. 275 ss.; D. JAMES, *Fichte's Social and Political Philosophy: Property and Virtue*, Cambridge, 2011; I. NAKHIMOVSKY, *The Closed Commercial State: Perpetual Peace and Commercial Society from Rousseau to Fichte*, Princeton, 2011, pp. 103 ss.; S. SPALLETI, *Elementi di pensiero economico nello Stato commerciale chiuso di J.G. Fichte*, Working paper n. 49, Macerata, 2017, pp. 1 ss.

<sup>15</sup> Si veda: J. MAZZEI, *I problemi della politica doganale coloniale nel dopo guerra*, in *Rivista internazionale di scienze sociali e discipline ausiliarie*, Vol. 2(3/4), 1931, p. 351. Per ciò che riguarda gli orientamenti protezionistici tra le due guerre mondiali in Italia e la politica economica e doganale durante il periodo fascista, si vedano: U. CALDERONI, *I cento anni della politica doganale italiana*, Padova, 1961; V. CASTRONOVO, *La politica economica del fascismo e il Mezzogiorno*, in *Studi storici*, n. 3, 1976, pp. 31-32; S. LA FRANCESCA, *La politica economica del fascismo*, Roma e Bari, 1972. Per una disamina del protezionismo, si vedano ad esempio: J. BHAGWATI, *Protectionism*, Cambridge (Massachusetts) e Londra, 1988, in particolare pp. 17-42; ID., *Trade Policy and Protectionism: A Conversation with Jagdish Bhagwati*, in *Eastern Economic Journal*, Vol. 15(3), 1989, pp. 173 ss.; P. GUERRIERI, P.C. PADOAN (a cura di), *Liberò scambio, protezionismo e concorrenza internazionale*, Bologna, 1988; L.M. MILONE, *Protezionismo e obiettivi di politica industriale nel pensiero di Keynes*, in *Moneta e credito*, Vol. 47(187), 1994, pp. 371 ss.; F. STEINBERG WECHSLER, *La economia politica del proteccionismo*, in *Cuadernos de*

Si è trattato in buona sostanza di proteggere e favorire quei settori industriali nazionali che per varie ragioni non risultavano essere competitivi e che non sarebbero stati in grado di resistere alla concorrenza di aziende straniere più sviluppate. C'è anche da dire che proteggere un settore industriale facendo ricorso ai dazi ha permesso e permette di avere livelli più o meno costanti di occupazione, in quanto in modo artificiale viene garantita una regolarità dei flussi produttivi e un parziale equilibrio domanda/offerta di determinati beni.

È uno schema consolidato che si è ripetuto e che continua a ripetersi anche in tempi recenti sotto varie forme, sempre più articolate, sebbene i mercati e i sistemi di *supply chain* abbiano assunto una veste globale (si pensi alle *global value chains*)<sup>16</sup>, e si sia sviluppata una normativa a tutela della concorrenza, soprattutto nei contesti maggiormente industrializzati.

Negli ultimi anni, nonostante il volume degli scambi commerciali sia notevolmente aumentato rispetto al passato, è infatti riemersa una logica commerciale protezionistica, primariamente basata su una “guerra” dei dazi<sup>17</sup>. Ne sono un esempio le tensioni commerciali tra realtà industrialmente molto avanzate come Cina, Stati Uniti e Unione Europea. Proprio alla luce di questi scenari, è

---

*Economía*, Vol. 29, 2006, pp. 65 ss.; J. TUMLIR, *Protectionism: Trade Policy in Democratic Societies*, Washington DC, 1985, pp. 22-25.

<sup>16</sup> In merito alle catene globali del valore e all'interconnessione dei meccanismi di produzione e fornitura di beni e servizi su scala mondiale, spunti interessanti sono presenti in: R. BALDWIN, *Global Supply Chains: Why They Emerged, Why They Matter, and Where They Are Going*, in D.K. ELMS, P. LOW (a cura di), *Global Value Chains in a Changing World*, Ginevra, 2013, pp. 13 ss.; A. CAMUFFO, T.M. DEVINNEY, T. PEDERSEN, L. TIHANYI (a cura di), *Breaking up the Global Value Chain: Opportunities and Consequences*, Bingley, 2017; O. CATTANEO, G. GEREFFI, C. STARITZ (a cura di), *Global Value Chains in a Post-crisis World: A Development Perspective*, Washington DC, 2010; K. DE BACKER, S. MIROUDOT, *Mapping Global Value Chains*, ECB Working paper n. 1677, Francoforte sul Meno, 2014, pp. 1 ss.; P. DÜNHaupt, H. HERR, *Global Value Chains - A Ladder for Development?*, in *International Review of Applied Economics*, Vol. 35(3-4), 2021, pp. 456 ss.; G. GEREFFI, *Global Value Chains in a Post-Washington Consensus World*, in *Review of International Political Economy*, Vol. 21(1), 2014, pp. 9 ss.; L. GRECO, *Capitalismo e sviluppo nelle catene globali del valore*, Roma, 2021, pp. 57 ss.

<sup>17</sup> Sulla guerra dei dazi si veda ad esempio: L. TAJOLI, *Le guerre dei dazi: verso la fine della WTO?*, in A. COLOMBO, P. MAGRI (a cura di), *La fine di un mondo. La deriva dell'ordine liberale*, Rapporto ISPI 2019, Milano, 2019, in particolare pp. 72-75. Per un'analisi di tipo economico-quantitativo, si vedano ad esempio: A.W. CHEN, J. CHEN, V.R. DONDETI, *The US-China Trade War: Dominance of Trade or Technology?*, in *Applied Economics Letters*, Vol. 27(11), 2020, pp. 904 ss.; R. OSSA, *Trade Wars and Trade Talks with Data*, in *American Economic Review*, Vol. 104(12), 2014, pp. 4104 ss.

necessario esaminare la struttura dei dazi, oltre che tentare di comprendere la funzione oggi attribuita ai dazi antidumping.

Non va infine sottovalutato un importante aspetto: al dazio può anche essere attribuito un preciso ruolo nel rapporto con i consumatori. È pertanto necessario tener presente che parte della dottrina tende ad inquadrare i dazi come imposte indirette di consumo. Sul piano pratico, infatti, l'onere del dazio va a gravare sul consumatore. I dazi doganali vengono quindi “traslati economicamente” sul consumatore finale<sup>18</sup>.

Già nel 1905 Munerati scriveva: “[d]ifatti, è indiscutibile che ogni uomo non può consumare più di quel che produce, a meno che non voglia fare bancarotta. Nessun cittadino quindi può spendere per il suo mantenimento più di quanto gli concedono le sue finanze, il suo salario. Or se i dazi aumentano il prezzo delle produzioni, esso è forzato a diminuire la sua consumazione; dal che nasce la mancanza di smercio delle produzioni la quale costringe il prezzo di esse a diminuire [...]”<sup>19</sup>.

### ***1.1.1 Segue: i dazi nella storia***

Nella civiltà greca i dazi erano distinti in interni oppure esterni, in base al punto in cui venivano riscossi: *diapulion*, se applicati alle porte della città, o *pentecosté* nel caso di riscossione ai confini dello Stato. Più precisamente le merci che transitavano dal porto del Pireo verso Atene e poi entravano nella città venivano assoggettate al pagamento di una tassa fissa del 2%, sebbene per alcuni tipi di merci come le ceramiche, o in alcuni particolari momenti storici (come nel caso della guerra tra Atene e Sparta), venissero applicati dazi *ad valorem* più

---

<sup>18</sup> Cfr.: G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 133; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., p. 49; E. VARESE (a cura di), *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, Torino, 2012, p. 6. A metà del secolo scorso Alessi aveva precisato che è “pacifica opinione” che i dazi doganali vengano annoverati tra le imposte indirette di consumo, “in quanto essi si trasferiscono in definitiva sui consumatori, in virtù del noto fenomeno della traslazione delle imposte”. Si veda: R. ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, op. cit., p. 262.

<sup>19</sup> D. MUNERATI, *L'imposta sul dazio-consumo*, in *Rivista internazionale di scienze sociali e discipline ausiliarie*, Vol. 39(154), 1905, pp. 183-184.

elevati<sup>20</sup>. I pentecostologi erano i soggetti incaricati della riscossione, ossia incarnavano la figura del doganiere dell'epoca.

Nell'antica Roma venivano applicate delle tasse sul transito dette *portoria*. Il termine *datium* (inteso come “dare”) si ritiene che sia stato inizialmente usato nel periodo del basso impero<sup>21</sup>. Il sistema doganale dell'epoca romana riprese molti elementi dello schema doganale greco e i dazi venivano principalmente calcolati sul valore delle merci piuttosto che sul peso o sul numero dei singoli oggetti. La normativa che regolava la materia doganale è rintracciabile nel Digesto<sup>22</sup>.

In merito all'applicazione dei dazi in età tolemaica e alessandrina, sono interessanti le analisi di Asakura e Wilchen, i quali mettono in evidenza l'esistenza e l'uso di dazi di natura protezionistica, quelli che oggi potrebbero essere identificati come dei dazi antidumping, applicati sugli oli, sul miele e sul vino importati soprattutto ad Alessandria e Pelusio. Il prezzo dell'olio di oliva veniva definito dai sovrani e tenuto volutamente alto nel mercato interno così da garantire importanti entrate all'erario; allo stesso tempo, per scoraggiare le importazioni dai paesi stranieri, veniva applicato un dazio *ad valorem* del 50% sugli oli importati (misura poi ridotta al 25%). Qualcosa di simile accadeva con il miele e con il vino. In caso di evasione dei dazi, le sanzioni erano pesanti: otto volte il valore dei dazi evasi, oltre a possibili pene corporali<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> Cfr.: H. ASAKURA, *World History of the Customs and Tariffs*, Bruxelles, 2003, pp. 37-38; M. SCUFFI, *Profili storici ed evoluzione del sistema doganale e delle accise*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013, p. 3.

<sup>21</sup> Per ciò che concerne una prospettiva storica ed etimologica, il termine dazio potrebbe derivare dalla parola latina *datio* al nominativo (*dationis* al genitivo), ossia “dare”, oppure dal termine *decatitia* o *decima*. Sul tema si vedano: S. ARMELLA, *Diritto doganale, op. cit.*, p. 36; E. VARESE (a cura di), *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea, op. cit.*, pp. 6 ss. Varese rimanda a: F. BALESTRIERI, D. MARINI, *Commercio internazionale. Normativa comunitaria e procedure doganali*, Milano, 2007, p. 10; G. BOCCARDO, *Dizionario della economia politica e del commercio*, Vol. 2, Torino, 1858.

<sup>22</sup> Cfr.: A. NICALI, *Storia delle dogane. Profili storici della politica doganale italiana*, Roma, 1997, p. 12.

<sup>23</sup> Cfr.: H. ASAKURA, *World History of the Customs and Tariffs, op. cit.*, pp. 46-49; U. WILCHEN, *Fondamenti della papirologia*, Bari, 2010, pp. 303-304 [titolo originale dell'opera: L. MITTEIS, U. WILCHEN, *Grundzüge und Chrestomathie der Papyruskunde, Historischer Teil, Zweite Hälfte, Chrestomathie*, Vol. 1, Lipsia, 1912].



Anche nel Medioevo (e successivamente) le pene in caso di frodi sulle imposte indirette erano molto severe e brutali, dalla tortura all'amputazione delle mani; poteva essere previsto anche il carcere a vita per alcune fattispecie. A titolo esemplificativo, nella Repubblica di Venezia la frode nei confronti dell'erario prevedeva l'esilio perpetuo e la distruzione dell'abitazione. In Toscana i contrabbandieri rischiavano di essere esiliati all'Isola d'Elba (Porto Ferraio), imprigionati o perfino impiccati, sulla base della gravità del reato<sup>24</sup>.

Durante il periodo comunale (XI-XIV secolo), il dazio ha rappresentato un'importante fonte di entrate fiscali, in quanto venivano sottoposte al dazio tutte le merci che erano in transito e che varcavano una soglia di confine tra un Comune ed un altro. Il problema principale era legato al forte frazionamento del territorio europeo tanto da creare un numero smisurato di barriere doganali e di diritti doganali<sup>25</sup>.

Dopo la scoperta dell'America e con l'intensificarsi dei traffici commerciali marittimi grazie a nuove rotte che permettevano di andare oltre il *Mare Nostrum*, nel XV e XVI secolo prese avvio anche la lotta per il dominio degli Oceani. È la fase delle grandi potenze marinare europee: Francia, Inghilterra, Olanda, Portogallo e Spagna<sup>26</sup>.

Le Repubbliche marinare rimasero solo un ricordo. Tuttavia, sebbene l'Italia continuasse ad essere frazionata in più Stati, tre città di mare, sotto il profilo doganale, permisero la nascita dei porti franchi, attraverso i quali si cercò di favorire il transito e il deposito delle merci senza sottoporle ai diritti doganali. Il porto di Livorno assunse un ruolo chiave come porto franco tanto da diventare alla fine del 1600 uno scalo internazionale di riferimento, soprattutto per i commercianti europei che importavano merci orientali. Il porto franco di Livorno veniva infatti utilizzato come deposito per quelle merci e quei prodotti che una volta importati dall'Oriente non avessero ancora una destinazione precisa e che

---

<sup>24</sup> Cfr.: A. FRUSCIONE, *La dogana nei secoli*, in *Il Doganalista*, n. 4, 2013, p. 3.

<sup>25</sup> Cfr.: A. NICALI, *Storia delle dogane. Profili storici della politica doganale italiana*, op. cit., p. 13.

<sup>26</sup> Sul punto è interessante lo studio di Spagnesi sullo sviluppo dei codici della navigazione, dal Consolato del mare alle consuetudini del mare nell'Europa del Nord: E. SPAGNESI, *Il codice della navigazione. Una vicenda giuridica speciale*, Pisa, 2014, pp. 18-30.

non fossero stati venduti. Va pur detto che i porti franchi divennero anche centri di contrabbando e luoghi in cui era più facile compiere frodi per evitare il pagamento dei dazi<sup>27</sup>.

Come sottolineato da Nicali, “il contrabbando fu un fenomeno endemico fino a tutto il Settecento, dovuto sia alle necessità di sopravvivenza di larghi strati della popolazione meno abbiente che alla eccessiva onerosità del sistema doganale e gabellario. [...] Il sistema era aggravato dal fatto che l’esazione dei tributi era affidata a società private, le quali, dominate dalla logica del massimo ricavo non esitavano a perpetrare ogni sorta di abuso ed irregolarità verso i cittadini”<sup>28</sup>.

In tema di politica doganale, risultano particolarmente innovative le soluzioni adottate nel Granducato di Toscana nel corso del XVIII e XIX secolo. La lungimiranza di Pietro Leopoldo permise di far applicare nel Granducato dazi contenuti e non asfissianti fin dalla fine del 1700. A metà del 1800, il Granducato aderì ad un’unione doganale con lo Stato Pontificio<sup>29</sup> e con il Regno di Sardegna. Di fatto tale unione doganale rimase più una dichiarazione d’intenti che una vera e propria costituzione di un unico territorio doganale, poiché i moti rivoluzionari del 1848 bloccarono ogni possibilità di sviluppo del progetto<sup>30</sup>. Con l’unità d’Italia vennero soppresse tutte le dogane interne al Paese e venne applicata una tariffa unica su tutto il territorio nazionale, ossia la stessa in vigore nel Regno di Sardegna, denominata “tariffa sarda”<sup>31</sup>. Si trattò della prima tariffa doganale italiana.

È curioso notare come in Italia il processo politico di unificazione anticipò la creazione di un’unione doganale e la definizione di un’unica tariffa doganale applicata su tutto il territorio nazionale.

---

<sup>27</sup> Si veda: A. NICALI, *Storia delle dogane. Profili storici della politica doganale italiana*, op. cit., pp. 19-20.

<sup>28</sup> *Ibid.*, pp. 20-21.

<sup>29</sup> Per un approfondimento storico del sistema doganale dello Stato Pontificio, si vedano: A. FARINELLI, *Le dogane di confine tra Stato Pontificio e Regno delle Due Sicilie*, Avezzano, 2020; A. VENTRONE, *L’amministrazione dello Stato Pontificio dal 1814 al 1870*, Roma, 1942.

<sup>30</sup> Cfr.: A. NICALI, *Storia delle dogane. Profili storici della politica doganale italiana*, op. cit., p. 76.

<sup>31</sup> Cfr.: M. SCUFFI, *Profili storici ed evoluzione del sistema doganale e delle accise*, op. cit., pp. 3-5. Si veda anche: E. CORBINO, *Politica commerciale e bilancia economica dell’Italia nel 1861-1870*, in *Annali di economia*, Vol. 5, 1929, pp. 265 ss.

Al contrario, in Germania l'unione doganale (*Zollverein*) fu un passo essenziale per giungere all'unità politica, ossia le ragioni economiche e commerciali avevano anticipato le motivazioni politiche. La *Zollverein* fu infatti costituita nel 1834 come strumento di natura economica da utilizzare per raggiungere un fine di tipo politico<sup>32</sup>: unire la Germania<sup>33</sup>.

## 1.2 Profili qualificatori dei diritti doganali e dei diritti di confine

Dopo aver introdotto il concetto di dazio in senso lato e aver considerato un breve profilo storico, può risultare utile fare alcune valutazioni in merito alle nozioni di "diritti doganali" e di "diritti di confine"<sup>34</sup>, soprattutto alla luce della disciplina doganale italiana presente nel Testo unico delle leggi doganali del 1973 (TULD)<sup>35</sup>. In ogni caso, resta inteso che le norme doganali sovranazionali, in

---

<sup>32</sup> Biagiotti sostiene che in realtà vi siano una serie di variabili alla base dell'unione doganale tedesca, sottolineando che "[n]ecessità economica e aspirazione politica, ragionamenti economici e fantasie patriottiche, ragione di stato e benessere dei cittadini, assemblee, petizioni, progetti i più diversi, conferenze inconcludenti e drammatici colpi di scena sono stati gli elementi da cui lo *Zollverein* ha tratto vita e respiro". Si veda: T. BIAGIOTTI, *Nello Spirito dello "Zollverein"*, in *Giornale degli economisti e annali di economia*, n. 3/4, 1950, p. 221.

<sup>33</sup> Si vedano: S. FEUERSTEIN, *From the Zollverein to the Economics of Regionalism*, in *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, Vol. 233(3), 2013, p. 370; K.J. HANCOCK, *Uniting the Germans: Prussia and the Zollverein*, in K.J. HANCOCK (a cura di), *Regional Integration. Choosing Plutocracy*, New York, 2009, pp. 61 ss.; W.O. HENDERSON, *The Zollverein*, Cambridge, 1939, pp. 70 ss.; A. NICALI, *Storia delle dogane. Profili storici della politica doganale italiana*, op. cit., p. 76; C.H. SHIUE, *From Political Fragmentation towards a Customs Union: Border Effects of the German Zollverein, 1815 to 1855*, in *European Review of Economic History*, Vol. 9(2), 2005, pp. 134-139. Sulle unioni doganali, si veda *infra*: Capitolo 3.

<sup>34</sup> In merito alla distinzione tra diritti doganali e diritti di confine, si considerino *ex multis*: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, Torino, 2020, pp. 393-394; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 823.; ID., *Diritto tributario europeo*, op. cit., pp. 374-375; ID., *Il sistema dei tributi. Le imposte indirette*, Tomo II, Torino, 2019, pp. 120-121; F. CAPELLO, *La natura dell'IVA riscossa all'importazione*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 90(3), 2019, pp. 1350-1353; G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, op. cit., pp. 132-133; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., pp. 47-49; G. FALSITTA, R. SCHIAVOLIN, *Le imposte doganali*, in G. FALSITTA (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2018, pp. 1095 ss.; S. FIORENZA, *Diritti doganali e diritti di confine*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. 35(1), 1976, pp. 418 ss.; ID., *Dogana e tributi doganali*, op. cit., pp. 116 ss.; G. GIANGRANDE, *I tributi doganali*, in A. GIORDANO (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale*, Milano, 2020, pp. 517 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Vol. 2, Torino, 2019, pp. 329-330; C. VERRIGNI, *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017, p. 87.

<sup>35</sup> Decreto del Presidente della Repubblica 43 del 23 Gennaio 1973. Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale. Per un'analisi del TULD, si vedano: S. GENNUSO, *Manuale di diritto doganale. Parte generale*, Roma, 1975; A. GRASSIA, *Appunti di*

particolare i Regolamenti della UE, costituiscono il pilastro intorno a cui si struttura l'attuale impianto doganale dell'Unione Europea<sup>36</sup>.

### ***1.2.1 I diritti doganali***

Il *genus* dei diritti doganali si presenta piuttosto ampio e variegato. In linea generale, facendo espresso riferimento alla normativa doganale italiana (articolo 34 del TULD), si tende ad includere nei diritti doganali tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge ed in relazione alle operazioni doganali<sup>37</sup>.

Emergono quindi due aspetti ben precisi, come messo in rilievo da Cerioni. Il primo è relativo al fatto che i diritti doganali si caratterizzano come prestazioni pecuniarie imposte dalla legge. Il secondo aspetto mette in luce come i

---

*politica, legislazione, tecnica doganale*, Bologna, 1982; A. MURATORI, *Commentario al testo unico doganale*, Padova, 1993; A. PEZZINGA, *La legge doganale. Commentata per articolo. DPR. 23 Gennaio 1973, n. 43 corredato di relazione illustrativa, istruzioni ministeriali, regolamento, decreti, circolari e giurisprudenza*, Milano, 1985.

<sup>36</sup> Sul tema delle fonti del diritto doganale dell'UE, si veda *infra*: Capitolo 2. Per ciò che concerne le fonti del diritto UE, sono fonti primarie: il Trattato dell'Unione Europea (TUE), il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), il Trattato della Comunità Europea dell'Energia Atomica del 1957 (anche indicato come Trattato Euratom), i principi generali del diritto, oltre alla Carta dei diritti fondamentali della UE, come specificato dal primo comma dell'Articolo 6 del TUE. Il diritto derivato della UE, ai sensi dell'Articolo 288 del TFUE, include tre tipologie di atti con forza vincolante: i Regolamenti, le Direttive e le Decisioni. Sono invece atti di natura non vincolante i Pareri e le Raccomandazioni, in quanto non creano obblighi per i destinatari. Il TFUE ha introdotto anche una nuova categoria di atti mediante l'Articolo 290: gli atti non legislativi delegati alla Commissione. In particolare, il primo comma dell'Articolo 290 statuisce che “[u]n atto legislativo può delegare alla Commissione il potere di adottare atti non legislativi di portata generale che integrano o modificano determinati elementi non essenziali dell'atto legislativo. Gli atti legislativi delimitano esplicitamente gli obiettivi, il contenuto, la portata e la durata della delega di potere. [...]”. Riguardo alle fonti del diritto UE, la letteratura, come si può comprendere, è molto vasta e articolata. Si vedano *ex multis*: R. ADAM, A. TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2020, pp. 141 ss.; S. BARONCELLI, *Le fonti del diritto nell'UE dal Trattato di Roma al Trattato di Lisbona: verso un'accresciuta complessità del sistema*, in *Osservatorio sulle fonti*, Fasc. 3, 2008, pp. 1 ss.; F. BESTAGNO, U. DRAETTA, A. SANTINI, *Elementi di diritto dell'Unione Europea. Parte istituzionale. Ordinamento e struttura dell'Unione Europea*, Milano, 2018, pp. 176 ss.; L. DANIELE, *Diritto dell'Unione Europea. Sistema istituzionale, ordinamento, tutela giurisdizionale, competenze*, Torino, 2020, pp. 157 ss.; G. MARTINICO, *Il diritto multilivello europeo*, in C. DI MAIO, R. TORINO (a cura di), *Diritto e politiche dell'Unione Europea*, Milano, 2020, pp. 99-100; P. MENGOZZI, C. MORVIDUCCI, *Istituzioni di diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2018, pp. 115 ss.; B. NASCIBENE, *Unione Europea. Trattati*, Torino, 2020; A.L. VALVO, *Istituzioni di diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2021, pp. 227 ss.; U. VILLANI, *Istituzioni di diritto dell'Unione Europea*, Bari, 2020, pp. 267 ss.

<sup>37</sup> L'articolo 34 del TULD precisa infatti che sono considerati diritti doganali “tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali”.

diritti doganali siano strettamente correlati con un'operazione di tipo doganale, ossia si evidenzia il nesso eziologico con un'operazione doganale<sup>38</sup>.

I diritti doganali vengono applicati dalle amministrazioni doganali (o pubbliche in termini più generali) nel momento in cui una determinata attività comporta il superamento di una linea di confine. I diritti doganali, includendo ad esempio anche le spese di custodia delle merci nei magazzini oppure i diritti per le visite sanitarie e fitosanitarie, sono identificati come dei “corrispettivi di diritto pubblico”<sup>39</sup>.

Nella nozione di diritti doganali vengono quindi inclusi tutta una serie di obblighi legati ad un'operazione doganale, tra cui le imposte indirette sul consumo, come IVA e accise, applicate al momento dell'importazione di un bene da un Paese terzo<sup>40</sup>. A tale proposito, all'interno del panorama dei diritti doganali, il tema dell'IVA all'importazione<sup>41</sup> e della sua classificazione risulta essere molto articolato, se non a tratti persino disorganico e ambiguo, soprattutto a seguito di alcune pronunce della Corte di Cassazione confliggenti con quelle della Corte di Giustizia della UE.

---

<sup>38</sup> Cfr.: F. CERIONI, *Gli elementi caratteristici dell'obbligazione doganale*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013, p. 180.

<sup>39</sup> Cfr.: P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, op. cit., p. 374.

<sup>40</sup> Cfr.: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., p. 48. Si veda anche: E. VARESE (a cura di), *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, op. cit., p. 5.

<sup>41</sup> Le importazioni sono identificate come operazioni imponibili ai fini IVA (l'articolo 67 del DPR. 633/1972 individua le operazioni che costituiscono importazioni nello Stato). L'Agenzia delle Entrate nella risposta all'Istanza di interpello n. 4 del 2020 (p. 4) specifica che “[l]’importazione si considera effettuata all’atto dell’accettazione della dichiarazione d’importazione da parte dell’Autorità doganale che provvede a riscuotere anche la corrispondente imposta (cfr. Risoluzione del 18 Aprile 2008, n. 161/E). Il documento assume così il valore di bolletta doganale ed attesta l’avvenuto pagamento dei diritti dovuti o l’adempimento delle formalità richieste”. L’articolo 30 della Direttiva 112 del 2006 definisce l’importazione di beni come l’ingresso nel territorio comunitario di un bene che non è in libera pratica. Ciò che ha rilevanza ai fini IVA non è tanto il presupposto soggettivo bensì quello oggettivo dell’ingresso fisico del bene (con origine non UE) nel territorio dell’UE. L’importazione pertanto, per poter avere rilevanza ai fini IVA, deve riguardare merci che non sono state ancora immesse in libera pratica. Cfr.: A. DE CICCO, *Importazione*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Agg. XI, Roma, 2003; A. LO NIGRO, *Lo svolgimento del rapporto doganale*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013, p. 249. Sul tema si veda anche: A. FANTOZZI, F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell’impresa*, Milano, 2019, p. 417.

L'IVA all'importazione difatti è stata (e tuttora è) oggetto di dibattito tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, essendo stata sia identificata come un tributo interno, sia inclusa tra i diritti doganali<sup>42</sup>.

La complessità è quindi determinata da un preciso aspetto: capire se l'IVA all'importazione possa essere inserita tra i diritti doganali oppure se rappresenti un tributo interno.

### ***1.2.2 Segue: alcune considerazioni sull'IVA all'importazione***

Dal punto di vista della diritto vivente, in Italia la Corte di Cassazione ha seguito orientamenti non sempre lineari e coincidenti, sebbene sulla questione dell'IVA all'importazione la Corte di Giustizia della UE abbia mantenuto posizioni univoche a partire dai primi anni ottanta<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> La disciplina fiscale italiana, con riferimento in particolare al primo comma dell'Articolo 70 del DPR. 633/1972, stabilisce che "l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine". Si consideri anche il contenuto dell'Articolo 201 della Direttiva 112 del 2006: "[a]ll'importazione l'IVA è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debtrici dallo Stato membro d'importazione".

<sup>43</sup> Per ciò che concerne l'applicazione dell'IVA in fase di importazione si vedano: S. ARMELLA, *L'IVA all'importazione è distinta e autonoma rispetto all'IVA interna?*, in *Corriere tributario*, n. 34, 2010, pp. 2824 ss.; A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000; G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale, op. cit.*, pp. 172-174 e 418-419; G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2019, pp. 525-526; R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: le imposte si pagano quando qualcuno le impone*, Roma, 2017, pp. 412-413; F. PADOVANI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in L. CASTALDI, G. FRANSONI, P. RUSSO (a cura di), *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, p. 474; P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2019, p. 164; B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte speciale: fiscalità nazionale e internazionale*, Milano, 2009, pp. 169-170; F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2020, p. 467; G. TINELLI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in G. TINELLI (a cura di), *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, Milano, 2018, pp. 574-575; L. UGOLINI, *La natura dell'IVA all'importazione e la responsabilità dello spedizioniere*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, n. 1, 2020, pp. 416 ss.; G. VANZ, *L'imposta sul valore aggiunto negli scambi commerciali internazionali*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, pp. 320 ss. Per un approfondimento delle sentenze della Corte di Giustizia, si vedano ad esempio: F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia IVA (2015-2019). Parte prima*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 91(3), 2020, pp. 1238 ss.; T. CARVALHAIS PEREIRA, S. VASQUES, *Direito aduaneiro e impostos especiais de consumo. Jurisprudência TJUE*, Coimbra, 2014; J. RIJO, *La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia aduanera*, in S. IBAÑEZ MARSILLA, G. PARDO CARRERO, F.M. YEBRA (a cura di), *Derecho aduanero*, Tomo II, Bogotá, 2020, pp. 921 ss.; S. WOLF, *European Community Law*, Londra, 1999.

Con la sentenza Schul I (causa C-15/81)<sup>44</sup> la Corte di Giustizia ha infatti escluso che l'IVA all'importazione possa costituire una misura avente effetti equivalenti ad un dazio doganale<sup>45</sup>, ed ha puntualizzato che una tassa di effetto equivalente "colpisce esclusivamente il prodotto importato in quanto tale"<sup>46</sup>; un tributo interno invece va a gravare sulle merci importate e sui prodotti nazionali (paragrafo 19)<sup>47</sup>.

A seguito della sentenza Schul I, la Corte di Giustizia nelle sentenze Drexl (causa C-299/86)<sup>48</sup>, Van der Kooy (causa C-181/97)<sup>49</sup>, Fischer & Brandstein (cause riunite C-322/99 e C-323/99)<sup>50</sup>, Pakora Pluss (causa C-248/09)<sup>51</sup> ed Eurogate & DHL (cause riunite C-226/14 e C-228/14), ha mantenuto un preciso orientamento: l'IVA all'importazione non deve essere classificata come un dazio all'importazione, bensì deve essere identificata come parte di un regime di tributi interni.

In particolare, nella sentenza Van der Kooy, al paragrafo 40, la Corte precisa che l'IVA all'importazione è un tributo che viene riscosso in fase di

---

<sup>44</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 5 Maggio 1982. Causa C-15/81: Gaston Schul Douane Expeditieur BV c. Ispettore dei tributi d'importazione e delle imposte di consumo di Roosendaal.

<sup>45</sup> La Corte si è pronunciata nel modo seguente: "l'imposta sul valore aggiunto riscossa da uno Stato membro per l'importazione, da un altro Stato membro, di merci cedute da un privato, qualora un'imposta siffatta non venga riscossa in caso di cessione di merci analoghe, da parte di un privato, all'interno dello Stato membro importatore, non costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all'importazione ai sensi degli artt. 12 e 13, n. 2, del Trattato". Sulle tasse di effetto equivalente ad un dazio doganale, si veda anche *infra*: Capitolo 3.

<sup>46</sup> A questo proposito, risulta essere interessante il contenuto del paragrafo 69 della sentenza del 18 Maggio 2017 (causa C-154/16): "[...] si deve osservare che l'IVA, essendo per sua natura un'imposta sul consumo, si applica ai beni e ai servizi che entrano nel circuito economico dell'Unione" e che conseguentemente possono essere oggetto di consumo. Sentenza della Corte del 18 Maggio 2017. C-154/16: Latvijas Dzelzceļš VAS c. Valsts ieņēmumu dienests. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Augstākā tiesa Administratīvo lietu departaments.

<sup>47</sup> Per un esame dettagliato della sentenza Schul I, si veda: F.H. POSSEN, *Case 15/81*, in *Common Market Law Review*, Vol. 20(2), 1983, pp. 347 ss.

<sup>48</sup> Sentenza della Corte del 25 Febbraio 1988. Procedimento penale a carico di Rainer Drexl. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte d'appello di Genova.

<sup>49</sup> Sentenza della Corte del 28 Gennaio 1999. Causa C-181/97: A.J. Van der Kooy c. Staatssecretaris van Financiën. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Hoge Raad - Paesi Bassi.

<sup>50</sup> Sentenza della Corte del 17 Maggio 2001. Cause riunite C-322/99 e C-323/99: Finanzamt Burgdorf c. Hans-Georg Fischer e Finanzamt Düsseldorf-Mettmann c. Klaus Brandenstein. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Bundesfinanzhof - Germania.

<sup>51</sup> Sentenza della Corte del 29 Luglio 2010. Causa C-248/09: Pakora Pluss SIA c. Valsts ieņēmumu dienests. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments - Lettonia.

importazione di merci in uno Stato membro, e non possiede le caratteristiche di una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale. Ancora più perentorio è il paragrafo 47 della sentenza Pakora Pluss, richiamato nel paragrafo 81 della pronuncia delle cause riunite C-226/14 e C-228/14 (Eurogate & DHL): “i dazi all’importazione non includono l’IVA da riscuotere per l’importazione di beni”<sup>52</sup>. La Corte ha ulteriormente ribadito in una recente pronuncia, del 12 Maggio 2022 (causa C-714/20)<sup>53</sup>, che l’IVA all’importazione non può essere assimilata ad un dazio doganale e che non fa parte dei dazi all’importazione (paragrafi 48 e 49). In questo senso, come corollario, si consideri altresì la sentenza Equoland del 17 Luglio 2014 (causa C-272/13)<sup>54</sup>, nella quale la Corte di Giustizia UE ha identificato l’IVA interna e l’IVA all’importazione come uno stesso tributo<sup>55</sup>.

Sebbene l’IVA all’importazione, come avviene per i dazi, tragga origine dall’importazione di un bene nel territorio doganale dell’UE e dalla conseguente introduzione del bene nel circuito economico dei 27 Paesi membri, l’IVA all’importazione resta un tributo interno. Detto in altri termini, l’IVA

---

<sup>52</sup> Si prenda in esame anche il paragrafo 81 della pronuncia del 2 Giugno 2016. Cause riunite C-226/14 e C-228/14: Eurogate Distribution GmbH c. Hauptzollamt Hamburg-Stadt e DHL Hub Leipzig GmbH c. Hauptzollamt Braunschweig. Domande di pronuncia pregiudiziale proposte dal Finanzgericht Hamburg.

<sup>53</sup> Sentenza della Corte del 12 Maggio 2022. Causa C-714/20: U.I. Srl c. Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Ufficio delle Dogane di Venezia). Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Venezia.

<sup>54</sup> Sentenza della Corte del 17 Luglio 2014. Causa C- C-272/13: Equoland Soc. coop. arl c. Agenzia delle Dogane - Ufficio delle Dogane di Livorno. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Commissione tributaria regionale per la Toscana.

<sup>55</sup> Nel caso di specie l’IVA all’importazione è stata regolarizzata attraverso il *reverse charge*, ossia mediante l’inversione contabile. Sul punto si considerino in modo particolare i paragrafi 37, 40 e 49 della sentenza. Si aggiunga che la Corte nel secondo motivo della sentenza statuisce che “la sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2006/18, deve essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità dell’imposta sul valore aggiunto, essa osta ad una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il pagamento dell’imposta sul valore aggiunto all’importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell’ambito del meccanismo dell’inversione contabile, mediante un’autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo”. Sul *reverse charge*, si vedano *ex multis*: R. BAGGIO, L. TOSI, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, pp. 168 ss.; P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Le imposte indirette*, Tomo II, Torino, 2019, p. 44; A. FANTOZZI, F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell’impresa, op. cit.*, pp. 400-401; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, pp. 770-772; M.G. ORTOLEVA, *Il futuro dell’IVA e l’annosa questione delle frodi connesse al regime degli scambi intraunionali*, in *Papers di diritto europeo*, n. 2, 2021, pp. 69 ss., in particolare pp. 72-79; F. PADOVANI, *L’imposta sul valore aggiunto*, in L. CASTALDI, G. FRANSONI, P. RUSSO (a cura di), *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, pp. 479-480; F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario, op. cit.*, pp. 455-457.



all'importazione e i dazi doganali rimangono formalmente distinti, pur presentando un collegamento in termini di esigibilità e fatto generatore<sup>56</sup>. Ciò lo si evince anche dalla sentenza dell'11 Luglio 2013 (causa C-273/12)<sup>57</sup>. Al paragrafo 41 la Corte ricorda che "l'IVA all'importazione e i dazi doganali presentano caratteristiche essenziali comparabili, in quanto traggono origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri. Questo parallelismo trova, tra l'altro, conferma nel fatto che l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA<sup>58</sup> autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione a quelli dei dazi doganali"<sup>59</sup>.

È utile a questo proposito notare che già nel paragrafo 18 della sentenza Einberger II del 28 Febbraio 1984 (causa C-294/82)<sup>60</sup>, la Corte aveva avuto modo di puntualizzare che l'IVA all'importazione e i dazi doganali sono due tributi che presentano caratteristiche essenzialmente analoghe, poiché traggono origine da un'operazione di importazione di merci nel territorio doganale comunitario e dalla susseguente introduzione di tali beni nel circuito economico degli Stati membri. Inoltre ciascuno dei due tributi diviene "parte del prezzo di vendita".

---

<sup>56</sup> Cfr.: F. VISMARA, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2020, pp. 159-160.

<sup>57</sup> Sentenza della Corte dell'11 Luglio 2013. C-273/12: Directeur général des douanes et droits indirects e Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières c. Harry Winston SARL. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Cour de cassation (Francia).

<sup>58</sup> Gli Articoli 70 e 71 della Direttiva 112 del 2006 (Direttiva IVA) sono dedicati alle importazioni di beni. Ai sensi dell'Articolo 70, il fatto generatore dell'imposta si verifica, e quindi l'imposta diventa esigibile, nel momento in cui viene effettuata l'importazione di beni.

<sup>59</sup> La sentenza dell'11 Luglio 2013 rimanda a due precedenti pronunce: 6 Dicembre 1990 (causa C-343/90, paragrafo 18) e 29 Aprile 2010 (causa C-230/08, paragrafi 90 e 91). Meritano inoltre di essere considerate le recenti pronunce del 19 Luglio 2019 (causa C-26/18: Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung c. Hauptzollamt Frankfurt am Main, paragrafi 40 e 41) e del 3 Marzo 2021 (causa C-7/20: VS c. Hauptzollamt Münster, in particolare il paragrafo 29). Circa la sentenza del 19 Luglio 2019 (causa C-26/18), si vedano: S. ARMELLA, *Dazi doganali e IVA all'importazione: presupposti impositivi distinti secondo la Corte di Giustizia Europea (nota a Corte di giustizia UE, sentenza 10 Luglio 2019, causa C-26/18)*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1, 2020, pp. 10 ss.; F. BERTOCCHI, *L'IVA e le importazioni irregolari di beni*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 91(1), 2020, pp. 295 ss.

<sup>60</sup> Sentenza della Corte del 28 Febbraio 1984. Causa 294/82: Senta Einberger c. Hauptzollamt Freiburg. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Finanzgericht Baden-Württemberg - Germania.

Sulla base di quanto indicato dalla Corte di Giustizia della UE, in Italia la Corte di Cassazione nella sentenza 20135 del 2016 ha confermato che la natura interna del tributo dell'IVA all'importazione non consente l'assimilazione ai dazi, benché l'IVA all'importazione condivida con i dazi “la caratteristica di trarre origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri”<sup>61</sup>.

Inoltre, nel corso del 2016 e del 2017, la Cassazione, allineandosi alle posizioni della Corte di Giustizia UE, ha ritenuto che l'IVA all'importazione non vada annoverata tra i diritti doganali, bensì debba essere classificata come un tributo interno.

Con la sentenza 18643 del 2016 la Corte ha sottolineato che “alla stregua della normativa di riferimento, unionale e nazionale, l'assimilazione dell'IVA all'importazione ai diritti di confine” è da considerarsi come un'interpretazione errata. Ha altresì aggiunto che le autorità doganali non sono funzionalmente competenti ad accertare e riscuotere l'IVA all'importazione, dato che l'IVA all'importazione è un “tributo interno dovuto al momento dell'immissione in consumo e la cui disciplina è riservata al legislatore nazionale”<sup>62</sup>. Stessa posizione si riscontra nella sentenza 18501 del 2017. L'IVA all'importazione non può essere assimilata ai dazi, in quanto si tratta di un tributo interno e non di un diritto di confine, per quanto “costituisca una componente del tributo dovuto allo Stato per effetto dell'importazione delle merci che vi fanno ingresso”<sup>63</sup>.

Sulla competenza per la riscossione dell'IVA all'importazione, con l'ordinanza 30538 del 20 Dicembre 2017, la Cassazione ha messo in rilievo che la competenza dell'esigibilità dell'IVA all'importazione, in quanto tributo interno, spetta all'Agenzia delle Entrate e non all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. La stessa Cassazione nel 2016 aveva avuto modo di precisare che l'IVA all'importazione è una materia “estranea” alla normativa doganale e che pertanto

---

<sup>61</sup> Cass. sez. trib. civ., 7 Ottobre 2016, n. 20135.

<sup>62</sup> Cass. sez. trib. civ., 23 Settembre 2016, n. 18643.

<sup>63</sup> Cass. sez. 3 pen., 13 Aprile 2017, n. 18501. Anche in precedenza la Cassazione aveva indicato l'IVA all'importazione come un tributo interno: Cass. sez. 3 pen., 7 Settembre 2012, n. 34256; Cass. sez. 3 pen., 9 Gennaio 2013, n. 1172; Cass. sez. 6 civ., 8 Settembre 2015, n. 17814.

non è di competenza dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, bensì dell’Agenzia delle Entrate<sup>64</sup>.

In linea generale si può quindi affermare che la competenza per la riscossione dei dazi, richiamando elementi di sovranazionalità, è in capo all’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, mentre l’IVA all’importazione, come tributo interno, è di competenza dell’Agenzia dell’Entrate. Il fatto che, almeno facendo riferimento al caso italiano, l’IVA all’importazione venga riscossa dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli risponde ad esigenze identificabili con aspetti di economia procedimentale<sup>65</sup>; ciò è soprattutto evidente se il momento dell’immissione in consumo del bene avviene nello stesso *locus* e nello stesso momento dell’immissione in libera pratica<sup>66</sup>.

Contrariamente a quanto esposto fino a questo momento, la Cassazione, con l’ordinanza 9455 del 18 Aprile 2018, ha attribuito all’IVA all’importazione la natura di diritto di confine. Nell’ordinanza la Cassazione ha quindi contraddetto i suoi precedenti orientamenti<sup>67</sup>; ha inoltre individuato un percorso distante, se non perfino opposto, rispetto a quello consolidato della Corte di Giustizia UE e principalmente individuabile nelle sentenze Schul I, Drexl, Van der Kooy, Pakora Plus ed Equoland.

Già nel corso del 2000 la Corte di Cassazione nella sentenza 3986 del 3 Aprile 2000 aveva configurato l’IVA all’importazione come un diritto doganale e come un tributo da riscuotere in dogana, sulla scorta dell’interpretazione data dalla stessa Cassazione all’Articolo 34 del TULD in una pronuncia di un anno prima (Cass. sez. civ., 2 Luglio 1999, n. 6823)<sup>68</sup>. Specificamente, la Cassazione nella sentenza 6823 del 1999 aveva precisato come il legislatore avesse fatto “una

---

<sup>64</sup> Cass. sez. trib. civ., 5 Agosto 2016, n. 16463. Si considerino anche le sentenze della Cassazione emesse nella stessa data (5 Agosto 2016) e simili per contenuto: Cass. sez. trib. civ., n. 16459, n. 16464 e n. 16465.

<sup>65</sup> Cfr.: F. CAPELLO, *La natura dell’IVA riscossa all’importazione*, op. cit., p. 1366.

<sup>66</sup> Sul meccanismo bifase di un’importazione definitiva (immissione in libera pratica e immissione in consumo), si veda *infra*: Capitolo 2.

<sup>67</sup> Solo dodici giorni prima, nella sentenza 8473 del 6 Aprile 2018, la stessa Corte di Cassazione aveva confermato l’orientamento della Corte di Giustizia UE, asserendo che “l’IVA all’importazione non può essere assimilata al dazio per la sua natura di tributo interno”.

<sup>68</sup> Sul punto si veda in particolare: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, op. cit., p. 406.

chiara scelta” e avesse voluto configurare l’IVA all’importazione come un diritto doganale, “nell’ampia accezione” prevista dall’Articolo 34 del TULD. Analogamente, nella sentenza 3986 del 2000, l’IVA all’importazione è stata indicata come un diritto doganale, “nell’ampia accezione fornita” dall’articolo 34 del TULD, tanto da “essere collocata tra i diritti riscossi dalla dogana”<sup>69</sup>. Anche tredici anni dopo, nella sentenza 7720 del 27 Marzo 2013, l’IVA all’importazione, sempre sulla base di quanto disposto dall’Articolo 34 del TULD, è stata identificata come un diritto di confine, da riscuotere nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, ossia al momento dell’importazione<sup>70</sup>.

Si aggiunga che con la pronuncia 24276 del 4 Ottobre 2018, la Corte di legittimità ha reso più enigmatico lo scenario, affermando che “mentre l’Agenzia delle Dogane è funzionalmente competente al recupero dell’IVA all’importazione sia nel caso di coincidenza dell’immissione in libera pratica con l’immissione al consumo [...] che in quello di mancata coincidenza dell’immissione in libera pratica con l’immissione al consumo [...], l’Agenzia delle Entrate è funzionalmente competente alla riscossione dell’IVA intracomunitaria, in caso di mancata coincidenza dell’immissione in libera pratica con l’immissione al consumo, all’atto della estrazione delle merci dai depositi IVA, nell’ipotesi di riscontrate indebite detrazioni operate con il sistema dell’autofatturazione, non trattandosi più di fiscalità interna negli scambi internazionali”<sup>71</sup>.

Nel 2019, i giudici della Cassazione nella sentenza 4384 del 14 Febbraio 2019 hanno poi precisato che “l’IVA all’importazione e l’IVA interna/intracomunitaria non sono imposte diverse, bensì la medesima imposta, sicché le differenze tra esse non sono ontologiche/sostanziali, ma soltanto procedurali (di accertamento/di riscossione)”.

---

<sup>69</sup> Cass. sez. trib. civ., 3 Aprile 2000, n. 3986.

<sup>70</sup> La Suprema Corte aveva infatti dichiarato che l’IVA all’importazione, a norma dell’Articolo 34 del TULD, è un diritto di confine “che deve essere accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, costituito dall’importazione (esattamente in termini, vedi Cass. 20 Luglio 2011, n. 15921; conformi, tra varie, Cass. 28 Maggio 2008, n. 13890; Cass. 3 Aprile 2000, n. 3986)”.

<sup>71</sup> Cass. sez. trib. civ., 4 Aprile 2018, n. 24276.

Sempre nel corso del 2019, con la sentenza 13384 del 17 Maggio 2019 e con l'ordinanza 19987 del 24 Luglio 2019, la Corte di Cassazione si è riavvicinata agli orientamenti della giurisprudenza della Corte di Giustizia, confermando la natura di tributo interno e non di dazio doganale dell'IVA all'importazione.

È quindi intuibile quanto sia complesso e articolato poter individuare una potenziale linearità negli orientamenti della Corte di Cassazione, proprio a causa di una serie di pronunce contrastanti nei contenuti.

### ***1.2.3 I diritti di confine***

I diritti di confine per quanto siano inquadrabili all'interno della sfera dei diritti doganali, o come sottocategoria dei diritti doganali, delineano precipuamente entrate di tipo tributario; i diritti di confine presentano le caratteristiche dell'imposizione tributaria vera e propria. Si fa esplicito riferimento tanto ai dazi in import ed export quanto alle sovrimposte di confine o di consumo e ad altre possibili forme di imposizione in fase di importazione o esportazione. Tra i diritti di confine rivestono un ruolo primario i dazi doganali<sup>72</sup>.

Sempre prendendo come riferimento l'Articolo 34 del TULD, al secondo comma viene infatti stabilito che “fra i diritti doganali costituiscono diritti di confine: i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato”.

Bellante osserva in modo critico che il secondo comma dell'Articolo 34 del TULD, individuando le imposte (o sovrainposte) di consumo tra i diritti di confine, non fa altro che riprodurre “pedissequamente” la definizione di diritto di confine contenuta nella Legge doganale del 1940<sup>73</sup>, la quale era “inserita in un

---

<sup>72</sup> Sul punto si vedano in particolare: G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale, op. cit.*, p. 132; C. FRANZOSO, *I tributi doganali, op. cit.*, pp. 652-653; F. PADOVANI, *I tributi doganali*, in P. RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009, p. 408.

<sup>73</sup> Legge 1424 del 25 Settembre 1940, entrata in vigore nel 1941. Ai sensi dell'articolo 7 della Legge doganale del 1940, “[f]ra i diritti doganali costituiscono diritti di confine: i dazi di

sistema tributario che affondava le proprie radici in un'altra era geologica". La disposizione del comma 2 dell'Articolo 34 del TULD deve pertanto essere "contestualizzata e conseguentemente disapplicata per ciò che riguarda il sistema dell'imposta di valore aggiunto"<sup>74</sup>. Possono essere annoverati tra i diritti di confine anche le accise e i dazi antidumping<sup>75</sup>.

#### **1.2.4 Segue: cenni sulle accise**

Ai sensi dell'Articolo 1 comma 2 lettera a) del Testo Unico delle Accise (TUA), l'accisa risulta essere una "imposizione indiretta sulla produzione o sul consumo dei prodotti energetici, dell'alcole etilico e delle bevande alcoliche, dell'energia elettrica e dei tabacchi lavorati"<sup>76</sup>.

Secondo Vismara le accise possono essere identificate come imposte indirette che colpiscono una "duplice manifestazione di capacità contributiva, ovvero la produzione e i consumi di determinate tipologie di beni"<sup>77</sup>.

Sotto questo profilo Einaudi individua il contribuente "di fatto" nel consumatore e il contribuente "di diritto" nel fabbricante, il quale anticipa l'imposta al fisco per conto del consumatore<sup>78</sup>.

In modo analogo, Logozzo pone in risalto il fatto che le accise rappresentano una tipologia di imposta che grava sul consumatore finale mediante un meccanismo di traslazione (diritto di rivalsa), talvolta esplicitamente previsto

---

importazione e quelli di esportazione, ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di fabbricazione ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato".

<sup>74</sup> P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, op. cit., p. 405. Sul sistema dell'imposta sul valore aggiunto si rimanda alle valutazioni fatte in tema di IVA all'importazione (*supra*).

<sup>75</sup> Cfr.: F. CERIONI, *Gli elementi caratteristici dell'obbligazione doganale*, op. cit., p. 183.

<sup>76</sup> D. Lgs. 26 Ottobre 1995, n. 504. Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative.

<sup>77</sup> F. VISMARA, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione Europea*, op. cit., p. 141.

<sup>78</sup> Cfr.: L. EINAUDI, *Il sistema tributario italiano*, op. cit., p. 227. Einaudi oltre ottanta anni fa esaminava un aspetto che è ancora oggi centrale: "[e]ssendo scomodo e troppo costoso esigere l'imposta direttamente dai moltissimi consumatori, si è creduto opportuno di anticipare il momento della sua percezione all'atto dell'uscita delle merci dai magazzini del fabbricante. Ma è chiaro che se il fabbricante riesce a sottrarre la merce al tributo e ad immetterla franca nel commercio, non perciò la merce costerà ai consumatori meno di quella che ha pagato il balzello; onde il consumatore pagherà ugualmente l'imposta e questa andrà a beneficio del fabbricante e non del fisco". *Ibid.*

dalla legge, come nel caso delle accise sul gas naturale e sull'energia elettrica. Aggiunge che sebbene il versamento delle accise sia da ricondurre, sotto un profilo strettamente giuridico, al produttore (o al venditore), dal punto di vista economico ad essere colpito è il consumatore finale, il quale deve corrispondere l'imposta unitamente al prezzo dei beni acquistati<sup>79</sup>.

L'onere tributario sostenuto dal fabbricante viene infatti trasferito sull'acquirente del prodotto, alla luce del fatto che l'imposta viene inglobata nel prezzo di vendita del bene per effetto del fenomeno della traslazione<sup>80</sup>.

Le accise sono quindi identificabili come imposte fisse, monofase e a carattere speciale, ossia si tratta di imposte basate su un importo monetario fisso per quantità, esigibili una sola volta (o in fase di fabbricazione o in fase di consumo) e relative a determinati beni. Sono imposte selettive che gravano solo su determinati prodotti. A titolo di comparazione, l'IVA invece si caratterizza per essere un'imposta *ad valorem*, plurifase, la quale viene applicata alla generalità degli scambi di beni e servizi<sup>81</sup>.

---

<sup>79</sup> Cfr.: M. LOGOZZO, *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 2, 2018, p. 130.

<sup>80</sup> Cfr.: G. CULTRERA, A. DE CICCO, *Accise*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, Agg. III, Torino, 2007, pp. 7-8.

<sup>81</sup> Cfr.: C. VERRIGNI, *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, *op. cit.*, pp. 75-76. Sulla natura giuridica delle accise, si vedano inoltre: P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Le imposte indirette*, *op. cit.*, pp. 111 ss.; G.M. CIPOLLA, *Accise*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Vol. I, Milano, 2006, pp. 79 ss.; D. D'AGOSTINO, *Le accise: caratteristiche e modalità di applicazione*, in *Il fisco*, n. 35, 2006, pp. 5475 ss.; A. GIOVINAZZO, *Contrabbando doganale e reati in materia di accise*, Milano, 2020, pp. 28 ss.; M. LOGOZZO, *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, *op. cit.*, p. 132; ID., *Le accise: inquadramento sistematico, questioni aperte e adeguamento all'ordinamento europeo*, in G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, C. GLENDI (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Tomo I, Padova, 2019, pp. 577 ss.; E. PASCA, B. SORRENTINO, *Le accise. Prodotti energetici ed elettricità: normativa nazionale e comunitaria*, Milano, 2008, pp. 23 ss.; A. PIRI, *Le accise*, in G. TINELLI (a cura di), *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, Milano, 2018, pp. 703-704; E. PACE, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione. I monopoli fiscali e le imposte doganali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, Vol. IV, 1994, pp. 267 ss.; N. POLLARI, *Il sistema delle accise*, in R. BARBERIO, N. POLLARI, R. POLLARI (a cura di), *Profili sostanziali delle accise*, Canterano, 2017, pp. 9 ss.; M.G. PUTATURO DONATI, *Le accise*, in D. CHINDEMI (a cura di), *Diritto tributario giurisprudenziale*, Milano, 2021, pp. 875 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enciclopedia del diritto*, Agg. IV, Milano, 2000, pp. 22 ss.

La normativa UE, attraverso l'Articolo 2 della Direttiva 118 del 2008<sup>82</sup> ha precisato che i prodotti sottoposti ad accisa sono soggetti a tale imposta “all’atto della loro fabbricazione” (includendo, se applicabile, l’estrazione nel territorio della UE), oppure all’atto dell’importazione nel territorio doganale della UE<sup>83</sup>. L’Articolo 7 della Direttiva 118 fornisce precisazioni circa il momento e il luogo dell’esigibilità e sottolinea al primo comma che l’accisa “diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell’immissione in consumo”<sup>84</sup>.

È importante tener presente che le accise vengono categorizzate in due gruppi: accise armonizzate e accise non armonizzate. La nascita di un mercato unico nella UE ha richiesto un processo di armonizzazione delle normative dei vari Stati Membri in materia di accise, sebbene i singoli Paesi UE abbiano sempre manifestato una certa reticenza a cedere potere su questo tipo di imposta indiretta. Le accise infatti garantiscono un importante gettito erariale e al tempo stesso permettono di perseguire interessi anche in ambito extratributario, come la salute (ad esempio applicando accise elevate sui tabacchi) o la tutela ambientale<sup>85</sup>.

Altro aspetto rilevante, forse più tecnico e non sempre semplice da determinare, riguarda il fatto che i prodotti possono essere “sottoposti”, “soggetti”, oppure “assoggettati” alle accise. I beni sono sottoposti ad accisa quando a questi si applica il regime fiscale delle accise. Si parla di beni soggetti ad accisa quando il debito d’imposta non è stato ancora assolto. Al contrario, se il

---

<sup>82</sup> Direttiva 2008/118/CE del Consiglio del 16 Dicembre 2008 relativa al regime generale delle accise e che abroga la Direttiva 92/12/CEE.

<sup>83</sup> Si consideri inoltre il primo comma dell’Articolo 6 della Direttiva 2020/262 del 19 Dicembre 2019 che stabilisce il regime generale delle accise.

<sup>84</sup> Si veda anche il comma 2 dell’Articolo 6 della Direttiva 2020/262.

<sup>85</sup> Cfr.: G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE’ CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 427. Per approfondimenti sulle accise armonizzate e sul processo di armonizzazione delle accise, si rimanda a: G.E. DEGANI, D. PERUZZA, *L’armonizzazione europea delle accise sui tabacchi lavorati*, Pisa, 2019, pp. 13 ss.; M.D.C. CÁMARA BARROSO, *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea*, Madrid, 2014, pp. 47 ss.; F. FICHERA, *L’armonizzazione delle accise*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. 56(2), 1997, pp. 216 ss.; C. VERRIGNI, *Le accise nel sistema dell’imposizione sui consumi*, op. cit., pp. 82 ss. Per una disamina delle accise non armonizzate, si veda: A. FEDERICO, M. GIUA, N. MONFREDA, F. STELLA, R. VALLINO (a cura di), *Le accise non armonizzate. Le imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi*, Torino, 2015.



debito d'imposta è stato già assolto, i beni si considerano assoggettati ad accisa (primo comma dell'Articolo 1 del TUA, lettere c) e d)<sup>86</sup>.

In merito all'obbligazione tributaria dell'accisa, all'Articolo 2 (commi 1 e 2) del TUA si prevede che per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione sorga "al momento della loro fabbricazione, compresa l'estrazione dal sottosuolo qualora l'accisa sia applicabile, ovvero della loro importazione".

Inoltre, in linea con il contenuto dell'Articolo 7 della Direttiva 118 del 2008, l'accisa è esigibile all'atto dell'immissione in consumo del bene nel territorio dello Stato. Anche dal TUA si evince che è l'immissione in consumo a giustificare l'applicazione del prelievo; infatti l'Articolo 2 del TUA scinde sotto il profilo temporale il momento in cui sorge l'obbligazione tributaria dal momento in cui diviene esigibile.

Il fatto generatore dell'obbligazione nasce al momento della fabbricazione, dell'estrazione oppure dell'importazione nel territorio doganale della UE del bene sottoposto ad accisa, mentre l'esigibilità, attraverso cui avviene la riscossione dell'imposta da parte dell'Erario, si realizza con l'immissione in consumo. È quindi chiaro che l'esigibilità si concretizza in un momento successivo rispetto al momento in cui si verifica il fatto generatore<sup>87</sup>.

Cipolla infatti reputa che nel quadro delle accise sarebbe riduttivo negare rilevanza alla fabbricazione. Sulla base di un'analisi giuridico-formale viene ritenuto indiscutibile che l'Articolo 2 del TUA individui la fabbricazione quale fatto generatore dell'obbligazione tributaria; si sottolinea altresì che mentre il fatto generatore è riferito *ope legis* all'obbligazione tributaria, l'esigibilità del tributo è riferita all'accisa, e quindi al tributo<sup>88</sup>.

---

<sup>86</sup> Sul tema si veda: G. CALIENDO, R. QUERCIA, *Manuale pratico sulle accise. Imposte sulla produzione e sui consumi*, Torino, 2018, pp. 4-5.

<sup>87</sup> Cfr.: A. PIRI, *Le accise, op. cit.*, pp. 708-709; C. VERRIGNI, *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi, op. cit.*, p. 176.

<sup>88</sup> Per Cipolla anche sotto il profilo giuridico-formale è pertanto possibile sostenere che l'obbligazione tributaria di pagare le accise nasce "*ex positivo jure* all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti". Invece, ciò che nasce con la produzione è l'oggetto dell'obbligazione tributaria, o più correttamente, la base imponibile su cui viene liquidato il tributo. Cfr.: G.M. CIPOLLA, *Le accise*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013, pp. 651-652.

La distinzione tra il fatto generatore dell'imposta e il momento in cui questa diviene esigibile è una condizione necessaria anche sulla base della provenienza e dell'origine della merce. Se il bene è stato prodotto nella UE e quindi si tratta di un prodotto con un'origine unionale, l'obbligazione tributaria si collega alla produzione del bene stesso; al contrario, se il bene ha un'origine di un Paese extra-UE e viene importato nel territorio doganale della UE per essere immesso in consumo, il presupposto dell'imposta è l'importazione<sup>89</sup>.

A questo proposito, risulta altresì utile osservare che la scissione del fatto imponibile e del momento dell'esigibilità dell'accisa (coincidente con l'immissione in consumo) pone in rilievo sia la natura di tributo interno dell'accisa che la conciliabilità con la nozione di diritto di confine, dato che l'accisa, ai sensi dell'Articolo 7 della Direttiva 118 del 2008, diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo in uno Stato membro<sup>90</sup>.

### **1.3 I dazi come risorsa propria “tradizionale” dell'UE**

Per ciò che concerne il concetto di dazio in fase di importazione, questo va circoscritto all'onere pecuniario che deve essere corrisposto da un importatore per introdurre la merce all'interno di uno Stato sovrano o all'interno di un'unione doganale, come avviene nel caso dell'UE<sup>91</sup>.

I dazi doganali oggi non rappresentano più una voce preminente delle entrate del bilancio dell'Unione Europea. All'interno del Quadro finanziario pluriennale (QFP) per il periodo 2021-2027<sup>92</sup> si prevede infatti che il bilancio

---

<sup>89</sup> Cfr.: G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 429.

<sup>90</sup> Cfr.: F. CAPELLO, *La natura dell'IVA riscossa all'importazione*, op. cit., p. 1359.

<sup>91</sup> Il presupposto dei dazi doganali si concretizza a seguito di un'operazione di importazione definitiva o di un'esportazione definitiva (qualora vengano applicati dei dazi all'export). Nel caso dei diritti doganali si contempla un presupposto più ampio e generico: "l'esistenza di uno specifico servizio reso all'operatore commerciale". Cfr.: E. VARESE (a cura di), *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, op. cit., p. 5. Si vedano anche: C. CORRADO OLIVA, *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto eurounitario e principi costituzionali*, op. cit., pp. 62 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, pp. 281 ss.

<sup>92</sup> Il QFP per il periodo 2021-2027 è stato definito con il Regolamento 2020/2093 del Consiglio del 17 Dicembre 2020. La spesa dell'UE per il periodo 2021-2027 ammonta a 1.835,3 miliardi euro (a prezzi del 2018), di cui 1.085,3 miliardi per il QFP e 750 miliardi per il programma *Next Generation EU*, istituito mediante il Regolamento 2020/2094 del Consiglio del

dell'UE continui ad essere principalmente finanziato attraverso le quote del Reddito nazionale lordo (RNL) trasferite da ciascun Paese membro alla UE. I dazi applicati alle importazioni delle merci da Paesi terzi<sup>93</sup>, insieme ai contributi basati sull'IVA, mantengono un ruolo sussidiario in merito alle entrate del bilancio<sup>94</sup>.

I dazi doganali, sulla base di quanto disposto dall'Articolo 31 del TFUE, vengono stabiliti dal Consiglio su proposta della Commissione, e costituiscono una risorsa propria<sup>95</sup> di tipo tradizionale del bilancio della UE<sup>96</sup>.

---

14 Dicembre 2020 con lo scopo di garantire la ripresa dell'economia dopo la crisi pandemica causata dal Covid-19. Fonte: Commissione Europea; Consiglio dell'Unione Europea, Segretariato generale; MEF, Ragioneria generale dello Stato. Si veda anche: Senato della Repubblica, *L'approvazione del nuovo quadro finanziario pluriennale 2021-2027*, Dossier europeo, n. 106, Dicembre 2020, in particolare pp. 13-15.

<sup>93</sup> Scomponendo le entrate dei bilanci del 2019 e del 2020 per tipologia di risorsa, le quote di RNL hanno rappresentato il 64% (105,2 miliardi di euro) del totale delle entrate nel 2019 e il 70% (122,3 miliardi di euro) nel 2020. Il contributo dato dai dazi doganali alle entrate è stato del 13% nel 2019 (21,3 miliardi di euro) e di poco più dell'11% nel 2020 (19,8 miliardi di euro). Fonte: Commissione Europea.

<sup>94</sup> Con la Decisione 2053 del 14 Dicembre 2020, dal primo Gennaio 2021 è stata aggiunta un'ulteriore fonte di entrata; si tratta di un contributo relativo alla quantità di rifiuti di imballaggi in plastica non riciclati. A questo proposito è interessante notare che l'Articolo 311 del TFUE prevede che l'UE si doti "dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche", e che il bilancio, "fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie". Inoltre, sempre secondo quanto stabilito dall'Articolo 311, è il Consiglio, che, deliberando sulla base di una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento Europeo, adotta una decisione con cui vengono stabilite le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'UE. In questo contesto possono essere istituite nuove categorie di risorse proprie oppure soppresse categorie di risorse proprie esistenti. Sul punto, Della Cananea sottolinea che l'Articolo 311 del TFUE presupporrebbe l'esistenza di una vera e propria autonomia finanziaria basata su un bilancio pubblico che viene alimentato attraverso le risorse proprie, così come avviene in una comunità politica sovrana. Tuttavia tale presupposto non è stato realizzato, in quanto le istituzioni dell'UE per finanziare le spese considerate come necessarie non possono accrescere la pressione fiscale su cittadini e imprese. Cfr.: G. DELLA CANANEA, *La disciplina giuridica delle finanze dell'Unione e delle finanze nazionali*, in M.P. CHITI (a cura di), *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2018, p. 307. Sull'autonomia finanziaria si vedano anche: L. LETIZIA, *Il bilancio comunitario: ruolo e funzioni nella politica economico-finanziaria dell'Unione Europea*, Napoli, 2005, pp. 52 ss.; G. RIVOSECCHI, *Autonomia finanziaria e procedure di bilancio della Comunità europea*, in M.P. CHITI E G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte generale*, Tomo II, Milano, 2007, pp. 653 ss.; F. SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Milano, 2017, pp. 38 ss.

<sup>95</sup> Per una definizione di risorsa propria si rimanda a Strasser: "a tax borne directly by Community taxpayers which is included under revenue in the general budget of European Communities and does not appear in the budgets of the Member States". Si veda: D. STRASSER, *The Finances of Europe: The budgetary and financial law of the European Communities*, Office of Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1992, p. 91, citato in G. CIPRIANI, *Financing the EU Budget: Moving Forward or Backwards?*, Centre for European Policy Studies, Bruxelles, 2014, p. 7.

<sup>96</sup> Nel 1970 la Decisione 70/243 del Consiglio ha apportato un'importante riforma del bilancio, poiché ha permesso di introdurre le risorse proprie della CEE come fonte di

Fino ad alcuni anni fa le risorse proprie tradizionali, oltre che dai dazi doganali, erano costituite dai prelievi sullo zucchero e dai prelievi agricoli, ossia da diritti che gravavano sui prodotti agricoli regolati dalla Politica agricola comune (PAC)<sup>97</sup>. I prelievi sullo zucchero sono stati aboliti nel 2017 e i prelievi agricoli, sebbene non siano stati disapplicati, sono stati “rimodellati” e inquadrati come dei diritti d’importazione da esigere sui prodotti agricoli che presentano un’origine di Paesi terzi, lasciando però dei margini di beneficio impositivo per quei beni agricoli che vengono importati nella UE dai Paesi meno industrializzati. In sede GATT, già con l’avvio dell’ottavo ciclo di negoziati commerciali nel 1986 (*Uruguay Round*) fu evidenziata la necessità di una maggiore trasparenza della disciplina relativa alle sovvenzioni all’agricoltura col fine di evitare un uso improprio dei diritti compensativi, soprattutto in senso protezionistico<sup>98</sup>. In modo più specifico, durante la Conferenza di Marrakech del 15 Aprile 1994, con cui fu istituita l’Organizzazione mondiale del commercio (*World Trade Organization - WTO*), venne previsto che nell’ambito del commercio internazionale dei prodotti agricoli fosse necessario ricorrere ad una progressiva conversione delle principali tipologie di ostacoli “paratariffari” (ancora esistenti) in forma di dazi doganali<sup>99</sup>.

---

finanziamento del bilancio, in sostituzione dei contributi versati dai Paesi membri in termini di quote. Il bilancio UE viene approvato dal Parlamento Europeo e dal Consiglio, sulla base del progetto di bilancio elaborato dalla Commissione Europea, così come disposto dall’Articolo 314 del TFUE. Sul tema delle risorse proprie e delle fonti di entrata del bilancio della UE, si vedano: G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, pp. 238 ss.; P. BORIA, *Diritto tributario europeo, op. cit.*, pp. 42-43; V. CALAPRICE, *Il bilancio dell’Unione Europea*, in C. DI MAIO, R. TORINO (a cura di), *Diritto e politiche dell’Unione Europea*, Milano, 2020, pp. 579 ss.; N. DIMITRI, *Superare la crisi. L’unione doganale come paradigma per l’affermazione di una fiscalità europea*, in *Papers di diritto europeo*, n. 2, 2021, pp. 133-135; C. SACCHETTO, *Le fonti del diritto internazionale tributario e dell’ordinamento fiscale europeo*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 16; C. SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021, pp. 26 ss.; M. SCUFFI, F. VISMARA, *Il Codice doganale dell’Unione. Commento sistematico*, Milano, 2021, pp. 10-12; A. TIZZANO (a cura di), *Trattati dell’Unione Europea*, Milano, 2014, pp. 2390 ss.

<sup>97</sup> I prelievi agricoli erano stati istituiti con lo scopo di compensare la differenza fra i prezzi mondiali dei beni agricoli e i prezzi d’intervento che venivano adottati nel quadro della PAC. Per un approfondimento del tema si rimanda a: B. LAFFAN, *The Finances of the European Union*, Londra, 1997, pp. 40 ss.; A. ZATTI, *Il finanziamento dell’Unione Europea e il sistema delle risorse*, Padova, 2002.

<sup>98</sup> Cfr.: A. GERMANÒ, E. ROOK BASILE, *Il diritto dei mercati dei prodotti agricoli nell’ordinamento internazionale*, Torino, 2010, p. 35.

<sup>99</sup> Cfr.: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale, op. cit.*, p. 43. Si veda in particolare l’Accordo multilaterale sull’agricoltura (*Agreement on Agriculture*) contenuto

Inoltre, dagli anni settanta, con le varie riforme della PAC, l'incidenza dei prelievi sullo zucchero e dei prelievi agricoli sul finanziamento del bilancio si è progressivamente ridotta. Un discorso simile si può fare anche per l'altra risorsa propria tradizionale, ossia i dazi. In linea generale l'incidenza delle risorse proprie tradizionali come fonte di entrata del bilancio europeo è passata da circa il 50% dei primi anni settanta a meno del 15% negli ultimi venti anni<sup>100</sup>. Tale decremento è riconducibile sia alle trasformazioni della struttura impositiva dei prelievi agricoli e alla soppressione dei prelievi sullo zucchero nel 2017, sia alla contrazione dei dazi doganali riscossi dalla UE<sup>101</sup> a seguito della riduzione delle aliquote daziarie sotto la pressione dei vari Round del GATT/WTO e del crescente numero di accordi di natura preferenziale che l'UE ha stipulato con i Paesi terzi, soprattutto a partire dagli anni novanta<sup>102</sup>.

A questo proposito, anche sulla base di quanto disposto dall'Articolo 207 del TFUE in tema di politica commerciale comune, è necessario rilevare un aspetto non certo marginale: grazie agli accordi di natura preferenziale stipulati dall'UE con i Paesi terzi vengono agevolati i flussi commerciali dai Paesi in via di sviluppo (PVS) verso l'UE e viene garantita una generale riduzione delle imposte doganali (in molti casi si ha persino l'annullamento dei dazi). In questo ambito il sistema di preferenze generalizzate (SPG) è lo strumento mediante il quale i Paesi più industrializzati favoriscono e facilitano l'entrata nei propri mercati dei prodotti originari e provenienti dai PVS attraverso delle agevolazioni a livello di misure

---

nell'Allegato 1A dell'Accordo che istituisce il WTO, pp. 43 ss. Sull'Allegato 1A dell'Accordo istitutivo del WTO, si veda anche *infra*.

<sup>100</sup> Sul tema si veda: G. RIVISECCHI, *Autonomia finanziaria e procedure di bilancio della Comunità europea*, op. cit., p. 686. Davanti ad una riduzione delle entrate legate ai dazi, è pur vero che a partire dal 2021, fino almeno al 2027, gli Stati membri sono stati autorizzati a trattenere il 25% dei dazi doganali versati in fase di immissione in consumo delle merci (in precedenza la quota trattenuta era del 20%). Ciò dovrebbe incentivare una riscossione più efficace e diligente degli importi da parte di ciascun Stato della UE, oltre a garantire una copertura delle spese per le amministrazioni doganali dei singoli Stati membri.

<sup>101</sup> Se si analizza il QFP del periodo 2014-2020, i dazi doganali hanno coperto una quota piuttosto bassa delle entrate del bilancio europeo: circa il 12%. Come già evidenziato per il QFP 2021-2027 (*supra*), la principale fonte di entrata del bilancio UE è riconducibile ai contributi basati sul RNL. Fonte: Commissione Europea; Consiglio dell'Unione Europea, Segretariato generale; MEF, Ragioneria generale dello Stato. Sul punto si veda: V. CALAPRICE, *Il bilancio dell'Unione Europea*, op. cit., pp. 583-584.

<sup>102</sup> Si veda: I. VEGA MOCOROA, *Il sistema delle risorse proprie nell'UE post- Brexit: un'occasione per la riforma*, in *Studi sull'integrazione europea*, n. 1, 2019, p. 34.

doganali. La CEE iniziò ad adottare un sistema di preferenze commerciali nei confronti dei PVS nel 1971<sup>103</sup>.

Dal 2014, a seguito dell'applicazione delle disposizioni del Regolamento 978 del 2012, il meccanismo dell'SPG è stato modificato prevedendo tre tipi di regime:

- 1) SPG standard;
- 2) SPG plus<sup>104</sup>;
- 3) EBA (*Everything But Arms*, ossia "tutto tranne le armi").

L'EBA in particolare è un accordo entrato in vigore il 5 Marzo 2001 con lo scopo di favorire, mediante l'abolizione di dazi e quote, le importazioni nella UE di prodotti dai Paesi dell'area ACP (Africa, Caraibi e Pacifico), quindi da Paesi caratterizzati da un basso livello di sviluppo e classificati dall'ONU come *Least Developed Countries* (LDCs). L'EBA è stato successivamente inserito nel meccanismo SPG<sup>105</sup>.

---

<sup>103</sup> L'idea di creare un sistema di preferenze generalizzate venne sviluppata in sede UNCTAD nel 1964 e prese corpo quattro anni più tardi, nel 1968, durante la Conferenza di Nuova Delhi. Sul punto si veda: S. WELLS, *The Developing Countries GATT and UNCTAD*, in *International Affairs*, Vol. 45(1), 1969, pp. 64 ss., in particolare pp. 75-79. Sul tema del meccanismo dell'SPG e delle agevolazioni commerciali applicate nei confronti dei Paesi meno industrializzati, si vedano: J.-L. ALBERT, *Le droit douanier de l'Union Européenne*, op. cit., pp. 86-88; S. ARMELLA, *Diritto doganale*, op. cit., pp. 211-213; P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, op. cit., pp. 611 ss.; O. GARAVELLO, *Integrazione economica europea e Paesi emergenti: dalla protezione regionale all'inserimento nell'economia mondiale*, in D. PARISI, C. ROTONDI (a cura di), *Francesco Vito. Attualità di un economista politico*, Milano, 2003, pp. 151 ss.; A. LIGUSTRO, P. PICONE, *Diritto dell'Organizzazione mondiale del commercio*, Padova, 2002, pp. 449 ss.; F. MARTINES, *La politica commerciale comune*, in C. DI MAIO, R. TORINO (a cura di), *Diritto e politiche dell'Unione Europea*, Milano, 2020, p. 259; A. SANTA MARIA, *Diritto commerciale europeo*, Milano, 2008, p. 370; B. SANTACROCE, E. SBANDI, *L'origine doganale, il sistema delle preferenze generalizzate (SPG) e le nuove certificazioni IVO*, in *Corriere tributario*, n. 26, 2013, pp. 2097 ss.; V. WALKER-LEIGH, *The Generalized System of Preferences: Background to the Recent UNCTAD Agreement*, in *The World Today*, Vol. 27(1), 1971, pp. 17 ss.

<sup>104</sup> Nel Report della Commissione Europea del 10 Febbraio 2020 i Paesi beneficiari SPG plus risultavano essere nove: Armenia, Bolivia, Capo Verde, Filippine, Kirghizistan, Mongolia, Pakistan, Paraguay e Sri Lanka. Si veda: Commissione Europea, *Joint Report to the European Parliament and the Council. Report on the Generalised Scheme of Preferences covering the period 2018-2019*, JOIN(2020) 3 final, Bruxelles, 10 Febbraio 2020, pp. 10-11 (si veda anche la tavola 2 del Report, p. 15). In realtà i Paesi SPG plus sono al momento sette, in quanto Paraguay e Armenia sono stati recentemente esclusi dalla lista.

<sup>105</sup> In merito all'accordo EBA, si vedano: G. FABER, J. ORBIE, *Everything But Arms: Much More than Appears at First Sight*, in *Journal of Common Market Studies*, Vol. 47(4), 2009, pp. 767 ss.; K. GRADEVA, I. MARTÍNEZ-ZARZOSO, *Are Trade Preferences more Effective than Aid*

Va pure precisato che con il Regolamento 978/2012 il legislatore comunitario ha cercato di stimolare l'industrializzazione e di sostenere lo sviluppo economico-commerciale solo di quei Paesi che hanno effettivamente necessità di godere di condizioni di privilegio negli scambi con l'UE, come nel caso dei LDCs. Nel corso degli anni è stata pertanto ridotta la lista dei Paesi beneficiari: da 177 agli attuali 66, di cui 47 Paesi legati all'accordo EBA<sup>106</sup>.

## 1.4 Una prospettiva tassonomica dei dazi

In merito ad un possibile criterio tassonomico, Einaudi già nel corso degli anni trenta del secolo scorso evidenziò la necessità e l'utilità di una chiara e moderna classificazione dei dazi<sup>107</sup>.

Utilizzando come riferimento gli schemi adottati da Bellante e da Varese, nei quali sono sintetizzate in modo organico alcune delle principali posizioni e definizioni di dazio, a cominciare da quelle fornite dalla dottrina più consolidata<sup>108</sup>, si può procedere ad una classificazione dei dazi secondo l'oggetto della prestazione, sulla base della funzione/scopo e della fonte, oppure facendo riferimento alle modalità di calcolo dell'imposta<sup>109</sup>.

Distinguere i dazi sulla base dell'oggetto richiede l'individuazione di due macro-categorie: i dazi all'importazione (incluse le tasse di effetto equivalente) e i dazi all'esportazione.

È giusto precisare che i dazi all'export, ossia applicati sulle merci in uscita da un territorio nazionale o da un'unione doganale, nel caso della UE hanno un

---

*in Supporting Exports? Evidence from the "Everything But Arms" Preference Scheme*, in *The World Economy*, Vol. 39(8), 2016, pp. 1146 ss., in particolare pp. 1149-1150.

<sup>106</sup> Dati estrapolati dalla lista dei Paesi SPG aggiornata a Gennaio 2022. Si veda: I. ZAMFIR, *New EU Scheme of Generalised Preferences*, European Parliamentary Research Service (EPRS), Gennaio 2022, pp. 3-4. La prossima revisione dei Paesi inseriti nella lista SPG è prevista nel 2023.

<sup>107</sup> Si veda: L. EINAUDI, *Il sistema tributario italiano*, *op. cit.*, pp. 234-238.

<sup>108</sup> Si rimanda in questo senso ad esponenti della dottrina già precedentemente citati: Alessi, Ardizzone, Cutrera, Di Lorenzo, Einaudi, Fiorenza e Perrone.

<sup>109</sup> Cfr.: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, *op. cit.*, pp. 393-395; E. VARESE (a cura di), *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, *op. cit.*, pp. 6-14. Sul tema della classificazione dei dazi si vedano anche: A. DE CICCO, *Legislazione e tecnica doganale*, Torino, 2003, pp. 243 ss.; T. LYONS, *EU Customs Law*, Oxford, 2018, pp. 154 ss.; F. VISMARA, *Corso di diritto doganale*, Torino, 2018, pp. 41-44.

carattere unicamente teorico, in quanto non vengono più contemplati. Solo un ristretto numero di Paesi nel mondo li continua ad applicare, come ad esempio l'Argentina<sup>110</sup>.

Esaminando la funzione o il fine, i dazi possono essere distinti in dazi fiscali e dazi protettivi (o economici). I primi hanno lo scopo di garantire un gettito all'erario; per usare le parole di Einaudi, i dazi fiscali “hanno esclusivamente per scopo di procacciare un provento al fisco”<sup>111</sup>. I dazi protettivi vengono invece usati per salvaguardare un determinato mercato e la produzione nazionale dalla concorrenza di produttori esteri<sup>112</sup>. Applicare un dazio molto elevato su una certa merce, quindi ricorrere ad un dazio protettivo, vuol dire deprimere l'importazione di quel prodotto. Tra i dazi protettivi possono essere annoverati i dazi antidumping e i dazi compensativi, così come descritti dall'Articolo VI del GATT 1994, e i dazi “supplementari” come previsti nei Regolamenti 654 del 2014 e 724 del 2018. Accade spesso che il dazio possa assolvere una doppia funzione: essere utile sia per esigenze erariali, sia per proteggere un certo tipo di produzione nazionale.

La classificazione dei dazi secondo la fonte da cui promanano richiede di differenziare i dazi in “generalisti” (indicati anche come normali), “preferenziali”, e “compensativi” (detti anche “differenziali”). I primi nascono al di fuori di accordi bilaterali o multilaterali; è il singolo Stato (o unione doganale nel caso dell'Unione Europea) che li costituisce e li applica in modo autonomo. I dazi “preferenziali” vengono definiti sulla base di accordi commerciali e doganali di natura preferenziale tra gruppi di Stati, pertanto si creano le condizioni per dei trattamenti tariffari di favore.

Mediante i dazi compensativi, al contrario di quanto accade con i dazi preferenziali, vengono predisposte delle aliquote più elevate di quelle normalmente applicate. Si tratta quindi di dazi utilizzati per scoraggiare le

---

<sup>110</sup> Sui dazi all'esportazione applicati in Argentina, si veda: C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Manual de derecho tributario*, Buenos Aires, 2022, p. 1041.

<sup>111</sup> L. EINAUDI, *Il sistema tributario italiano*, op. cit., p. 234.

<sup>112</sup> Cfr.: R. ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, op. cit., pp. 261-262.



importazioni, come nel caso dei dazi cosiddetti “di ritorsione o di rappresaglia”<sup>113</sup>, usati nel corso di guerre commerciali, o dei dazi antidumping<sup>114</sup>.

Infine, analizzando la modalità di calcolo dell’imposta, il dazio può essere applicato sul valore della merce, e in tal caso si parla di dazio “*ad valorem*”, oppure può essere legato all’unità di prodotto (come il numero dei colli) o ad un’unità di misura, come ad esempio il peso, i metri lineari oppure il volume, a prescindere dal valore della merce. In quest’ultimo caso si parla generalmente di dazi “specifici”. Esistono inoltre dei dazi misti, costituiti come combinazione di un dazio *ad valorem* e di un dazio specifico, cioè vengono contemporaneamente applicati un dazio *ad valorem* e un dazio specifico (ad esempio sul peso oppure sul volume)<sup>115</sup>.

## 1.5 Il contesto normativo antidumping del WTO e della UE

Nel quadro normativo del GATT/WTO<sup>116</sup>, la disciplina antidumping è rintracciabile nell’Articolo VI del GATT 1994 relativo alle misure antidumping (*Anti-dumping and Countervailing Duties*), nel quale si prevede che le imprese possono essere protette attraverso misure di difesa commerciale come

---

<sup>113</sup> Sul punto si veda in particolare: E. VARESE (a cura di), *Dazi e regimi doganali nell’Unione Europea*, op. cit., pp. 13-14.

<sup>114</sup> In realtà anche i dazi generali possono essere utilizzati con finalità protettive, come nel caso dei dazi antidumping.

<sup>115</sup> Cfr.: D. SALVATORE, *Economia internazionale*, op. cit., pp. 281-282.

<sup>116</sup> Il GATT 1947 è parte dell’Allegato 1.A dell’Accordo di Marrakech del 15 Aprile 1994 con cui è stata istituita un anno dopo, al termine dell’*Uruguay Round*, l’Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO). L’Allegato 1.A è relativo agli accordi multilaterali sul commercio internazionale di beni ed include un’articolata lista di ulteriori accordi internazionali, tra cui figurano il GATT 1994 (di cui il GATT 1947 è elemento centrale), gli accordi sulle misure sanitarie e fitosanitarie (*Sanitary and Phito-Sanitary Measures - SPS*), gli accordi sul settore agricolo, gli accordi sugli ostacoli tecnici agli scambi (*Technical Barriers to Trade - TBT*), oltre agli accordi sulla misure relative agli investimenti che possono incidere sul commercio internazionale (*Trade Related Investment Measures - TRIMs*). Vanno inoltre aggiunti gli accordi relativi alle misure antidumping, al valore in dogana, alle sovvenzioni e alle misure compensative. Sul tema si vedano *ex multis*: R.X. BASALDÚA, *La organización mundial del comercio y la regulación del comercio internacional*, Buenos Aires, 2013, pp. 241 ss.; L. COSTATO, *Corso di diritto agrario italiano e comunitario*, Milano, 2008, pp. 101 ss.; F. GALGANO, F. MARRELLA, *Diritto del commercio internazionale*, Padova, 2011, pp. 230-231; A. GERMANÒ, E. ROOK BASILE, *Il diritto dei mercati dei prodotti agricoli nell’ordinamento internazionale*, op. cit., pp. 37 ss.; A. LIGUSTRO, P. PICONE, *Diritto dell’Organizzazione mondiale del commercio*, op. cit., pp. 174 ss.; M.J. TREBILCOCK, *Advanced Introduction to International Trade Law*, Cheltenham, 2015, pp. 61 ss.; P. VAN DEN BOSSCHE, W. ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, Cambridge, 2013, pp. 40 ss.

l'introduzione temporanea di diritti doganali che gravano sulle importazioni. Tuttavia, ciò che deve essere tutelato è un interesse di tipo collettivo, rappresentato ad esempio dalla difesa di un preciso settore industriale nazionale<sup>117</sup>. L'Articolo VI statuisce infatti che “*the contracting parties recognize that dumping, by which products of one country are introduced into the commerce of another country at less than the normal value of the products, is to be condemned if it causes or threatens material injury to an established industry in the territory of a contracting party or materially retards the establishment of a domestic industry*”.

L'Articolo 3.1 dell'Accordo relativo all'applicazione dell'Articolo VI del GATT 1994<sup>118</sup> identifica gli elementi con cui determinare il grado di pregiudizio: a) il volume delle importazioni oggetto di dumping, oltre all'effetto delle importazioni oggetto di dumping sui prezzi dei prodotti simili sul mercato interno; b) l'impatto delle importazioni oggetto di dumping sui produttori nazionali e sull'industria nazionale<sup>119</sup>.

Un concetto centrale per poter comprendere l'Articolo VI del GATT 1994 è il “valore normale” (*normal value*). La disciplina antidumping viene utilizzata come strumento di difesa da parte di un Paese importatore qualora un prodotto sia immesso nel proprio mercato nazionale ad un prezzo inferiore rispetto a quello

---

<sup>117</sup> Cfr.: F. GALGANO, F. MARRELLA, *Diritto del commercio internazionale, op. cit.*, p. 264. Sul tema dell'antidumping nel quadro GATT/WTO, si vedano anche: D. BONI, *Accordi OMC, norme comunitarie e tutela giurisdizionale*, Milano, 2008, pp. 291 ss.; G. CONTALDI, *Diritto europeo dell'economia*, Torino, 2019, pp. 157 ss.; P. DE BAERE, C. DU PARC, I. VAN DAMME, *The WTO Anti-Dumping Agreement. A Detailed Commentary*, Cambridge, 2021; C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Manual de derecho tributario, op. cit.*, p. 1040; A. LIGUSTRO, P. PICONE, *Diritto dell'Organizzazione mondiale del commercio, op. cit.*, pp. 254 ss.; P.F.J. MACRORY, *The Anti-dumping Agreement*, in A.E. APPLETON, P.F.J. MACRORY, M.G. PLUMMER (a cura di), *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*, Vol. I, New York, 2005, pp. 485 ss.; S. SILINGARDI, *La disciplina delle misure di difesa commerciale*, in G. VENTURINI (a cura di), *L'Organizzazione Mondiale del Commercio*, Milano, 2015, pp. 63 ss.; R. SOPRANO, *L'accordo antidumping nel diritto dell'Organizzazione mondiale del commercio*, Milano, 2013; E. VERMULST, *The WTO Anti-Dumping Agreement: A Commentary*, Oxford, 2005; L. VOGEL, *Antidumping Law*, Parigi, 2020.

<sup>118</sup> L'Accordo relativo all'applicazione dell'articolo VI del GATT 1994 è parte dell'Allegato 1A dell'Accordo istitutivo del WTO. L'Accordo relativo all'applicazione dell'Articolo VI del GATT 1994 venne approvato con Decisione del Consiglio 80/271/CEE del 10 Dicembre 1979, in seguito agli Accordi del Tokyo Round del 1973-1979.

<sup>119</sup> La definizione di industria nazionale è presente nell'articolo 4 dell'Accordo relativo all'applicazione dell'Articolo VI del GATT 1994.

“normale”, ossia ad un prezzo (molto) più basso rispetto a quello praticato correntemente nel commercio ordinario.

A supporto di quanto evidenziato nell'Articolo VI del GATT 1994 interviene l'Articolo 2.1 dell'Accordo relativo all'applicazione dell'Articolo VI del GATT 1994 nel quale si precisa che un prodotto è oggetto di dumping se viene immesso in commercio da un Paese in un altro ad prezzo inferiore al suo valore normale. Quindi esistono le condizioni per identificare una forma di dumping qualora il prezzo di esportazione di un prodotto risulti essere inferiore al prezzo applicato nell'ambito di normali operazioni commerciali.

Come propriamente osservato da Armella, i dazi antidumping, “pur essendo dazi doganali intimamente connessi all'importazione, assolvono una funzione non propriamente tributaria, bensì sanzionatoria verso gli atti di concorrenza sleale e di protezione del mercato interno. Tali misure vengono applicate alle importazioni con l'intento specifico di parificare il prezzo del prodotto oggetto di importazione con il valore di un prodotto ad esso simile”<sup>120</sup>. Per ciò che concerne la disciplina antidumping nella UE, il legislatore europeo ha in più occasioni precisato che i dazi antidumping vengono applicati in caso di grave pregiudizio materiale o di danno ad un determinato settore industriale della UE<sup>121</sup>. L'istituzione (e la relativa applicazione) di un dazio antidumping si basa essenzialmente su una duplice condizione: 1) l'esistenza di effettive pratiche antidumping; 2) l'identificazione di un possibile pregiudizio che arrechi un danno ad un settore industriale all'interno dell'UE<sup>122</sup>.

L'Articolo 207 del TFUE prevede espressamente che l'UE può utilizzare misure di difesa commerciale in caso di dumping o di sovvenzioni; l'UE può fronteggiare e correggere le pratiche commerciali sleali dei Paesi esportatori con l'obiettivo di ristabilire condizioni di parità nel mercato. In ogni caso deve essere

---

<sup>120</sup> S. ARMELLA, *Diritto doganale, op. cit.*, p. 53. Armella tratta lo stesso tema anche in: ID., *I dazi doganali, op. cit.*, pp. 1040 ss.

<sup>121</sup> Sui dazi antidumping si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 28 Febbraio 2008. Causa C-263/06: Carboni e derivati Srl c. Ministero dell'Economia e delle Finanze e Riunione Adriatica di Sicurtà SpA.

<sup>122</sup> Cfr.: F. GALGANO, F. MARRELLA, *Diritto del commercio internazionale, op. cit.*, p. 265.

individuato un equilibrio tra la necessità di tutelare le imprese europee e l'impatto che le misure di difesa possono avere sui consumatori<sup>123</sup>.

Mediante il Regolamento 1036/2016 è stato abrogato e rifiuto il Regolamento 1225/2009 relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di dumping da parte di paesi non membri della UE. All'Articolo 1 del Regolamento 1036 del 2016 si statuisce che "un dazio antidumping può essere imposto su qualsiasi prodotto oggetto di dumping la cui immissione in libera pratica nella Comunità causi un pregiudizio. Un prodotto è considerato oggetto di dumping quando il suo prezzo all'esportazione nella Comunità è inferiore ad un prezzo comparabile del prodotto simile, applicato nel Paese esportatore nell'ambito di normali operazioni commerciali"<sup>124</sup>. Inoltre, lo stesso regolamento nel Considerando 5 evidenzia l'importanza di "fissare norme chiare e circostanziate sul calcolo del valore normale"<sup>125</sup>.

Per ciò che concerne la valutazione e l'accertamento del pregiudizio, l'Articolo 3.2 del Regolamento 1036/2016 precisa che si debba procedere sulla base di "prove positive"; in particolare viene richiesto di esaminare: a) il volume delle importazioni oggetto di dumping e dei loro effetti sui prezzi dei prodotti simili sul mercato dell'UE; b) l'incidenza di tali importazioni sull'industria dell'UE<sup>126</sup>.

---

<sup>123</sup> Cfr.: F. MARTINES, *La politica commerciale comune*, op. cit., pp. 252-253.

<sup>124</sup> Sul tema si vedano *ex multis*: R. DEZA VILLASANZ, *Derecho aduanaero: vertiente tributaria y penal*, Siviglia, 2019, p. 28; R. SABINA, *Origem não-preferencial e medidas de política comercial não preferenciais*, in T. CARVALHAIS PEREIRA (a cura di), *Direito aduaneiro. Coletânea de textos*, Lisboa, 2022, pp. 74-75; L. VOGEL, *Droit antidumping depuis le règlement 2016-1036*, Parigi, 2016.

<sup>125</sup> La CEE istituì per la prima volta un meccanismo antidumping nel 1968 mediante il Regolamento 459/1968. La disciplina antidumping da allora è stata più volte modificata dal legislatore comunitario, soprattutto nel corso degli anni ottanta e novanta. Alcuni esempi sono stati i Regolamenti 2176/1984, 1761/1987, 2423/1988, 3283/1994 e 384/1996. Sul punto si vedano: J-F. BELLIS, I. VAN BAEL, *EU Anti-Dumping and Other Trade Defence Instruments*, Alphen aan den Rijn, 2011; D. DESIDERIO, M. GIFFONI, *Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale*, Torino, 2009, p. 66; F. PELACHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*, op. cit., pp. 207 ss.

<sup>126</sup> Nella 39° Relazione annuale della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio sulle attività antidumping, antisovvenzioni e di salvaguardia dell'UE e sull'utilizzo degli strumenti di difesa commerciale da parte di Paesi terzi nei confronti dell'UE nel 2020 (COM(2021) 496 final del 30 Agosto 2021), al punto 1.1. relativo al quadro generale delle attività di inchiesta (p. 3), si precisa che alla fine del 2020 nell'UE erano in vigore 150 misure di difesa commerciale, 99 delle quali relative a misure antidumping definitive.

### ***1.5.1 Alcune precisazioni sul concetto di dumping***

Per dumping, sotto un profilo generale, si intende una pratica sulla base della quale un'impresa tenta di introdurre in un mercato estero un prodotto ad un prezzo inferiore rispetto ai prezzi applicati sul mercato interno. Si tratta di uno strumento di lotta commerciale legata ad una discriminazione sul prezzo: si agisce sulle dinamiche di prezzo per penetrare e conquistare i mercati esteri<sup>127</sup>.

Si fa quindi riferimento a quelle imprese che vendono beni su un mercato estero ad un prezzo estremamente favorevole e talmente basso da non permettere ai produttori dello Stato nel quale i beni sono importati di poter competere<sup>128</sup>.

Si consideri inoltre che la differenza di prezzo tra il bene destinato al mercato interno e il bene che viene esportato può essere correlata alla chiusura del mercato interno alle importazioni; come risultato un'impresa è in grado di vendere un prodotto nel mercato interno ad un prezzo molto più elevato rispetto al prezzo che si troverebbe ad applicare qualora esistesse una forma di concorrenza a seguito della presenza di beni di importazione<sup>129</sup>.

In letteratura vengono identificate varie tipologie di dumping. Il dumping può essere in primo luogo collegato ad uno sfruttamento della manodopera; i beni vengono quindi realizzati in aree geografiche in cui il costo del lavoro è particolarmente basso e i livelli minimi di tutela dei lavoratori e di sicurezza nei luoghi di lavoro garantiscono costi produttivi molto contenuti. Oppure, ancor peggio, possono essere adottati sistemi produttivi in cui il lavoratore è ridotto in una condizione di semi-schiavitù e viene sfruttata la manodopera minorile. Tutto ciò va ad incidere sulla protezione sociale e sulla dignità del lavoratore. In questo caso si parla di dumping sociale.

---

<sup>127</sup> Il verbo “*to dump*” in inglese significa scaricare. Per una definizione di carattere generale si vedano: F. FLORA, *Dumping*, in *Enciclopedia italiana Treccani*, Roma, 1932 [Link: [https://www.treccani.it/enciclopedia/dumping\\_%28Enciclopedia-Italiana%29](https://www.treccani.it/enciclopedia/dumping_%28Enciclopedia-Italiana%29) - ultimo accesso 14 Ottobre 2021]; M. GERBINO, *Dumping*, in *Enciclopedia del diritto*, XIV, 1965; G. PRODI, *Dumping*, in *Dizionario di economia e finanza Treccani*, Roma, 2012 [Link: [https://www.treccani.it/enciclopedia/dumping\\_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29](https://www.treccani.it/enciclopedia/dumping_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29) - ultimo accesso: 20 Ottobre 2021]. Per un approfondimento del concetto di dumping, si rimanda ai saggi presenti in: D.R. NELSON, H. VANDENBUSSCHE (a cura di), *The WTO and Anti-Dumping*, Vol. I, Cheltenham, 2005.

<sup>128</sup> Cfr.: F. BALESTRIERI, D. MARINI, *Commercio internazionale. Normativa comunitaria e procedure doganali*, op. cit., p. 75.

<sup>129</sup> Cfr.: F. MARTINES, *La politica commerciale comune*, op. cit., p. 253.

Il livello molto contenuto del prezzo di vendita può essere anche riconducibile a tipologie produttive che non tengono conto della tutela ambientale, tanto da consentire di individuare forme di dumping ambientale. Per ridurre i costi di produzione, sono numerosi i casi di delocalizzazione produttiva in Paesi in cui la legislazione in materia ambientale è particolarmente elastica e permissiva, soprattutto in termini di gestione dei rifiuti, di emissioni di sostanze inquinanti (ossidi, polveri e composti organici volatili), o di limitato utilizzo di depuratori.

Si aggiunga che, sotto un profilo politico-monetario, un Paese può attribuire alle svalutazioni competitive un ruolo cardine per penetrare i mercati esteri. In un sistema monetario globale a cambi flessibili, a seguito di artifici come le svalutazioni competitive, un Paese può rendere particolarmente appetibili i prodotti esportati, favorendo così il suo export e la sua bilancia commerciale. In uno scenario simile si può ipotizzare l'esistenza di un dumping di tipo valutario<sup>130</sup>.

Inoltre, parte della dottrina dell'economia e del commercio internazionale tende a classificare il dumping sulla base della sua applicazione in termini temporali: il dumping sporadico e il dumping predatorio<sup>131</sup>.

Nel primo caso si tratta di vendite occasionali nei mercati esteri di beni a prezzi inferiori rispetto a quelli generalmente praticati nel mercato interno con uno scopo preciso: liberarsi delle merci rimaste invendute o in giacenza attraverso una vendita sottocosto, come può avvenire ad esempio per le merci in eccedenza o stoccate nei magazzini per un periodo di tempo prolungato.

Il dumping predatorio ha invece come obiettivo primario la penetrazione (in modo aggressivo) di un mercato estero e l'annientamento dei "competitors" esistenti, impedendo contemporaneamente anche l'entrata di nuovi produttori, così da ottenere il controllo del mercato di un determinato prodotto; nei casi più estremi possono essere instaurati dei regimi di monopolio o di quasi monopolio. È

---

<sup>130</sup> Sulle tripartizione della nozione di dumping in sociale, ambientale e monetario, si veda in particolare la "Parte prima" di P. FARAH, R. SOPRANO, *Dumping e antidumping. Una guida per le imprese di fronte alle sfide della globalizzazione*, Milano, 2009. Si veda altresì: A. SANTA MARIA, *Cina: regole internazionali e dumping sociale e monetario*, in *Diritto del commercio internazionale*, Vol. 17(4), 2003, pp. 675 ss.

<sup>131</sup> Si fa principalmente riferimento a Dominick Salvatore.

una strategia di dumping mediante la quale vengono danneggiati nel breve e nel medio periodo i produttori concorrenti con l'estromissione dal mercato, e nel lungo periodo i consumatori, obbligati ad acquistare i beni a prezzi elevati imposti dall'impresa monopolista.

Una tipologia di dumping che può essere applicata in modo prolungato nel corso del tempo è il dumping "persistente". Con questo tipo di dumping le grandi imprese (o gruppi di imprese) sono in grado di vendere i beni nel mercato interno a prezzi maggiorati rispetto ai beni esportati e venduti nei mercati internazionali. Come sottolineato da Salvatore, si tratta della tendenza di un monopolista interno che punta a massimizzare i profitti attraverso la vendita del bene nel mercato interno ad un prezzo molto più elevato rispetto ai mercati internazionali<sup>132</sup>.

Un ulteriore elemento da considerare per poter parlare di dumping sono i volumi di prodotto immessi in un mercato; ossia si può identificare una forma di dumping solo nel momento in cui in un Paese o in territorio doganale si verificano ricorrenti importazioni di ingenti quantitativi di un prodotto venduto ad un prezzo inferiore a quello normale, con conseguente danno arrecato ai produttori locali<sup>133</sup>. Spesso si tratta di beni che vengono prodotti facendo ampio ricorso alle economie di scala, come nel caso dei materiali siderurgici o di prodotti standardizzati e legati alla produzione di massa (ad esempio ceramiche o telai di biciclette).

Per questa serie di ragioni un Paese necessita di strumenti di tipo difensivo con cui contrastare e impedire pratiche commerciali distorsive come il dumping<sup>134</sup>.

Il dumping, tuttavia, non è solo una pratica sleale per competere sui mercati internazionali e per danneggiare un certo mercato, ma può identificarsi

---

<sup>132</sup> Cfr.: D. SALVATORE, *Economia internazionale*, op. cit., pp. 333-334.

<sup>133</sup> Cfr.: F. BALESTRIERI, D. MARINI, *Commercio internazionale. Normativa comunitaria e procedure doganali*, op. cit., p. 76.

<sup>134</sup> Sul dumping come pratica distorsiva del mercato, si vedano ad esempio: F. BICKEL, *Customs Unions in the WTO. Problems with Antidumping*. *European Yearbook of International Economic Law*, Vol. 20, Cham, 2021, pp. 11 ss.; D. BIENEN, D. CIURIAK, T. PICARELLO, *Does Antidumping Address "Unfair" Trade?*, in *The International Trade Journal*, Vol. 28(3), 2014, pp. 195 ss.; A. SANTA MARIA, *Diritto commerciale europeo*, op. cit., pp. 411 ss.; M. ZANARDI, *Anti-dumping Law as a Collusive Device*, in *Canadian Journal of Economics*, Vol. 37(1), 2004, pp. 95 ss.

come una vera e propria politica di sviluppo di lungo periodo e come un fattore di crescita per grandi imprese votate ad un'espansione sui mercati globali<sup>135</sup>.

Il dumping come strategia commerciale mediante la quale le imprese cercano di penetrare specifici mercati porta anche a dover valutare il rapporto tra il prezzo del bene venduto e il ruolo del consumatore nei vari mercati. A tale proposito, si può fare una breve digressione sulla teoria della discriminazione di prezzo, attraverso cui è possibile vendere un bene a prezzi diversi in considerazione delle diverse caratteristiche dei consumatori/clienti. Infatti, nei mercati esistono più tipologie di consumatori/clienti, i quali sono disposti a pagare prezzi diversi per uno stesso bene. Già all'inizio del secolo scorso, Pigou aveva elaborato un modello economico in cui indicava una strategia commerciale basata su un ventaglio di prezzi da applicare a consumatori diversi. Quindi, per lo stesso bene o per beni simili, a seguito di valutazioni e analisi effettuate sulle varie tipologie di domanda del bene e sulle caratteristiche dei consumatori di quel bene, possono essere individuati più livelli di prezzo. La questione della discriminazione di prezzo ha rilievo soprattutto in presenza di un monopolista<sup>136</sup>. Come osservato da Robinson, “[w]hen a single seller is not subject to close competition, or when there is an agreement between rival sellers, price discrimination is more likely to occur”<sup>137</sup>.

### ***1.5.2 L'applicazione di misure antidumping nei confronti della Repubblica popolare cinese***

Misure antidumping sono state applicate dall'Unione Europea nei confronti della Repubblica popolare cinese fin dai primi anni novanta. La Cina è

---

<sup>135</sup> Cfr.: P. GRAMATICA, *Economia e tecnica degli scambi internazionali*, Milano, 2002, pp. 304-305.

<sup>136</sup> Sulla discriminazione di prezzo si vedano: M. ARMSTRONG, J. VICKERS, *Price Discrimination, Competition and Regulation*, in *Journal of Industrial Economics*, Vol. 41(4), 1993, pp. 335 ss.; C. BERETTA, *Una nota sulla storia della teoria della discriminazione dei prezzi*, in *Rivista internazionale di scienze sociali*, n. 1, 1983, pp. 6-7; P. JANNACCONE, *Il dumping e la discriminazione dei prezzi*, in *La riforma sociale*, Vol. XXV(3), 1914, pp. 234 ss.; G. NORMAN (a cura di), *The Economics of Price Discrimination*, Cheltenham, 1999; A.C. PIGOU, *Monopoly and Consumers' Surplus*, in *Economic Journal*, Vol. 14(55), 1904, pp. 388 ss.; ID., *The Economics of Welfare*, Londra, 1920.

<sup>137</sup> J. ROBINSON, *The Economics of Imperfect Competition*, Londra, 1969, p. 180.



stata difatti più volte accusata dall'UE, oltre che dai tre Paesi NAFTA, oggi USMCA (Stati Uniti, Messico e Canada)<sup>138</sup>, di fare uso di “*predatory-price measures*” e di invadere i mercati europei e nordamericani con prodotti commercializzati ad un prezzo molto più basso rispetto a quello comunemente applicato nei mercati mondiali<sup>139</sup>.

Va notato che a partire dall'inizio del nuovo millennio e in coincidenza dell'entrata della Repubblica popolare cinese nel WTO nel 2001, per scongiurare una saturazione dei mercati a seguito di un'invasione di merci a basso prezzo con origine cinese, l'UE ha applicato una serie di misure antidumping su una pluralità di prodotti siderurgici (come nel caso dei laminati di alluminio, ferro e acciaio o degli elementi di fissaggio in ferro o acciaio)<sup>140</sup>, sui pannelli fotovoltaici di silicio, sulle piastrelle di ceramica e sui telai delle biciclette importati dalla Cina.

Particolarmente interessante è proprio l'ultimo caso citato, ossia quello dei telai delle biciclette di origine cinese. Su tali beni vengono applicate misure antidumping fin dal 1993; infatti il Consiglio mediante il Regolamento 2474/1993 istituì un dazio antidumping del 30,6%, elevato al 48,5% nel 2005 dal Regolamento 1095/2005.

La Cina ha tuttavia cercato di aggirare ed eludere i dazi antidumping imposti dall'UE sia spedendo i telai da altri Paesi asiatici, quali Cambogia, Filippine, Indonesia, Malaysia, Pakistan e Sri Lanka, sia appoggiandosi a Paesi del Mediterraneo con i quali l'UE ha stipulato accordi commerciali di natura preferenziale (*in primis* la Tunisia).

---

<sup>138</sup> In merito all'area di libero scambio del Nord America (NAFTA/USMCA), si veda *infra*: Capitolo 3.

<sup>139</sup> Sul tema si vedano: X. HU, D. WATKINS, *The evolution of Trade Relationships between China and the EU since the 1980s*, in *European Business Review*, Vol. 99(3), 1999, pp.154 ss.; Y. LUO, *Anti-dumping in the WTO, the EU, and China*, Alphen aan den Rijn, 2010.

<sup>140</sup> Mediante i Regolamenti di esecuzione 2021/582 del 9 Aprile 2021 e 2021/1784 dell'8 Ottobre 2021, la Commissione Europea ha introdotto dazi antidumping sui laminati piatti di alluminio (voce doganale 7606 e 7607) di origine della Repubblica popolare cinese. Con il Regolamento di esecuzione 2022/191 del 16 Febbraio 2022 sono state inoltre adottate una serie di misure antidumping, con dazi che oscillano tra il 22,1% e l'86,5% a seconda del produttore, su specifici elementi di fissaggio in ferro o acciaio, classificati con voce doganale 7318 (viti, dadi e rondelle) e aventi origine cinese (punto 598 e secondo paragrafo dell'Articolo 1 del Regolamento 191 del 2022).

L'Unione Europea ha risposto alle tattiche elusive cinesi mediante il Regolamento di esecuzione 2019/1379 del 28 Agosto 2019, con cui ha confermato il dazio antidumping del 48,5% per 5 anni, cioè fino al 2024, ed ha esteso i dazi antidumping anche alle biciclette provenienti<sup>141</sup> da Cambogia, Filippine, Indonesia, Malaysia, Pakistan, Sri Lanka e Tunisia, indipendentemente dal fatto che l'origine dichiarata fosse cinese o di questi Paesi<sup>142</sup>. Inoltre con il Regolamento di esecuzione 2020/45 del 20 Gennaio 2020 è stata ampliata la portata del Regolamento di esecuzione 1379 del 2019: i dazi antidumping possono essere infatti applicati anche alle importazioni di parti e componenti di biciclette aventi origine cinese. Provvedimenti di natura analoga hanno interessato altresì le "e-bike", ossia le biciclette a pedalata assistita, prodotte nella Repubblica popolare cinese. Col fine di tutelare i produttori europei, attraverso i Regolamenti di esecuzione 2019/72 e 2019/73 del 17 Gennaio 2019 sono stati introdotti pesanti dazi antidumping sulle e-bike aventi origine cinese<sup>143</sup>.

---

<sup>141</sup> Origine e provenienza sono due concetti che nel diritto doganale non devono mai essere confusi e non devono mai essere utilizzati come dei sinonimi. Sinteticamente, l'origine fa riferimento al luogo di produzione o di trasformazione sostanziale del bene (oppure di trasformazione sufficiente se si considera l'origine preferenziale), mentre per provenienza si intende il luogo di partenza e di spedizione della merce. Sul tema si veda *infra*: Capitolo 3.

<sup>142</sup> Sulle alterazioni dei flussi commerciali per evitare i dazi antidumping, si veda: R. SABINA, *Origem não-preferencial e medidas de política comercial não preferenciais*, *op. cit.*, pp. 76-78.

<sup>143</sup> Nella UE i telai delle biciclette in alluminio, carbonio e resine artificiali vengono classificati in forma di nomenclatura combinata (NC) con il codice 87149110, le biciclette a pedalata assistita sono classificate con il codice TARIC 8711609010. Sui criteri di classificazione e sui codici NC e TARIC, si veda *infra*: Capitolo 3.

## **CAPITOLO 2 – Valutazioni sulle fonti, sull’obbligazione doganale e sulle dinamiche delle operazioni di importazione**

SOMMARIO: 2.1 La ricostruzione delle fonti del diritto doganale della UE - 2.2 La nozione di obbligazione doganale - 2.2.1 Segue: il soggetto passivo - 2.3 Aspetti generali dell’obbligazione doganale nella normativa unionale - 2.3.1 Segue: il locus - 2.3.2 La responsabilità in solido - 2.3.3 Il “no duty drawback” - 2.4 Lineamenti generali in tema di importazione definitiva - 2.4.1 L’immissione in libera pratica - 2.4.2 L’immissione in consumo - 2.5 Inquadramento dei regimi sospensivi - 2.5.1 Segue: i transiti - 2.5.1.1 Segue: i transiti unionali – 2.5.1.2 Segue: la Convenzione TIR

### **2.1 La ricostruzione delle fonti del diritto doganale della UE**

Il Regolamento 2913 del 1992, ossia il codice doganale comunitario (CDC), e il Regolamento 2454 del 1993 relativo alle disposizioni applicative (DAC)<sup>144</sup>, hanno costituito la base normativa doganale dell’UE per quasi 25 anni, dal 1992 fino alla loro completa abrogazione datata primo Maggio 2016.

Come si può evincere dall’anno dell’entrata in vigore del CDC (1992), il Trattato di Maastricht ha avuto un’influenza non certo trascurabile in fase di definizione dei contenuti normativi del CDC e del suo regolamento applicativo. Proprio a partire dai primi anni novanta si iniziò a valutare la creazione di un sistema organico di norme doganali che potesse andare oltre l’applicazione di una pluralità di regolamenti fino ad allora utilizzati per gestire la materia doganale<sup>145</sup>.

Con l’inizio del nuovo millennio la Commissione decise di avviare una revisione e un’innovazione dell’impianto normativo in materia doganale tenendo

---

<sup>144</sup> Regolamento 2454/93 della Commissione del 2 Luglio 1993 che fissa talune disposizioni d’applicazione del Regolamento 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario.

<sup>145</sup> Cfr.: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, op. cit., p. 121. Sul tema si vedano anche: R. DE DEUS, *O direito aduaneiro da União - O novo código aduaneiro da União*, in T. CARVALHAIS PEREIRA (a cura di), *Temas de direito aduaneiro*, Coimbra. 2017, pp. 17 ss.; M. SCUFFI, F. VISMARA, *Il Codice doganale dell’Unione. Commento sistematico*, op. cit., pp. 5-6.

conto dei principi alla base della Convenzione di Kyoto del 1973, così come emendata nel 1999 (*Revised Kyoto Convention - RKC*)<sup>146</sup>.

L'attuale sistema normativo doganale della UE è costituito dal Regolamento 952 del 9 Ottobre 2013, indicato come il Codice doganale dell'UE (da ora CDU), e da due ulteriori regolamenti integrativi: il Regolamento delegato 2446 del 2015 (RD) e il Regolamento di esecuzione 2447 del 2015 (RE)<sup>147</sup>.

Va precisato che il Regolamento 952 del 2013 è stato applicato in modo parziale per quasi due anni e mezzo dalla sua entrata in vigore; difatti da Ottobre 2013 fino a Maggio 2016 si è continuato a fare riferimento anche alle disposizioni del Regolamento 2913/1992 (CDC) e del DAC. Per poter meglio gestire la transizione tra la vecchia e la nuova disciplina, soprattutto alla luce della complessità delle questioni affrontate e del periodo di “interregno” tra CDC e CDU<sup>148</sup>, venne emanato un regolamento delegato relativo alle norme transitorie per l'applicazione del CDU: il Regolamento 341 del 2016<sup>149</sup>. Il legislatore

---

<sup>146</sup> L'UE ha aderito ufficialmente alla RKC mediante la Decisione 231 del 17 Marzo 2003. Dai Considerando 3 e 5 della Decisione 231 del 2003 emerge che grazie all'attuazione dei principi presenti nella RKC è ipotizzabile un miglioramento dell'efficienza e dell'efficacia delle amministrazioni doganali, oltre ad una riduzione dei tempi di sdoganamento delle merci, soprattutto facendo ricorso a procedure doganali chiare, all'*information technology* (IT) e a tecniche di controllo doganale basate sulla valutazione dei rischi e sulle revisioni contabili.

<sup>147</sup> Sulle fonti del diritto doganale dell'UE, si vedano *ex multis*: P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Le imposte indirette*, op. cit., p. 120; T. CARVALHAIS PEREIRA, *Direito aduaneiro europeu. Vertente tributária*, op. cit., pp. 25 ss.; A. DI SALVO, *Elementi di diritto doganale*, in E. DELLA VALLE (a cura di), *Elementi di diritto tributario internazionale e dell'Unione Europea*, Torino, 2021, pp. 153 ss.; M. PROCOPIO, *Il sistema tributario italiano. Parte generale*, Tomo I, Milano, 2018, pp. 926 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, op. cit., pp. 327-328; F. VISMARA, *Corso di diritto doganale*, op. cit., pp. 9 ss. In merito alle fonti doganali nazionali, si fa principalmente riferimento al TULD, al D. Lgs. 374 del 1990 con cui sono stati aggiornati gli istituti doganali e le procedure di accertamento, e al D. Lgs. 472 del 1997 in materia di sanzioni amministrative tributarie. Si considerino inoltre una serie di Decreti ministeriali sulla semplificazione delle procedure di accertamento e di visita fiscale delle merci in entrata nel territorio doganale (548 del 1992 e 254, 255, 256 del 1994). Sul punto, si veda: C. FRANZOSO, *I tributi doganali*, op. cit., p. 650.

<sup>148</sup> Sulla transizione dal CDC al CDU, si vedano: S. ARMELLA, *Diritto doganale*, op. cit., p. 24; P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, op. cit., pp. 122 ss.; F. CERIONI, *Entrato in vigore il codice doganale dell'Unione Europea*, in *Corriere tributario*, n. 46, 2013, pp. 3648 ss.; V. MERCURIO, *Lezioni di diritto doganale tributario*, Bologna, 2021, pp. 26-27; L. SCARCELLA, *Obbligazioni doganali pregresse all'entrata in vigore del CDU: i profili intertemporali al vaglio della Corte di Giustizia*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4, 2021, pp. 1880-1882.

<sup>149</sup> Come precisato dall'Articolo 1 del Regolamento 341/2016, si prevede infatti che detto regolamento stabilisca “misure transitorie relative ai mezzi per lo scambio e l'archiviazione di dati

europeo aveva in realtà già cercato di modernizzare la disciplina doganale nel corso del 2008 attraverso il Regolamento 450/2008, indicato come Codice doganale aggiornato (CDA). La riforma tuttavia si rivelò solo parziale e incompleta, in quanto l'efficacia del Regolamento 450 rimase sospesa fino al 2013; inoltre il CDA non venne mai affiancato da un nuovo regolamento attuativo e applicativo, in sostituzione del DAC del 1993<sup>150</sup>.

## 2.2 La nozione di obbligazione doganale

Come già precisato nel precedente capitolo, fin dall'antichità il presupposto del dazio è legato ad un preciso concetto: il bene deve attraversare un confine, una linea di demarcazione. In modo più concreto si può parlare di attraversamento di una frontiera nazionale o dell'entrata delle merci in un territorio doganale. È quindi reputata necessaria l'esistenza di uno scambio *cross-border*<sup>151</sup>. Tuttavia l'attraversamento di una linea di confine tra due Stati non appare la sola condizione per analizzare il presupposto dei dazi doganali.

Esaminando l'importazione, Uckmar (*et. al.*) sostengono che facendo riferimento ad una ricostruzione giuridica del concetto di dazio, due siano i presupposti dell'obbligazione doganale: uno oggettivo, ossia l'immissione in libera pratica, e l'altro soggettivo, corrispondente all'individuazione del soggetto passivo dell'obbligazione doganale. Il solo attraversamento di un confine non è quindi reputato sufficiente, in quanto è necessario prendere in esame anche la destinazione doganale delle merci, o i regimi doganali, per utilizzare la terminologia presente nel Codice doganale vigente<sup>152</sup>. Inoltre, il rapporto di imposta "si realizza al verificarsi di un elemento fattuale (l'attraversamento della

---

di cui all'Articolo 278 del codice fino a quando i sistemi elettronici necessari per l'applicazione delle disposizioni del codice non siano operativi".

<sup>150</sup> Sul punto, si vedano: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, *op. cit.*, p. 117; A. DI SALVO, *Elementi di diritto doganale*, *op. cit.*, p. 166.

<sup>151</sup> Cfr.: A. ARENA, F. BESTAGNO, G. ROSSOLILLO, *Mercato unico e libertà di circolazione nell'Unione Europea*, Torino, 2020, pp. 31 ss.

<sup>152</sup> Cfr.: G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, *op. cit.*, pp. 133 e 406-407. Sul tema si vedano anche: C. CORRADO OLIVA, *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto europolitico e principi costituzionali*, *op. cit.*, p. 161; A. LO NIGRO, *Lo svolgimento del rapporto doganale*, *op. cit.*, p. 244; M. PROCOPIO, *Il sistema tributario italiano. Parte generale*, *op. cit.*, pp. 931-932.

linea doganale) e di una determinazione di volontà, cioè la destinazione al consumo, che è attribuita tramite la dichiarazione doganale”<sup>153</sup>.

Si può quindi ritenere che la volontà dell’operatore sia centrale: l’operatore deve essere in grado di attribuire una destinazione doganale alle merci<sup>154</sup>. Due sono pertanto gli elementi che richiedono particolare attenzione e che hanno rilevanza. Il primo è la manifestazione della volontà; l’altro è relativo alle destinazioni, o più propriamente, ai regimi doganali. Mettendo in relazione i due aspetti, si può concludere che con la volontà si sottolinea un’intenzione precisa: dare una destinazione alle merci, o come già indicato, attribuire un regime doganale alle merci, se si considera l’impianto semantico del CDU.

Come rilevato da Vismara, nell’obbligazione doganale “si esplicita e si realizza il rapporto fondamentale tra autorità doganale e soggetti che intervenendo a vario titolo nell’operazione doganale assumono la veste di debitore”<sup>155</sup>. In caso di importazione l’obbligazione doganale sorge al momento della dichiarazione, ossia quando l’autorità doganale recepisce ciò che il dichiarante presenta con il fine di svincolare le merci<sup>156</sup>.

Sull’argomento, Boria chiarisce che il presupposto del tributo non si considera avverato se la destinazione doganale della merce dovesse essere modificata prima del rilascio oppure della consegna del bene, e quindi se il bene non fosse più destinato ad essere immesso in consumo in uno degli Stati membri<sup>157</sup>.

A quanto finora indicato si aggiunga che i dazi doganali costituiscono l’oggetto dell’obbligazione doganale ed individuano il *quantum* che deve essere

---

<sup>153</sup> G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE’ CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 134.

<sup>154</sup> Sulle destinazioni doganali si rimanda alla dottrina consolidata, come ad esempio: S. FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982.

<sup>155</sup> F. VISMARA, *L’obbligazione doganale nel diritto dell’Unione Europea*, op. cit., p. 3.

<sup>156</sup> Cfr.: *Ibid.*, p. 17. Vismara a proposito cita la sentenza della Corte di Giustizia UE del 15 Settembre 2011. Causa C-138/10: DP grup EOOD c. Direktor na Agentsia Mitnitsi. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Administrativen sad Sofia-grad - Bulgaria. Nel paragrafo 35 della sentenza si precisa che “[l]a dichiarazione in dogana costituisce di conseguenza, come risulta dall’art. 4, punto 17, del codice doganale [CDC, non più vigente], l’atto con il quale il dichiarante manifesta, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare una merce ad un determinato regime doganale”.

<sup>157</sup> Cfr.: P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, op. cit., p. 375.

corrisposto da parte del debitore, ossia da parte del soggetto passivo. In maniera sintetica, l'obbligazione doganale consiste nell'obbligo di un soggetto debitore (il soggetto passivo) di corrispondere il *quantum* del dazio ad un soggetto creditore, ossia alle autorità doganali e amministrative competenti<sup>158</sup>.

L'obbligazione doganale sorge pertanto nel momento in cui la merce viene dichiarata in dogana e si estingue con il pagamento dei diritti d'importazione<sup>159</sup>; in linea generale, quindi, l'estinzione dell'obbligazione coincide con il pagamento dei dazi se si fa specifico riferimento all'immissione in libera pratica<sup>160</sup>.

---

<sup>158</sup> Cfr.: F. VISMARA, *Corso di diritto doganale*, op. cit., p. 41. Viene inoltre evidenziato che l'obbligazione doganale, oltre ad essere certa ed esigibile, deve essere anche liquida e determinata nel suo ammontare, Si ha un rimando alla giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cass. sez. un., 13 Settembre 2016, n. 17898). Per un approfondimento sull'obbligazione doganale e sulla determinazione dei dazi, si vedano: A. DI SALVO, *Elementi di diritto doganale*, op. cit., pp. 173 ss.; F. VISMARA, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione Europea*, op. cit., pp. 41 ss.

<sup>159</sup> Cfr.: R. BAGGIO, L. TOSI, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, op. cit., pp. 144-145. Sul punto si vedano anche: F. CERIONI, *Gli elementi caratteristici dell'obbligazione doganale*, op. cit., pp. 196 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, op. cit., p. 333. Sulla nascita dell'obbligazione doganale è necessario considerare il contenuto della sentenza della Corte di Giustizia del 18 Maggio 2017 (causa C-154/16): *Latvijas Dzēlceļš VAS c. Valsts ieņēmumu dienests*. Tale sentenza è già stata citata a proposito del tema dell'IVA all'importazione (*supra*).

<sup>160</sup> Nel CDU al primo paragrafo dell'Articolo 124 vengono elencate una serie di ipotesi di estinzione dell'obbligazione doganale, oltre al pagamento del dazio all'importazione e al caso in cui l'obbligazione doganale sia sorta ma venga dichiarata inesigibile a seguito di "insolubilità del debitore constatata per via giudiziaria". Tra le vicende estintive dell'obbligazione doganale possono essere menzionate, a titolo esemplificativo, l'impossibilità di notificare al debitore l'obbligazione doganale in conformità dei termini di prescrizione indicati dall'Articolo 103 del CDU (lettera a), lo sgravio dell'importo del dazio (lettera c), la confisca e il sequestro delle merci soggette a dazio (lettera e), oppure la distruzione sotto sorveglianza doganale e l'abbandono allo Stato (lettera f). Nel primo paragrafo vengono individuate anche ipotesi più articolate; l'obbligazione doganale può difatti estinguersi se le merci in importazione vengono dichiarate per un regime doganale che comporta l'obbligo di pagare un dazio, ma la dichiarazione in dogana viene invalidata (lettera d), oppure "quando la scomparsa delle merci o l'inosservanza degli obblighi derivanti dalla normativa doganale è dovuta alla distruzione totale o alla perdita irrimediabile delle merci per una causa inerente alla loro stessa natura, per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o per ordine delle autorità doganali" (lettera g). Altresì, vale la pena considerare il contenuto del secondo paragrafo dell'Articolo 124 del CDU, nel quale si precisa che "[n]ei casi di cui al paragrafo 1, lettera e), l'obbligazione doganale non è tuttavia considerata estinta ai fini delle sanzioni applicabili alle infrazioni doganali, qualora la legislazione di uno Stato membro preveda che i dazi all'importazione o all'esportazione o l'esistenza di un'obbligazione doganale costituiscano la base per la determinazione delle sanzioni". In merito al paragrafo 2 dell'Articolo 124 del CDU, nella sentenza del 7 Aprile 2022 (Causa C-489/20: *UB c. Kauno teritorinė muitinė*) la Corte di Giustizia della UE ha dichiarato che l'Articolo 124, paragrafo 1, lettera e) del CDU "deve essere interpretato nel senso che l'obbligazione doganale si estingue in una situazione in cui merci siano sequestrate e successivamente confiscate dopo essere già state introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione Europea". Per un approfondimento dei primi due paragrafi dell'Articolo 124 del CDU si rimanda a: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, op. cit., pp. 516-519; T. CARVALHAIS PEREIRA, *Direito*

É pure evidente che se non esiste l'oggetto, l'obbligazione doganale non può sorgere. Si può citare a questo proposito il caso analizzato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 15 Luglio 2010 (causa C-234/09)<sup>161</sup>. La pronuncia è legata all'errore di un operatore doganale che attribuì ad una stessa merce due regimi doganali; ovviamente uno dei due regimi attivati ha come oggetto una merce non esistente, e conseguentemente l'obbligazione doganale risulta priva di oggetto. In particolare la Corte ha dichiarato che qualora uno speditore autorizzato generi per errore due regimi di transito esterno per una sola e medesima merce, “[...] il regime soprannumerario, avendo ad oggetto una merce non esistente, non può comportare la nascita di un'obbligazione doganale [...]”<sup>162</sup>.

### **2.2.1 Segue: il soggetto passivo**

In termini di obligatorietà, il soggetto debitore deve rispondere davanti ad un creditore di un impegno, pertanto la struttura dell'obbligazione doganale ricalca un rapporto di natura obligatoria, così come avviene in una qualunque obbligazione civilistica. Nel caso dell'obbligazione doganale a seguito di un'importazione, il creditore risulta essere lo Stato nazionale, il quale, come soggetto attivo, si adopera per la riscossione del tributo attraverso i suoi organismi e funzionari. Se prendiamo in esame il contesto della Unione Europea, il Paese membro assume il ruolo di esattore per l'Unione in quanto riscuote i dazi, cioè risorse proprie del bilancio della UE<sup>163</sup>.

In tema di soggetto passivo dell'imposta doganale, sotto un profilo storico-comparativo<sup>164</sup>, nella Legge doganale italiana del 1940 all'Articolo 5 si

---

*aduaneiro europeu. Vertente tributária, op. cit.*, pp. 209-211; F. VISMARA, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione Europea, op. cit.*, pp. 113-118.

<sup>161</sup> Sentenza della Corte del 15 Luglio 2010. Causa C-234/09: Skatteministeriet c. DSV Road A/S. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Vestre Landsret - Danimarca.

<sup>162</sup> Sul tema si veda: F. VISMARA, *Corso di diritto doganale, op. cit.*, p. 115.

<sup>163</sup> Si veda il commento di Vincenzo De Deo sulla nascita dell'obbligazione doganale (articoli 77 e ss. del CDU), in P. MAROTTA, F. MARRELLA (a cura di), *Codice doganale dell'Unione Europea commentato*, Milano, 2019, p. 268.

<sup>164</sup> Sul tema si rimanda alla dottrina degli anni trenta e quaranta del secolo scorso, in particolare si considerino: A. CUTRERA, *Principi di diritto e politica doganale, op. cit.*; M. DI LORENZO, *Corso di diritto doganale, op.cit.*; D. MONTINI, *La legge doganale commentata, Titolo XI (Dei reati doganali)*, Milano, 1940; A. PESENTI, *I soggetti passivi della obbligazione doganale*, Padova, 1934.



prevedeva che al pagamento dell'imposta fossero obbligati il proprietario della merce e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce fosse stata importata oppure esportata. Inoltre, veniva specificato che “[p]er il soddisfacimento dell'imposta, lo Stato, oltre ai privilegi stabiliti dalla legge, ha il diritto di ritenzione sulle merci che sono oggetto dell'imposta stessa. Il diritto di ritenzione può essere esercitato anche per il soddisfacimento di ogni altro credito dello Stato inerente alle merci oggetto di operazioni doganali”.

Particolarmente interessanti in dottrina sono le posizioni secondo cui è piuttosto problematico tentare di inquadrare i soggetti passivi dei dazi all'interno delle categorie tradizionali dei soggetti passivi d'imposta del diritto tributario, soprattutto alla luce del fatto che la disciplina doganale della UE non considera tali categorie<sup>165</sup>.

Per chiarezza espositiva, va precisato che il soggetto passivo dell'obbligazione doganale risponde solo del pagamento dei dazi; la nascita di un obbligo di matrice doganale non presuppone la debenza dell'IVA all'importazione, in quanto, come già esaminato nel precedente capitolo, l'IVA all'importazione, secondo consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, non rientra nella fattispecie dei dazi all'importazione<sup>166</sup>.

In linea di principio, per poter individuare il soggetto passivo è sempre necessario partire dal fatto, poiché il fatto riveste un ruolo primario e imprescindibile nell'individuazione del soggetto passivo. Solamente attraverso il fatto si può risalire al soggetto passivo dell'obbligazione doganale. Non è quindi contemplabile effettuare alcuna operazione inversa, ossia partire dal soggetto per

---

<sup>165</sup> Tale orientamento si ritrova ad esempio in Corrado Oliva e Puri: C. CORRADO OLIVA, *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto eurounitario e principi costituzionali*, op. cit., p. 117; P. PURI, *I soggetti passivi nella disciplina dei dazi doganali*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013, pp. 201 ss. Corrado Oliva sottolinea inoltre che “[p]arimenti non semplice - e forse anche inutile - risulta la verifica circa la riferibilità del presupposto del tributo ai soggetti passivi, al fine di rispettare il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 cost.” (C. CORRADO OLIVA, *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto eurounitario e principi costituzionali*, op. cit., p. 118).

<sup>166</sup> Cfr.: A. DI SALVO, *Elementi di diritto doganale*, op. cit., p. 180. Al punto 20 dell'Articolo 5 del CDU i dazi all'importazione vengono definiti come quei dazi doganali che sono dovuti al momento dell'importazione delle merci. L'IVA all'importazione, avendo natura di tributo interno, non è classificabile come un dazio all'importazione (*supra*).

giungere al fatto. Il soggetto passivo si identifica come il punto di arrivo e non di partenza nella ricostruzione della fattispecie impositiva<sup>167</sup>.

Un possibile criterio di classificazione dei soggetti passivi dell'obbligazione doganale risulta essere la distinzione dei soggetti passivi dei dazi in tre macro-categorie: il dichiarante, cioè la persona che presenta la dichiarazione in dogana, ovvero la persona in nome della quale viene effettuata la dichiarazione (punto 15 dell'Articolo 5 del CDU); il rappresentante, il quale può essere diretto o indiretto (Articolo 18 del CDU); e il soggetto responsabile in caso di inosservanza delle norme doganali. I ruoli di questi tre soggetti possono anche sovrapporsi come nel caso del dichiarante e del rappresentante indiretto<sup>168</sup>.

Entrando più nel dettaglio, per ciò che concerne il principio della rappresentanza, ai sensi del primo comma dell'Articolo 18 del CDU, "chiunque può nominare un rappresentante doganale". Nello stesso articolo vengono identificate due tipologie di rappresentanza: diretta, "se il rappresentante doganale agisce in nome e per conto di un'altra persona", o indiretta, "se il rappresentante doganale agisce in nome proprio ma per conto di un'altra persona".

L'operatore, ogni volta che la normativa doganale richiede una dichiarazione o un atto di natura doganale, può quindi agire a titolo personale oppure può decidere di nominare un rappresentante diretto o indiretto<sup>169</sup>.

---

<sup>167</sup> Cfr.: C. CORRADO OLIVA, *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto eurounitario e principi costituzionali*, op. cit., p. 129; ID., *Soggetti passivi e soggetti responsabili dei dazi doganali*, in G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, C. GLENDI (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Tomo I, Padova, 2019, p. 430. A tale proposito Corrado Oliva cita le intuizioni e le riflessioni di Lavagna e Parlato: C. LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Rivista di diritto finanziario e di scienza delle finanze*, Vol. 20(1), 1961, pp. 3 ss.; A. PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Vol. II, Padova, 1994, pp. 393 ss.

<sup>168</sup> Cfr.: C. CORRADO OLIVA, *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto eurounitario e principi costituzionali*, op. cit., p. 119; ID., *Soggetti passivi e soggetti responsabili dei dazi doganali*, op. cit., pp. 446-447; P. PURI, *I soggetti passivi nella disciplina dei dazi doganali*, op. cit., pp. 206-207. Sul tema del soggetto passivo in dogana la letteratura è vasta, si vedano *ex multis*: R. ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, op. cit., pp. 282-283; G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 406; G. GIANGRANDE, *I tributi doganali*, op. cit., pp. 525-527; M. PROCOPIO, *Il sistema tributario italiano. Parte generale*, op. cit., p. 936; V. SCIPPACERCOLA, *L'obbligazione tributaria doganale: alla ricerca del soggetto passivo*, in *Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione*, 1988, pp. 553 ss.

<sup>169</sup> Cfr.: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., p. 424.

In tema di rappresentanza è importante fare alcune precisazioni. La prima riguarda il comma 1 dell'Articolo 19 del CDU, nel quale si chiarisce che nei rapporti con le autorità doganali, il rappresentante deve dichiarare di agire per la persona rappresentata e deve sempre specificare se sta agendo in qualità di rappresentante diretto o indiretto.

La seconda è relativa al fatto che il rappresentante diretto tende a non essere identificato come soggetto passivo dell'obbligazione doganale, in quanto presenta la dichiarazione doganale in nome e per conto di un altro soggetto (il rappresentato); in linea generale è proprio il rappresentato che va ad assumere le vesti di dichiarante e quindi di debitore. Il rappresentante diretto rimane pertanto estraneo alla fattispecie impositiva<sup>170</sup>.

Tuttavia, dalla lettura del secondo paragrafo del comma 3 dell'Articolo 77 del CDU si deduce che il rappresentante diretto debba rispondere dell'obbligazione doganale, e quindi divenga parte debitrice, qualora abbia presentato in dogana una dichiarazione con dati inesatti o errati, avendo contezza di tali errori e comportando di conseguenza la mancata (o parziale) riscossione dei dazi dovuti<sup>171</sup>.

Nel dettaglio, il comma 3 dell'Articolo 77 del CDU al secondo paragrafo dispone che “[q]uando una dichiarazione in dogana [...] è redatta in base a dati che determinano la mancata riscossione totale o parziale dei dazi all'importazione, la persona che ha fornito i dati necessari per la stesura della dichiarazione ed era, o avrebbe dovuto ragionevolmente essere, a conoscenza della loro erroneità è anch'essa debitrice”. Inoltre sempre il terzo comma dell'Articolo 77, al primo paragrafo, sottolinea un altro aspetto centrale: è vero che il dichiarante assume il ruolo di debitore<sup>172</sup>, ma in caso di rappresentanza

---

<sup>170</sup> Cfr.: C. CORRADO OLIVA, *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto eurounitario e principi costituzionali*, op. cit., p. 123.

<sup>171</sup> Cfr.: V. MERCURIO, *Lezioni di diritto doganale e tributario*, op. cit., p. 68. Sul punto si veda anche: S. ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, Milano, 2017, pp. 137-140.

<sup>172</sup> Il primo paragrafo del terzo comma dell'Articolo 77 del CDU non crea dubbi in merito alla figura del debitore: “il debitore è il dichiarante”. Il legislatore unionale fa solo riferimento al dichiarante in dogana, senza voler risalire al proprietario delle merci o all'importatore; non cerca neppure di individuare il soggetto che abbia un titolo giuridico rispetto alla merce o l'operatore economico interessato all'immissione in libera pratica. Il soggetto passivo è in primo luogo il

indiretta sussiste un'ulteriore complicazione, poiché viene ad essere considerata come parte debitrice “anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana”, non solo il dichiarante.

Concretamente, nella rappresentanza indiretta, il rappresentato è responsabile in solido dell'obbligazione doganale, e risponde così del pagamento dei dazi, insieme al suo rappresentante<sup>173</sup>.

I debitori sono pertanto due: il rappresentante doganale che figura come dichiarante e il soggetto per conto del quale viene presentata la dichiarazione in dogana<sup>174</sup>.

Sul tema la Corte di Giustizia della UE è recentemente intervenuta con la pronuncia del 12 Maggio 2022 (causa C-714/20). Per la Corte l'Articolo 77, paragrafo 3, del CDU deve essere interpretato nel senso che “il rappresentante doganale indiretto è debitore unicamente dei dazi doganali dovuti per le merci che

---

dichiarante in dogana, indipendentemente da ogni titolo o rapporto giuridico con la merce. Al contrario, non appare così chiara la disciplina doganale italiana. L'Articolo 38 del TULD individua il soggetto passivo dell'obbligazione doganale nel proprietario della merce, in solido con tutti i soggetti per conto dei quali viene effettuata l'operazione di importazione: “[a]l pagamento dell'imposta doganale sono obbligati il proprietario della merce, a norma dell'art. 56, e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata od esportata. Per il soddisfacimento dell'imposta, lo Stato, oltre ai privilegi stabiliti dalla legge, ha il diritto di ritenzione sulle merci che sono oggetto dell'imposta stessa. Il diritto di ritenzione può essere esercitato anche per il soddisfacimento di ogni altro credito dello Stato inerente alle merci oggetto di operazioni doganali”. Quella che emerge dalla lettura dell'Articolo 38 del TULD è una nozione di soggetto passivo dell'obbligazione doganale molto ampia, ma non del tutto allineata con quella dell'Articolo 77 del CDU. Cfr.: C. CORRADO OLIVA, *Soggetti passivi e soggetti responsabili dei dazi doganali*, op. cit., pp. 448-449. Si veda anche: G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, op. cit., pp. 406-407.

<sup>173</sup> La questione della rappresentanza indiretta è senza alcun dubbio un tema particolarmente complesso, oltre che ampiamente esaminato in dottrina. Corrado Oliva ha ricondotto il dibattito a tre orientamenti dottrinali principali: una prima posizione attribuisce la qualifica di responsabile d'imposta al rappresentante indiretto e quella di obbligato principale al proprietario delle merci da sdoganare (Russo e Trivellin). Una seconda tesi invece vede nel rappresentante indiretto l'obbligato principale e il proprietario viene indicato come il responsabile d'imposta (Fransoni e Padovani). Infine, un terzo orientamento prevede che sussista una responsabilità tributaria paritetica, ossia una solidarietà paritaria, tra il rappresentante indiretto e il rappresentato (Di Bon, Spagnol e Al Najjari). Cfr.: C. CORRADO OLIVA, *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto europolitico e principi costituzionali*, op. cit., pp. 126-128. In merito ad approfondimenti sulla rappresentanza indiretta in dogana si vedano anche: S. ARMELLA, *Il rappresentante indiretto non è soggetto passivo dell'IVA all'importazione*, in *Corriere tributario*, n. 2, 2020, pp. 157 ss.; M. TRIVELLIN, *Rappresentanza indiretta nel regime dell'immissione in libera pratica: problematiche aperte sulla soggettività passiva in materia di dazi e di IVA all'importazione*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 75(3), 2004, pp. 551 ss.

<sup>174</sup> Cfr.: A. DI SALVO, *Elementi di diritto doganale*, op. cit., p. 179.

ha dichiarato in dogana e non anche dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione per le stesse merci”<sup>175</sup>.

Risulta infine implicito che il soggetto passivo degli obblighi doganali abbia il dovere di tenere in giusta considerazione gli elementi di natura spaziale e geografica: deve conoscere con esattezza i confini terrestri, i confini marittimi e soprattutto le delimitazioni del territorio doganale, poiché non sempre il territorio doganale coincide con quello politico<sup>176</sup>.

L'attraversamento del confine di un Paese terzo o di un Paese che non è parte dell'unione doganale, come ad esempio può avvenire nel caso dell'attraversamento del territorio doganale svizzero per trasportare merci tra due Paesi membri dell'UE (dall'Italia verso la Germania), implica dei precisi obblighi di natura doganale per il soggetto passivo; al tempo stesso permette alle autorità doganali e amministrative del Paese in cui le merci entrano o transitano (Svizzera) di essere autorizzate ad effettuare controlli e a riscuotere dei diritti su tali merci.

### **2.3 Aspetti generali dell'obbligazione doganale nella normativa unionale**

Nel quadro dei Trattati dell'Unione Europea, il fondamento dell'obbligazione doganale è rintracciabile negli Articoli 28, 31 e 311 del TFUE<sup>177</sup>. In particolare, l'Articolo 28 del TFUE esamina i due aspetti centrali alla base di un'unione doganale: il divieto di imposizione di dazi in importazione (o esportazione) e di tasse di effetto equivalente tra gli Stati che compongono l'unione doganale, oltre alla creazione di una tariffa esterna comune nei confronti dei Paesi terzi<sup>178</sup>.

---

<sup>175</sup> La sentenza della Corte del 12 Maggio 2022 (causa C-714/20) è già stata citata nel primo capitolo a proposito della non appartenenza dell'IVA all'importazione alla categoria dei dazi doganali (paragrafi 48 e 49): *supra*.

<sup>176</sup> Sull'argomento si veda il Capitolo 3: *infra*.

<sup>177</sup> Cfr.: F. VISMARA, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione Europea*, *op. cit.*, p. 5.

<sup>178</sup> Per un approfondimento dell'Articolo 28 del TFUE e del divieto per gli Stati membri di applicare dazi o tasse di effetto equivalente ad un dazio all'interno del territorio doganale della UE si veda il Capitolo 3, *infra*.

L'obbligazione è infatti legata all'applicazione di una tariffa doganale nei confronti dei Paesi terzi; altresì il debito deve essere certo e l'importo liquido ed esigibile, così da poter garantire alle autorità doganali la riscossione dei dazi. A questo proposito, è utile ribadire che nella normativa doganale unionale vengono identificati sia l'elemento oggettivo, ossia il fatto giuridico che comporta la nascita dell'obbligazione, sia il profilo soggettivo, ossia il debitore, quindi il soggetto obbligato al pagamento dei dazi; oltre a ciò vengono considerati il luogo di insorgenza dell'obbligazione, il momento impositivo, cioè il momento in cui nasce l'obbligazione, e l'esigibilità del tributo<sup>179</sup>.

Sotto il profilo della *ratio*, l'obbligazione doganale ha lo scopo di garantire l'acquisizione di risorse per il bilancio dell'Unione Europea<sup>180</sup>. Il CDU all'Articolo 5 (punto 18) definisce l'obbligazione doganale come "l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore". Sempre lo stesso articolo al punto successivo (punto 19), individua il debitore come il soggetto che è tenuto ad assolvere l'obbligazione doganale<sup>181</sup>.

In caso di importazione, ai sensi del primo comma dell'Articolo 77 del CDU, l'obbligazione doganale sorge "al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana". Inoltre, lo stesso comma precisa che l'obbligazione doganale si concretizza nel momento in cui merci non unionali, ossia merci aventi origine di un Paese terzo e quindi soggette a dazi all'importazione, vengono vincolate al regime doganale dell'immissione in libera pratica (incluso il regime dell'uso finale), oppure al regime di ammissione temporanea (con esonero parziale dei dazi).

---

<sup>179</sup> Cfr.: A. DI SALVO, *Elementi di diritto doganale*, op. cit., pp. 173-174.

<sup>180</sup> Cfr.: F. VISMARA, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione Europea*, op. cit., p. 7. I dazi doganali, come visto nel Capitolo 1, sono risorse proprie tradizionali del bilancio UE.

<sup>181</sup> Sulla figura del debitore dell'obbligazione doganale, la Corte di Giustizia della UE si è pronunciata in più occasioni, *ex multis*: sentenza del 4 Marzo 2004 (cause riunite C-238/02 e 246/02: Hauptzollamt Hamburg-Stadt c. Kazimieras Viluckas e Ricardas Jonusas. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Bundesfinanzhof - Germania) e sentenza del 17 Novembre 2011 (causa C-454/10: Oliver Jestel c. Hauptzollamt Aachen. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Bundesfinanzhof - Germania).

Si consideri inoltre che l'obbligazione doganale nel caso di un'importazione definitiva è legata a due precise condizioni. La prima fa riferimento al trasporto della merce da un Paese terzo (e la merce deve avere l'origine di un Paese terzo, ossia presentare un'origine extra-UE) verso il territorio doganale della UE. La seconda condizione è correlata all'immissione in libera pratica della merce. Proprio con l'immissione in libera pratica viene manifestata la volontà di introdurre il prodotto (si ribadisce, con origine di un Paese terzo) nel territorio doganale dell'UE e di pagare i dazi previsti<sup>182</sup>.

In realtà l'obbligazione doganale può nascere anche sulla base di casi patologici, come l'introduzione irregolare delle merci o la sottrazione delle merci al controllo doganale. A questo proposito l'Articolo 79 del CDU esamina l'obbligazione doganale sorta a seguito di inosservanza. In precedenza questo aspetto era disciplinato agli Articoli 202-205 del CDC. Il legislatore comunitario ha quindi riprodotto e sintetizzato gli Articoli 202-205 del precedente codice doganale in un solo articolo nel nuovo codice: l'Articolo 79<sup>183</sup>.

Va inoltre preso atto che ai sensi dell'Articolo 83 del CDU, "l'obbligazione doganale all'importazione o all'esportazione sorge anche se riguarda merci che sono soggette a misure di qualunque specie che ne vietino o limitino l'importazione o l'esportazione".

Tuttavia, non può essere individuata un'obbligazione doganale in caso di introduzione illegale nel territorio doganale dell'Unione di moneta falsa o di

---

<sup>182</sup> Cfr.: S. ARMELLA, *Soggettività passiva dell'obbligazione doganale nel nuovo CDU*, in *Corriere tributario*, n. 14, 2017, p. 1119. Sul tema si veda anche: C.G. HERRERA OROZCO, *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: Nacimiento de la deuda aduanera*, Vallirana, 2016, pp. 81 ss.

<sup>183</sup> Si consideri la sentenza della Corte di Giustizia del primo Febbraio 2001 (causa C-66/99: D. Wandel GmbH c. Hauptzollamt Bremen. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Finanzgericht Bremen – Germania). Sul punto si veda: D. DESIDERIO, M. GIFFONI, *Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale*, op. cit., p. 83. Per un'analisi dell'Articolo 79 del CDU si veda: S. ARMELLA, *Soggettività passiva dell'obbligazione doganale nel nuovo CDU*, op. cit., pp. 1121-1122. In particolare, Armella osserva che il CDU, riproducendo i previgenti Articoli da 202 a 205 del CDC, "ha regolato in un'unica norma i casi in cui l'obbligazione doganale sorge a seguito di inosservanza della normativa doganale, prima riconducibili a diverse fattispecie di irregolarità. Per tali ipotesi, il Codice estende la responsabilità del pagamento dei dazi a una vasta platea di soggetti, individuati nell'art. 79 CDU, fermo restando il principio fondamentale per cui la responsabilità grava sempre sulla persona che era tenuta a rispettare gli obblighi oggetto di violazione (art. 79, par. 3, lett. a), CDU)". *Ibid.*, p. 1121.

stupefacenti e sostanze psicotrope, se non sottoposte ai controlli delle autorità competenti e se non destinate ad un uso medico, terapeutico e scientifico. È chiaro il presupposto che vada esclusa qualunque possibilità di generare un'entrata tributaria a seguito di attività illecite di particolare gravità e legate a condotte penalmente rilevanti e perseguibili<sup>184</sup>. Su questo aspetto, nella sentenza Einberger I (causa C-240/81)<sup>185</sup>, dalla lettura del paragrafo 16, emerge che l'importazione di stupefacenti, "non compresi nel circuito economico strettamente sorvegliato dalle autorità competenti" e non destinati ad uso medico o scientifico, non determina nessun debito di carattere tributario<sup>186</sup>.

### **2.3.1 Segue: il locus**

Per quanto riguarda il *locus* in cui sorge l'obbligazione doganale, sulla base di quanto disposto dal primo comma dell'Articolo 87 del CDU, questa nasce nel luogo in cui viene presentata la dichiarazione in dogana, oppure nel luogo in cui viene presentata la dichiarazione di riesportazione (con riferimento agli Articoli 77, 78 e 81 del CDU), o ancora, nel luogo in cui si verifica il fatto che genera tale obbligazione.

Qualora non sia possibile identificare il *locus*, l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui le autorità doganali possono constatare che le merci si trovano in una situazione tale da far sorgere l'obbligazione doganale<sup>187</sup>.

A differenza di quanto disposto dall'Articolo 87 del CDU, nel codice doganale del 1992 (CDC), l'Articolo 215 prevedeva, per utilizzare la terminologia

---

<sup>184</sup> Cfr.: F. VISMARA, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione Europea, op. cit.*, pp. 19-20.

<sup>185</sup> Sentenza della Corte del 26 Ottobre 1982. Causa C-240/81: Senta Einberger c. Hauptzollamt Freiburg. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Finanzgericht Baden-Württemberg - Germania.

<sup>186</sup> Gli stupefacenti sono stati classificati dalla Corte di Giustizia come merci. La loro commercializzazione è ammessa per ragioni mediche o scientifiche. Chiaramente ogni altro tipo di commercio delle sostanze stupefacenti resta illegale e vietato. Su questo aspetto si veda la nota relativa alla nozione di merce, *infra*.

<sup>187</sup> Ultimo paragrafo del comma 1 dell'Articolo 87 del CDU.



adottata dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, delle “gerarchie di luoghi di insorgenza in forza dei fatti generatori dell’obbligazione doganale”<sup>188</sup>.

### **2.3.2 La responsabilità in solido**

Se per una stessa obbligazione doganale coesistano più debitori, ai sensi dell’Articolo 84 del CDU viene prevista la responsabilità in solido dei debitori: “[q]uando per l’importo del dazio all’importazione o all’esportazione corrispondente a una medesima obbligazione doganale esistono più debitori, essi sono responsabili in solido del pagamento di tale importo”.

Come messo in luce da Di Salvo, l’obbligazione doganale in solido prevista dall’Articolo 84 farebbe riferimento ai soli dazi doganali dovuti e non sembrerebbe quindi estendibile anche all’IVA all’importazione e alle relative sanzioni. Di Salvo inoltre riconduce la responsabilità in solido ad un’ipotesi di solidarietà paritetica, poiché la realizzazione del presupposto è riferibile a tutti i condebitori; l’amministrazione doganale può quindi rivolgersi tanto al proprietario delle merci quanto al rappresentante doganale, chiedendo che venga pagato l’intero importo del tributo<sup>189</sup>.

L’obbligo di solidarietà di più debitori nel caso di una stessa obbligazione doganale emerge anche dalla sentenza della Corte di Giustizia della UE del 17 Febbraio 2011 (causa C-78/10)<sup>190</sup>; in particolare, nel paragrafo 48 della sentenza si precisa che “[...] il meccanismo della solidarietà costituisce uno strumento giuridico supplementare messo a disposizione delle autorità nazionali al fine di rafforzare l’efficacia della loro azione in materia di recupero dell’obbligazione doganale”.

---

<sup>188</sup> Cfr.: Circolare dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 8/D del 19 Aprile 2016: Codice doganale dell’Unione e istruzioni procedurali, p. 42. Sul punto si veda anche: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., pp. 340-341.

<sup>189</sup> Cfr.: A. DI SALVO, *Elementi di diritto doganale*, op. cit., p. 179. Sulla solidarietà paritetica nel caso di un tributo di natura doganale, si consideri anche: P. PURI, *I soggetti passivi nella disciplina dei dazi doganali*, op. cit., pp. 214-215.

<sup>190</sup> Sentenza della Corte di Giustizia della UE del 17 Febbraio 2011. Causa C-78/10: Marc Berel e altri c. Administration des douanes de Rouen e altri. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Cour d’appel de Rouen - Francia.

### 2.3.3 Il “no duty drawback”

Mediante l’Articolo 78 del CDU viene inserita nel Codice la clausola del cosiddetto “no duty drawback”, ossia il divieto di restituzione (oppure di rimborso) di dazi che sono già stati pagati. Con il “no duty drawback”, presente in molti accordi preferenziali, viene infatti vietato il rimborso dei dazi sulle merci aventi origine di Paesi terzi e utilizzate per la realizzazione di prodotti finiti<sup>191</sup>.

Se così non fosse, il beneficio in termini di esenzione daziaria sarebbe duplice per l’operatore: sia in fase di importazione che di esportazione. Tale clausola fa infatti sorgere l’obbligazione doganale nel momento in cui merci, prodotte e realizzate nella UE con materiali e componenti con origine extra-UE importati in esenzione daziaria, vengono riesportate.

Nello specifico, l’Articolo 78 del CDU al primo comma statuisce che “[q]uando un divieto di rimborso dei dazi all’importazione, o di esenzione dagli stessi, si applica a merci non originarie utilizzate nella fabbricazione di prodotti per i quali è rilasciata o compilata una prova d’origine nel quadro di un accordo preferenziale tra l’Unione e alcuni paesi o territori non facenti parte del suo territorio doganale o gruppi di tali paesi o territori, un’obbligazione doganale all’importazione per tali merci non originarie sorge in seguito all’accettazione della dichiarazione di riesportazione relativa ai prodotti in questione”.

Nel terzo comma dello stesso articolo la clausola del *no duty drawback* viene collegata al tipo di rappresentanza. Se si tratta di rappresentanza diretta (in nome e per conto proprio), il debitore risulta essere colui che procede con la presentazione della dichiarazione di riesportazione delle merci. Invece, in caso di

---

<sup>191</sup> Al contrario, la clausola del “*duty drawback*” permette ad un operatore di ottenere il rimborso dei dazi doganali a seguito di un’operazione di importazione di materie prime o di semilavorati. Si tratta di un’agevolazione di tipo daziario, la quale può essere applicata per non far gravare i dazi doganali sul valore delle materie prime importate e utilizzate per produrre dei beni finali destinati all’esportazione. L’Organizzazione Mondiale delle Dogane (WCO) definisce la “*duty drawback procedure*” nel modo seguente: “*the Customs procedure which, when goods are exported, provides for a repayment (total or partial) to be made in respect of the import duties and taxes charged on the goods, or on materials contained in them or consumed in their production*”. Si veda il punto E2./F3 dello Specific Annex F - Chapter 3 (Processing - F3: Drawback) della Revised Kyoto Convention (RKC) del 1999 sulla semplificazione e armonizzazione dei regimi doganali.

rappresentanza in nome proprio e per conto altrui (rappresentanza indiretta), il debitore è colui per conto del quale la dichiarazione viene presentata<sup>192</sup>.

## 2.4 Lineamenti generali in tema di importazione definitiva

All'interno della disciplina doganale dell'Unione Europea i dazi doganali gravano esclusivamente sulle merci importate dai Paesi terzi<sup>193</sup>; più precisamente sono sottoposte a dazio doganale tutte le merci che non sono "unionali", ossia quei beni che hanno un'origine diversa da quella dell'Unione Europea<sup>194</sup>.

Nel caso di un'importazione definitiva, ovvero qualora si voglia importare un bene da un Paese terzo nel territorio doganale dell'Unione Europea, viene richiesta una duplice operazione:

- 1) immettere la merce in libera pratica pagando i dazi dovuti;
- 2) immettere successivamente il bene in consumo, assolvendo gli obblighi fiscali legati all'imposta sul valore aggiunto e ad eventuali accise<sup>195</sup>.

---

<sup>192</sup> In merito al *no duty drawback* si considerino le precisazioni della già citata Circolare dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 8/D del 19 Aprile 2016, in particolare p. 41. Per un approfondimento del tema si vedano: S. ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, op. cit., pp. 287-288; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., p. 338. Per un'analisi degli effetti e dei potenziali vantaggi del *duty drawback* in caso di export, si rimanda a: E. IANCHOVICHINA, *Are Duty Drawbacks on Exports Worth the Hassle?*, in *Canadian Journal of Economics*, Vol. 40(3), 2007, pp. 881 ss.; S. SHADIKHODJAEV, *Duty Drawback and Regional Trade Agreements: Foes or Friends?*, in *Journal of International Economic Law*, Vol. 16(3), 2013, pp. 587 ss.

<sup>193</sup> Come già precisato nel precedente capitolo (*supra*), i dazi all'esportazione sono divenuti tributi di natura puramente teorica e non trovano più applicazione nel territorio doganale della UE.

<sup>194</sup> L'origine, assieme al valore doganale e alla classificazione, sono aspetti basilari da esaminare in ogni operazione di tipo doganale. Sul punto si veda il Capitolo 3, *infra*.

<sup>195</sup> Il CDU non contempla il concetto di importazione definitiva, ma individua e disciplina la fase più propriamente doganale dell'importazione, ossia il pagamento dei dazi a seguito dell'immissione in libera pratica. Sulle due fasi di cui si compone un'importazione, si vedano *ex multis*: S. ARMELLA, *Diritto doganale*, op. cit., pp. 156-157; ID., *Diritto doganale dell'Unione Europea*, op. cit., pp. 181-182; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, op. cit., p. 377; T. CARVALHAIS PEREIRA, *Direito aduaneiro europeu. Vertente tributária*, op. cit., pp. 110-111; G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, op. cit., pp. 134-135; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., pp. 441-442; M. FAVARO, *Operazioni con l'estero*, Milano, 2020, pp. 75-76; F. VISMARA, *Corso di diritto doganale*, op. cit., p. 238. Un aspetto di natura terminologica merita di essere considerato: nel TULD (risalente al 1973), all'Articolo 134, per definire la condizione giuridica delle merci definitivamente importate viene utilizzato il termine "nazionalizzazione": "[I]e merci estere per le quali sono state osservate le condizioni e formalità prescritte per l'importazione definitiva diconsi

L'importazione definitiva è certamente un'operazione delicata e spesso complessa. Sulle merci che dovranno poi circolare nel territorio UE vengono effettuati controlli sia di natura fiscale/doganale che fisici.

Si tratta pertanto di verificare sia la qualità e la sicurezza dei prodotti, sia il rispetto dei requisiti e degli standard previsti dalla normativa unionale, così da ridurre il rischio di frodi. Per una maggiore linearità espositiva può essere vantaggioso analizzare in modo separato le due fasi di cui si compone un'operazione di importazione di tipo definitivo, ossia è opportuno scindere l'immissione in libera pratica dall'immissione in consumo, sebbene i due momenti siano strettamente correlati e consequenziali<sup>196</sup>.

#### **2.4.1 L'immissione in libera pratica**

La fase dell'immissione in libera pratica ha natura sovranazionale ed è principalmente incentrata sul calcolo e sull'applicazione dei dazi doganali.

Sulla base del contenuto dell'Articolo 29 del TFUE vengono considerati in libera pratica i prodotti provenienti da Paesi terzi rispetto ai quali sono state adempiute in uno Stato membro le formalità di importazione e sono stati riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili.

L'immissione in libera pratica è un regime doganale di tipo definitivo in ragione del fatto che comporta una modifica in via definitiva della natura dei beni di Paesi terzi; ciò permette di attribuire un diverso *status* alle merci importate nel territorio doganale della UE<sup>197</sup>.

Infatti, le merci con origine extra-UE acquisiscono lo *status* di merci unionali a seguito del vincolo di queste al regime doganale dell'immissione in libera pratica. Come precisato dalla Corte di Giustizia UE oltre 45 anni fa nella

---

nazionalizzate e sono equiparate, agli effetti del presente testo unico, a quelle nazionali, salvo che per esse non sia altrimenti disposto”.

<sup>196</sup> È necessario precisare che l'immissione in libera pratica deve sempre precedere l'immissione in consumo, in quanto il dazio è una delle voci della base imponibile per il calcolo dell'IVA all'importazione.

<sup>197</sup> Cfr.: A. DE CICCIO, *Importazione, op. cit.*; C. FRANZOSO, *I tributi doganali, op. cit.*, p. 656. Si veda anche: P. ABREU SUBTIL, *Regimes aduaneiros: primeira abordagem*, in T. CARVALHAIS PEREIRA (a cura di), *Direito aduaneiro. Coletânea de textos*, Lisbona, 2022, pp. 208-210.

sentenza Donckerwolcke del 15 Dicembre 1976 (causa C-41/76), “per quel che riguarda la libera circolazione delle merci all’interno della Comunità, i prodotti messi in libera pratica sono totalmente e definitivamente assimilati ai prodotti d’origine comunitaria” (paragrafo 17/20)<sup>198</sup>.

Nel CDU la disciplina relativa all’immissione in libera pratica si rinviene negli Articoli 201 e seguenti del CDU.

Ai sensi del primo comma dell’Articolo 201, “le merci non unionali destinate al mercato dell’Unione o destinate all’uso o al consumo privato nell’ambito del territorio doganale dell’Unione sono vincolate al regime di immissione in libera pratica”.

Fondamentale è il contenuto del terzo comma dell’Articolo 201, in base al quale l’immissione in libera pratica permette di attribuire alle merci non unionali “la posizione doganale di merci unionali”.

Sempre l’Articolo 201 esamina gli effetti sul lato giuridico-contabile del regime di immissione in libera pratica, quali: la riscossione dei dazi dovuti in fase di importazione, la riscossione di eventuali altri oneri, e l’applicazione delle misure, dei divieti e delle restrizioni di politica commerciale.

Con l’immissione in libera pratica sono così assolte le formalità doganali relative al pagamento dei dazi sulla base del valore, della classificazione e dell’origine della merce. Conseguentemente le merci possono circolare liberamente all’interno del territorio doganale della UE; è un regime che permette alle merci con origine extra-UE di accedere al mercato interno della UE ed essere scambiate al pari dei beni unionali e delle merci già esistenti e in grado di circolare liberamente all’interno del territorio doganale della UE.

Cionondimeno, va necessariamente considerato il fatto che per accedere al mercato interno tutte le merci non unionali sono sottoposte a controlli di natura extra-tributaria, in quanto i prodotti con origine di Paesi terzi devono rispondere a

---

<sup>198</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 15 Dicembre 1976. Causa C-41/76: Suzanne Donckerwolcke, in Criel, e Henri Schou c. Procureur de la République au tribunal de grande instance de Lille e Directeur général des douanes et droits indirects. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Cour d’appel de Douai - Francia. Sul punto si veda: F. VISMARA, *Corso di diritto doganale, op. cit.*, p. 237.

precisi requisiti di conformità in termini di sicurezza e di standard tecnici definiti in sede UE, oppure devono superare controlli sanitari e fitosanitari, soprattutto se si tratta di importazioni di beni del settore agroalimentare e zootecnico<sup>199</sup>. A questo proposito il primo comma dell'Articolo 134 del CDU precisa che le merci non unionali che entrano nel territorio doganale della UE “sono soggette, dal momento della loro introduzione, a vigilanza doganale e possono subire controlli doganali”<sup>200</sup>.

#### **2.4.2 L'immissione in consumo**

L'immissione in consumo permette di completare l'operazione di importazione ed ha carattere più propriamente nazionale, in quanto si tratta di stabilire, dopo aver assolto il pagamento dei dazi in fase di immissione in libera pratica, quale sia l'imposizione fiscale, in termini di IVA all'importazione e di accise (se dovute), che deve essere applicata nello Stato membro in cui le merci vengono “nazionalizzate”<sup>201</sup>.

Un aspetto dell'immissione in consumo che necessita di alcune considerazioni è senza dubbio l'assenza di un'armonizzazione fiscale nel territorio della UE e il suo impatto sull'appuramento di un'operazione di importazione definitiva.

Se da un lato con l'immissione in libera pratica, quindi dopo che sono state assolte le formalità daziarie, viene garantita la libera circolazione di merci con origine di Paesi terzi all'interno del territorio doganale dell'UE, dall'altro emerge un evidente rischio di distorsioni di tipo fiscale sui beni che vengono immessi in consumo, dato che ognuno dei 27 Paesi membri dispone di una propria politica

---

<sup>199</sup> Si veda il commento di Massimo Cociani sull'immissione in libera pratica, in P. MAROTTA, F. MARRELLA (a cura di), *Codice doganale dell'Unione Europea commentato, op. cit.*, p. 523.

<sup>200</sup> Il comma 1 dell'Articolo 134 del CDU prevede inoltre che, se necessario, le merci possono essere soggette a restrizioni o divieti, giustificati da motivi di ordine pubblico, di tutela della salute, di protezione dell'ambiente o di tutela del patrimonio storico-artistico. Il tema della vigilanza e delle ispezioni doganali è presente anche nel TULD agli Articoli 19 e 20. Sul punto si veda: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti, op. cit.*, p. 785.

<sup>201</sup> Cfr.: S. ARMELLA, *Diritto doganale, op. cit.*, p. 157; B. SANTACROCE, *Dogane 2014*, Milano, 2014, p. 106.

fiscale ed è in grado di applicare un regime diverso sotto il profilo dell’IVA all’importazione o delle accise.

All’interno del quadro del processo di integrazione politico-economica e fiscale che ha portato alla nascita prima della CEE e poi della UE, difatti sono sempre state presenti delle difformità e delle divergenze tra i Paesi membri sui diritti fiscali e sulle aliquote applicate su base nazionale. Sebbene a partire dalla fine degli anni settanta il legislatore comunitario abbia cercato di sviluppare delle linee guida (principalmente attraverso l’emanazione di Direttive) per poter avviare dei processi di allineamento e coordinamento in ambito fiscale, allo stato attuale non è certamente possibile considerare come raggiunto l’obiettivo di un’armonizzazione fiscale<sup>202</sup>.

La Direttiva IVA del 2006 (Direttiva 2006/112/CE) raccomanda in modo generico agli Stati membri di attuare un ravvicinamento delle aliquote IVA<sup>203</sup> e si limita ad indicare che l’aliquota normale non possa mai essere inferiore al 15%

---

<sup>202</sup> Sulle principali problematiche relative al coordinamento fiscale e al ravvicinamento della disciplina tributaria nella UE, prendendo in considerazione anche una prospettiva storico-giuridica, si vedano *ex multis*: F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018, pp. 58 ss.; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, *op. cit.*, pp. 102 ss.; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, *op. cit.*, pp. 83 ss.; G. CROXATTO, *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in *Le Società*, n. 1, 1990, pp. 105 ss.; F. GALLO, *La necessità di un’armonizzazione fiscale in Europa*, in *Bancaria*, n. 6, 2015, pp. 19 ss.; A. MAJOCCHI, *Il completamento del mercato interno: effetti economici e problemi di armonizzazione fiscale*, in *Il Politico*, Vol. 53(4), 1988, in particolare pp. 636-639; ID., *L’armonizzazione europea in campo fiscale*, in *Il Politico*, Vol. 58(3), 1993, pp. 395 ss.; S. QUADRI, *L’armonizzazione fiscale europea*, Torino, 2003; P. TONNARA, *La prospettiva del diritto europeo. Le misure fiscali del TFUE*, in A. GIORDANO (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale*, Milano, 2020, pp. 21 ss.; V. UCKMAR, *Progetti e possibili soluzioni dell’armonizzazione fiscale nell’Unione Europea*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, 1995, pp. 9 ss.; A. ZOPPOLO, *L’imposta sul valore aggiunto: primo passo verso l’armonizzazione fiscale nella CEE*, in *Il Politico*, Vol. 34(1), 1969, pp. 149 ss.

<sup>203</sup> In ogni caso, va detto che la Direttiva IVA del 2006 (Direttiva 2006/112/CE), denominata anche direttiva di rifusione o RVD (*Recast VAT Directive*) ha riformulato in modo sistematico la Direttiva 388 del 1977 (c.d. Sesta Direttiva), mediante la quale si era tentato di regolamentare la materia dell’armonizzazione delle legislazioni dei Paesi membri in tema di IVA. Le prime direttive in materia di imposta sul valore aggiunto risalgono al 1967 (Direttive 227 e 228 del 1967) e presero come riferimento il modello francese della TVA (*Taxe sur la valeur ajoutée*). La TVA francese era caratterizzata dalla neutralità dei vari passaggi intermedi del ciclo produttivo (o distributivo), così da “essere riversata esclusivamente sul consumatore finale, indipendentemente dal numero di operazioni effettuate a monte”. Cfr.: G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE’ CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, *op. cit.*, pp. 156-157. Sul tema si veda anche: P. CENTORE, *IVA europea e nazionale*, Milano, 2015.

(Articolo 97)<sup>204</sup>. Nella maggior parte dei Paesi UE il livello delle aliquote IVA indicate come “normali” (*standard rate*) si attesta in una fascia compresa tra il 19% e il 23%, nonostante in due Paesi membri vengano utilizzate aliquote IVA maggiormente favorevoli: 17% in Lussemburgo e 18% a Malta. Al contrario, in altri Stati membri le aliquote sono pari o superiori al 25%. In Croazia, Danimarca e Svezia l’aliquota normale dell’IVA è stata fissata al 25%. In Ungheria viene applicata l’aliquota più elevata tra i Paesi UE: 27%<sup>205</sup>.

Tutto ciò ha un riflesso in fase di immissione in consumo proprio al momento dell’applicazione dell’IVA all’importazione. La principale criticità dell’immissione in consumo risiede infatti nei diversi livelli delle aliquote IVA definiti e applicati da ciascun Stato della UE. Non esiste, *rebus sic stantibus*, un’aliquota IVA uniforme tale da poter postulare l’esistenza di un’IVA all’importazione omogenea in tutto il territorio doganale della UE e che permetta di attivare tra i Paesi membri processi di immissione in consumo identici sotto il profilo fiscale<sup>206</sup>. Discorso analogo può essere fatto per le accise, nel momento in cui queste sono dovute.

Va pur evidenziato che nel quadro del TFUE, dalla lettura degli Articoli 113 e 115 si desume una volontà, almeno parziale, del legislatore comunitario di cercare di avviare un processo di armonizzazione fiscale nel territorio della UE, a cominciare proprio dalla piena applicazione delle disposizioni della Direttiva IVA del 2006. In particolare l’Articolo 113 del TFUE prescrive che “il Consiglio, deliberando all’unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l’armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d’affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette,

---

<sup>204</sup> In merito al regime minimo di aliquota normale dell’IVA si vedano le considerazioni presenti nella COM(2015) 646 del 14 Dicembre 2015. Per ciò che riguarda i livelli delle aliquote, va aggiunto che agli Stati membri è permesso applicare una o due aliquote ridotte, come precisato negli articoli 98 e 99 della Direttiva IVA del 2006.

<sup>205</sup> Fonte: Commissione Europea, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, TAXUD c.1, 2021. È curioso notare che tutti i Paesi membri che presentano aliquote IVA elevate non appartengono all’Eurozona.

<sup>206</sup> Sul tema si vedano anche gli spunti di riflessione presenti alla fine della Parte I dell’elaborato (*infra*).



nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza<sup>207</sup>.

Nel contesto della disciplina doganale vigente, il Considerando 9 del CDU fa espresso riferimento alla necessità di miglioramenti, pur mantenendo delle riserve su eventuali modifiche in tema di fiscalità: “[l]a normativa doganale dovrebbe essere allineata meglio alle disposizioni in materia di riscossione delle imposizioni all’importazione, senza modifiche dell’ambito d’applicazione delle disposizioni fiscali vigenti”.

## 2.5 Inquadramento dei regimi sospensivi

L’attribuzione di un regime doganale è un passaggio sostanziale in ogni operazione di tipo doganale; nel momento in cui esiste una precisa volontà da parte di un operatore economico di importare e introdurre una merce extra-UE nel territorio doganale dell’UE, è obbligatorio attribuire a tale merce un regime doganale. Con particolare riferimento al CDU, qualora le merci non fossero immesse in libera pratica, ma l’operatore volesse adottare un regime di tipo sospensivo così da non assolvere nell’immediato l’obbligazione daziaria, occorre far riferimento a quanto disposto dall’Articolo 210 del CDU, attraverso cui è stato introdotto il concetto di regime “speciale”.

Il Codice doganale del 2013, infatti, oltre ai due regimi di natura definitiva, ossia l’importazione definitiva e l’esportazione definitiva, contempla la possibilità di vincolare le merci a quattro regimi speciali, di natura sospensiva (Titolo VII: Articoli 210-262).

Si tratta dei transiti (interno ed esterno), dei depositi (deposito doganale e zona franca), dei perfezionamenti (di tipo attivo e passivo), e dell’uso particolare, di cui sono parte l’ammissione temporanea e l’uso finale<sup>208</sup>.

---

<sup>207</sup> Sul punto si vedano: P. BORIA, *Diritto tributario europeo, op. cit.*, pp. 90-93; L. CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2012, pp. 195 ss.; P. LAROMA JEZZI, *Integrazione negativa e fiscalità diretta. L’impatto delle libertà fondamentali sui sistemi tributari dell’Unione europea*, Pisa, 2012, p. 17; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario, op. cit.*, pp. 156-157.

Per poter meglio comprendere la struttura che il legislatore comunitario ha deciso di dare ai regimi speciali presenti nel Codice del 2013 (CDU), può essere opportuno fare un breve confronto con il precedente Codice doganale non più vigente (il CDC del 1992).

Va innanzitutto evidenziato come il CDC avesse creato un quadro piuttosto confuso a seguito di una non chiara distinzione delle nozioni di destinazione doganale e di regime doganale. Le destinazioni doganali di una merce venivano indicate al punto 15 dell'Articolo 4 del CDC: a) il vincolo della merce ad un regime doganale; b) la sua introduzione in zona franca o in deposito franco; c) la sua riesportazione fuori del territorio doganale della Comunità; d) la sua distruzione; e) il suo abbandono all'Erario. Lo stesso articolo non forniva però alcuna definizione di regime doganale, ma si limitava al punto 16 ad elencare i regimi doganali ammessi: immissione in libera pratica, transito, deposito doganale, perfezionamento attivo, trasformazione sotto controllo doganale<sup>209</sup>, ammissione temporanea, perfezionamento passivo ed esportazione.

In questo contesto, si aggiunga che il Capitolo IV del Titolo III (Articoli 48 e 49) del CDC disciplinava l'obbligo di dare una destinazione doganale alle merci presentate in dogana. Infatti, l'Articolo 48 del CDC prevedeva che le merci non comunitarie, quindi con origine di Paesi terzi, una volta presentate in dogana dovessero "ricevere una delle destinazioni doganali ammesse per tali merci"<sup>210</sup>.

---

<sup>208</sup> Per un'analisi dei regimi doganali introdotti con il CDU nel 2013, si vedano: F. CERIONI, *I regimi doganali nel Codice dell'Unione Europea*, in *Corriere tributario*, n. 26, 2014, pp. 2040 ss.; B. FERRONI, M. TRABUCCO, *I regimi doganali: cosa cambia con il nuovo Codice doganale dell'Unione*, in *Il fisco*, n. 40, 2014, pp. 3963 ss. Per un approfondimento sui regimi speciali, si veda: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., pp. 587 ss. Sulle zone franche si veda il Capitolo 4, *infra*.

<sup>209</sup> Il regime di trasformazione sotto controllo doganale non è più presente nel CDU, in quanto è stato ricompreso nel regime di perfezionamento attivo.

<sup>210</sup> Le osservazioni di Desiderio e Giffoni aiutano a comprendere meglio ciò che il legislatore comunitario avesse voluto intendere per destinazione doganale e per regime doganale. Il concetto di destinazione doganale "coincideva con l'uso od il trattamento autorizzato dalle dogane cui le merci non comunitarie erano soggette dal momento della loro introduzione nel territorio doganale comunitario. La principale fra queste era l'assegnazione delle merci ad un regime doganale. Altre destinazioni doganali a carattere residuale erano invece la riesportazione delle merci fuori dal territorio doganale della Comunità e la loro distruzione ed abbandono all'Erario. Rientravano inoltre nella nozione di destinazione doganale il deposito franco e la zona franca" (D. DESIDERIO, M. GIFFONI, *Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale*, op. cit., p. 143).

A partire dal 2013, con il nuovo Codice doganale non viene più contemplata la nozione di destinazione doganale. Nel CDU al Capo 2 del Titolo V (Articoli 158 e ss.) si parla solo di vincolare le merci ad un regime doganale.

### **2.5.1 Segue: i transiti**

Sulla base delle considerazioni fatte in merito all'immissione in libera pratica, può risultare interessante soffermarsi su una tipologia di regime di natura sospensiva: il transito. Mediante il transito è possibile effettuare l'attraversamento di uno Stato o di un territorio doganale senza il pagamento dei diritti doganali o fiscali in entrata e in uscita. Si tratta di un meccanismo che permette di agevolare il movimento delle merci in uno o più Paesi terzi senza che gli operatori debbano fronteggiare il pagamento di misure daziarie o di politica commerciale.

Il transito permette di ottenere un giusto equilibrio e un bilanciamento degli interessi dei vari soggetti che operano e agiscono nel commercio internazionale: gli operatori economici non sono costretti ad affrontare elevati oneri burocratici e amministrativi, e al tempo stesso le autorità doganali possono vigilare e mantenere un controllo sulla movimentazione delle merci e sulla fiscalità. Il transito doganale, assumendo una rilevanza economica oltre che giuridica, riveste un ruolo primario per le aziende europee<sup>211</sup>.

In ambito comunitario, il regime del transito venne introdotto nel 1968, ossia nell'anno in cui era stata istituita l'unione doganale tra i sei Paesi membri della CEE (Benelux<sup>212</sup>, Francia, Repubblica federale tedesca<sup>213</sup> e Italia).

Un ulteriore passaggio storico e istituzionale non va trascurato. Con il termine Benelux ci si riferisce in primo luogo all'accordo intergovernativo tra Belgio, Olanda e Lussemburgo del 1958, le cui origini sono rintracciabili

---

<sup>211</sup> Cfr.: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., pp. 587-588. Si considerino altresì le osservazioni di Beatrice Brusa nella parte introduttiva e relativa al transito, in P. MAROTTA, F. MARRELLA (a cura di), *Codice doganale dell'Unione Europea commentato*, op. cit., p. 558.

<sup>212</sup> La parola Benelux è il risultato del legame delle prime sillabe del nome dei tre Paesi: *Belgique*, *Neederland* e *Luxembourg*.

<sup>213</sup> La Repubblica federale tedesca è stata indicata come Germania Ovest dal 1949 fino alla riunificazione dei due Stati tedeschi avvenuta nel 1990, per distinguerla dalla Germania Est (*Deutsche Demokratische Republik* - DDR), stato socialista legato al Patto di Varsavia.

nell'unione doganale costituita dai tre Paesi nel 1944 e divenuta effettiva quattro anni dopo, nel 1948. Il principio su cui si reggeva l'unione doganale del Benelux era la libera circolazione di beni, denaro, servizi e persone all'interno dei tre Stati. Per tale ragione gli accordi economico-commerciali e monetari firmati da Belgio, Olanda e Lussemburgo possono essere letti come dei progetti (o dei modelli) che hanno dato un impulso importante alla creazione di un quadro normativo con cui affermare il principio di libera circolazione delle merci in Europa e al tempo stesso hanno permesso di individuare alcuni corollari di questo principio, come ad esempio la necessità di sviluppare il meccanismo dei transiti<sup>214</sup>.

A partire dagli anni settanta il regime del transito utilizzato nella CEE venne gradualmente esteso ai Paesi EFTA (*European Free Trade Association*)<sup>215</sup>. Nel 1987 la Comunità Europea e l'EFTA firmarono due Convenzioni: una prima relativa alla definizione del regime del "transito comune" (la Convenzione CE/EFTA sul regime del transito comune del 20 Maggio 1987)<sup>216</sup>, e la seconda concernente l'introduzione di un documento amministrativo unico per facilitare le operazioni di importazione, esportazione e transito (indicata come Convenzione DAU).

Dopo il crollo del Muro di Berlino nel Novembre 1989, ed in particolare a seguito dell'apertura dei Paesi ex socialisti dell'Europa centro-orientale alle regole dell'economia di mercato, lo scenario economico e politico europeo si trovò in una fase di importanti cambiamenti. In questo contesto, nel 1996 i quattro Paesi Visegrad (Polonia, Repubblica Ceca, Slovacchia e Ungheria), i quali

---

<sup>214</sup> Sul tema, si vedano: F. BAUDHUIN, *Le Benelux*, in *Politique étrangère*, Vol. 14(1), 1949, pp. 13 ss.; H.J. DE JONG, P.M. SOLAR, *The Benelux Countries*, in B.J. FOLEY (a cura di), *European Economies Since the Second World War*, Londra, 1998, pp. 102 ss.; M. HUBERTY, R. KORTEWEG, A. MATTELAER, F. WILLERMAIN, *Benelux: The Netherlands, Belgium and Luxembourg*, in T. OLIVER (a cura di), *Europe's Brexit: EU Perspectives on Britain's Vote to Leave*, Newcastle upon Tyne, 2018, pp. 105 ss.; C.W.A. TIMMERMANS, *The Genesis and Development of the European Communities and the European Union*, in P.J.G. KAPTEYN, A.M. McDONNELL, K.J.M. MORTELMANS, C.W.A. TIMMERMANS (a cura di), *The Law of the European Union and the European Communities*, Alphen aan den Rijn, 2008, p. 6.

<sup>215</sup> Sull'EFTA, si veda *infra*: Capitolo 3.

<sup>216</sup> La Convenzione sul regime comune di transito è stata più volte modificata e aggiornata dal Comitato congiunto UE-EFTA. Ne sono una dimostrazione le Decisioni del Comitato UE-EFTA n. 2/2015, 4/2015, 1/2016 e 1/2017.

diverranno Paesi membri della UE con l'allargamento del 2004, aderirono ad entrambe le Convenzioni<sup>217</sup>.

Nell'ultimo decennio, oltre all'UE e ai Paesi EFTA, la Convenzione sul regime del "transito comune" è stata estesa anche ad altri Paesi europei: alla Turchia nel 2012, alla Repubblica della Macedonia del Nord nel 2015, alla Serbia nel 2016 e a partire dal primo Gennaio 2021 anche al Regno Unito<sup>218</sup>.

Nella legislazione doganale europea, agli Articoli 226 e 227 del CDU il "transito comune" viene distinto in esterno ed interno<sup>219</sup>.

Nel quadro del regime del transito comune esterno, le merci non unionali sottoposte a tale regime possono circolare da un punto all'altro del territorio doganale dell'UE senza essere assoggettate a dazi o ad altri oneri (Articolo 226 del CDU). Invece, ricorrendo al transito comune interno, le merci unionali che circolano da un punto all'altro del territorio doganale dell'UE (sulla base del principio della libera circolazione delle merci), possono attraversare anche un Paese terzo, quindi non parte del territorio doganale unionale, senza che lo *status* della merce muti (Articolo 227 del CDU). Grazie al transito comune interno, è quindi possibile spedire le merci unionali da un Paese membro ad un altro attraversando un Paese terzo, senza sottostare all'obbligo di pagare i dazi al momento dell'entrata dei beni nel Paese terzo.

Nell'ambito del transito comune esterno ed interno, è necessario approfondire il contenuto degli Articoli 226 (terzo comma) e 227 (secondo comma) del CDU, poiché si citano varie modalità di transito. In particolare si fa riferimento al "transito unionale" (a sua volta distinto in transito unionale interno

---

<sup>217</sup> Cfr.: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale, op. cit.*, pp. 589-590; B. SANTACROCE, *Dogane 2014, op. cit.*, p. 113; F. VISMARA, *Corso di diritto doganale, op. cit.*, p. 246.

<sup>218</sup> Per i dettagli sul regime del transito comune e per l'estensione dell'applicazione della Convenzione, si veda il manuale sul transito (disponibile in lingua inglese): Commissione Europea, *Transit Manual*, TAXUD/A1/TRA/005/2020-1-EN, 2021, pp. 35-37.

<sup>219</sup> Si veda: P. ABREU SUBTIL, *Regimes aduaneiros: primeira abordagem, op. cit.*, pp. 213-215. Nel codice doganale precedentemente vigente (CDC) il transito esterno ed interno erano disciplinati da due blocchi di articoli: Articoli 91-97 per il transito esterno e Articoli 163-165 per il transito interno. Per un approfondimento sul transito nel CDC, si vedano: C.J. BERR, H. TRÉMEAU, *Le droit douanier: communautaire et national, op. cit.*, pp. 368 ss.; B. SANTACROCE, *Dogane 2014, op. cit.*, pp. 111-119 e 164.

e transito unionale esterno)<sup>220</sup>, al Carnet TIR (*Trasports Intranationaux Routiers - Convenzioni di Ginevra del 1959 e del 1975*), al Carnet ATA (Convenzione di Bruxelles del 1961), al Manifesto renano (Articolo 9 della Convenzione riveduta per la navigazione sul Reno), al Formulario 302 nel quadro della Convenzione tra gli Stati contraenti del Trattato del Nord Atlantico sullo statuto delle forze armate del 1951 (Statuto delle truppe della NATO), e al sistema postale. Ai sensi dell'articolo 228 del CDU (territorio unico ai fini del transito), "se le merci sono spostate da un punto nel territorio doganale dell'Unione a un altro conformemente alla convenzione TIR, alla convenzione ATA/convenzione di Istanbul, in base al formulario 302 o nell'ambito del sistema postale, ai fini di tale trasporto si considera che il territorio doganale dell'Unione formi un territorio unico"<sup>221</sup>.

#### 2.5.1.1 Segue: i transiti unionali

In linea generale, le principali tipologie di transito ai fini della movimentazione merci nella UE sono tre: 1) il "transito comune" di fonte convenzionale (principalmente si fa riferimento alla già citata Convenzione CE/EFTA sul regime del transito comune del 20 Maggio 1987); 2) il "transito unionale", distinto in transito unionale esterno e transito unionale interno; 3) la Convenzione TIR<sup>222</sup>.

Al transito unionale esterno ed interno il CDU dedica quattro articoli (233-236) nei quali il legislatore provvede a fare delle puntualizzazioni. Essenzialmente all'Articolo 233 vengono definiti quelli che sono gli obblighi del titolare del regime di transito unionale, "nonché del vettore e del destinatario di merci che circolano in regime di transito unionale"<sup>223</sup>.

---

<sup>220</sup> Si veda *infra*.

<sup>221</sup> Sul punto si veda: T. CARVALHAIS PEREIRA, *Direito aduaneiro europeu. Vertente tributária*, *op. cit.*, pp. 112-116.

<sup>222</sup> Si vedano: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, *op. cit.*, p. 587; F. PELACHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*, *op. cit.*, p. 80; M. SCUFFI, F. VISMARA, *Il Codice doganale dell'Unione. Commento sistematico*, *op. cit.*, pp. 590 ss.; F. VISMARA, *Corso di diritto doganale*, *op. cit.*, pp. 245-247.

<sup>223</sup> La Corte di Giustizia, nella sentenza del 20 Gennaio 2005 (Causa C-300/03: Honeywell Aerospace GmbH c. Hauptzollamt Gießen) si è pronunciata in merito al momento in cui sorge l'obbligazione doganale nel quadro del regime di transito esterno.

Il successivo articolo (234) disciplina il regime di transito unionale esterno; si tratta di consentire a merci extra-UE, che non sono state immesse in libera pratica, di circolare dentro l'unione doganale. Tali merci, attraverso il documento amministrativo unico (DAU) con dicitura T1, sono ammesse a circolare in sospensione dei dazi doganali, delle misure di politica commerciale decise in sede europea, e delle formalità fiscali (IVA e accise) previste su base nazionale.

Il transito unionale interno invece consente di effettuare un trasporto di merci unionali tra due Paesi membri (ad esempio dall'Italia verso la Germania), in cui si richiede l'attraversamento di un Paese terzo (come la Svizzera), senza incorrere in oneri daziari al momento dell'entrata nel territorio doganale del Paese terzo. Le merci con origine UE, scortate da un DAU con dicitura T2, potranno entrare ed uscire dal territorio del Paese terzo senza essere sottoposte al pagamento di dazi. Stesso discorso vale attualmente per le merci (con origine UE) che da un Paese membro dell'Europa continentale (ad esempio dalla Francia oppure dal Benelux) devono essere spedite nella Repubblica d'Irlanda (Paese e territorio doganale della UE)<sup>224</sup> transitando per l'Inghilterra e per il Galles; è giusto sottolineare che in questo caso le merci devono attraversare una parte dello spazio doganale di un Paese terzo, visto che ufficialmente il Regno Unito non è più membro UE dal 31 Gennaio 2020<sup>225</sup>.

Nella UE il controllo dei transiti viene garantito dal sistema NCTS (*New Computerized Transit System*)<sup>226</sup>, implementato oltre venti anni fa attraverso il Regolamento 2787 del 2000<sup>227</sup>.

---

<sup>224</sup> Sul fronte del commercio internazionale e della circolazione delle merci, il confine tra Repubblica d'Irlanda e Irlanda del Nord è attualmente una questione piuttosto complessa. L'Irlanda del Nord, pur essendo parte del territorio politico del Regno Unito, gode di uno *status* particolare, frutto di negoziati (ancora in corso) tra UE e Regno Unito. Il tema viene esaminato nel Capitolo 4, *infra*.

<sup>225</sup> Sul transito unionale e sulle procedure per l'utilizzo dei documenti T1 e T2, si veda: L. LOMBARDI, *Manuale di tecnica doganale*, Milano, 2020, pp. 213-215.

<sup>226</sup> Il NCTS si identifica come un sistema di scambio di messaggi di tipo elettronico tra le autorità doganali dell'UE, mediante il quale è possibile gestire in modo automatizzato le verifiche sulle operazioni aventi ad oggetto merci vincolate ai regimi di transito. Le dichiarazioni T1 e T2 vengono quindi trattate telematicamente e a ciascuna operazione viene associato un codice alfanumerico (MRN - *Movement Reference Number*), così da tracciare le merci durante il transito.

### 2.5.1.2 Segue: la Convenzione TIR

Per ciò che riguarda la Convenzione TIR del 1975<sup>228</sup>, all'Articolo 2 si precisa che la Convenzione “concerne i trasporti di merci, senza trasbordo, attraverso una o parecchie frontiere, eseguiti da un ufficio doganale di partenza d'una Parte contraente ad un ufficio doganale di destinazione di un'altra Parte contraente, o della medesima Parte contraente, con veicoli stradali, autotreni o contenitori, a condizione che una parte del tragitto tra l'inizio e la fine del trasporto TIR sia effettuato su strada”.

Sulla base del contenuto dell'Articolo 2 della Convenzione TIR, nel Considerando 2 della Decisione 477 del 2009 si legge, “[i]l sistema TIR consente il trasporto di merci nell'ambito di un regime di transito internazionale con un intervento minimo da parte delle amministrazioni doganali durante il tragitto e fornisce, attraverso la sua catena di garanzia internazionale, un accesso relativamente semplice alle garanzie richieste”<sup>229</sup>.

È quindi evidente la volontà di assicurare e tutelare una serie di facilitazioni per il transito terrestre (via camion) delle merci nel contesto europeo e non solo. La Convenzione TIR è stata infatti estesa anche al continente asiatico. La Repubblica popolare cinese ha aderito alla Convenzione TIR nel 2016,

---

Cfr.: G. FRIGO, *Il sistema doganale europeo telematico*, in F. MONTALCINI, C. SACCHETTO (a cura di), *Diritto tributario telematico*, Torino, 2017, pp. 207-208.

<sup>227</sup> Con un successivo regolamento, il 1192 del 2008, venne novellata la disciplina del transito. I Regolamenti 2787 del 2000 e 1192 del 2008 sono stati abrogati a seguito dell'entrata in vigore del nuovo codice doganale del 2013 (CDU). Le disposizioni sul NCTS sono state riprese ed inserite nel Regolamento 2446 del 2015 (Allegati B-02 e B-04, relativi ai documenti di accompagnamento dei transiti) e nel Regolamento 2447 del 2015. Per un approfondimento si vedano: S. ARMELLA, *Diritto doganale*, op. cit., pp. 164-165; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., pp. 600-605; M. FAVARO, *Operazioni con l'estero*, op. cit., p. 77.

<sup>228</sup> La Convenzione TIR del 1975 è stata ratificata in Italia mediante la Legge 706 del 12 Agosto 1982. Per ciò che riguarda la regolamentazione dei trasporti internazionali di merci su strada, va necessariamente citata la Convenzione di Ginevra del 1956 (indicata anche con l'acronimo CMR - *Convention des Marchandises par Route*), la quale è stata ratificata in Italia con la Legge 1621 del 6 Dicembre 1960. La CMR è stata successivamente modificata dal Protocollo di Ginevra del 1978. Sulla CMR si veda: M.M. COMENALE PINTO, S. ZUNARELLI, *Manuale di diritto della navigazione e dei trasporti*, Vol. I, Milano, 2020, p. 327.

<sup>229</sup> Decisione 2009/477/CE del Consiglio del 28 Maggio 2009, recante pubblicazione in forma consolidata del testo della convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR (Convenzione TIR) del 14 Novembre 1975 come modificata a decorrere da tale data.



soprattutto alla luce dello sviluppo della “*Silk Road*”,<sup>230</sup>. Restano tuttavia fuori dall’applicazione della Convenzione TIR le due SARs (*Special Administrative Regions*) di Hong Kong e Macao<sup>231</sup>.

---

<sup>230</sup> Sul tema della *Silk Road*, si vedano ad esempio: G. MARTINICO, X. WU (a cura di), *A Legal Analysis of the Belt and Road Initiative: Towards a New Silk Road?*, Cham, 2020; J. WRONKA, *International Transport Development within the New Silk Road*, in *Ekonomiczne problem uslug*, n. 128, 2017, pp. 107 ss.

<sup>231</sup> Si veda il Comunicato dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli del 19 Luglio 2016 sulla Convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da Carnet TIR (Convenzione TIR) del 1975.

## **Parte I. Spunti di riflessione: possibili criticità di natura fiscale e monetaria dell'immissione in consumo**

Con riferimento alla fase dell'immissione in consumo delle merci all'interno dei singoli Stati membri, potrebbe valere la pena soffermarsi su alcune criticità legate sia all'assenza di un'armonizzazione sul lato dell'IVA all'importazione nel quadro unionale, sia alla realizzazione di un'unione monetaria avvenuta soltanto in forma parziale, in quanto otto dei ventisette Stati membri della UE non hanno aderito alla moneta unica (dal primo Gennaio 2023 scenderanno a sette, poiché la Croazia adotterà ufficialmente l'euro come valuta nazionale, in sostituzione della kuna).

Circa il primo punto, come già esaminato e messo in evidenza nel Capitolo 2 (*supra*), ogni Paese membro è libero di fissare l'aliquota IVA da applicare in fase di immissione in consumo. L'IVA all'importazione rispecchia infatti l'aliquota IVA applicata all'interno dello Stato membro<sup>232</sup>, pertanto, non esistendo un'unica aliquota per l'IVA all'importazione, comune a tutti gli Stati membri, tra un Paese membro e l'altro emergono delle discrepanze in termini di tributo da versare al momento dell'immissione in consumo. In altre parole, il problema sorge poiché, sebbene il presupposto per identificare la base imponibile per il calcolo dell'IVA all'importazione sia lo stesso in tutti i Paesi membri, l'aliquota IVA applicata varia da Stato a Stato.

Peraltro, la mancata armonizzazione delle aliquote IVA può generare delle criticità dal punto di vista della tutela dei principi di concorrenza e del corretto funzionamento del mercato interno: immettere in consumo un bene applicando un'aliquota IVA del 17%, come nel caso del Lussemburgo, è cosa ben diversa da un'operazione di immissione in consumo che avviene sulla base di un'aliquota IVA del 21% (Olanda e Spagna), del 22% (Italia e Slovenia) o del 24% (Finlandia).

---

<sup>232</sup> Si tenga presente che l'IVA all'importazione è stata classificata come un tributo interno dalla Corte di Giustizia (*supra*).

Circa l'impatto di un'unione monetaria "incompleta", una criticità è rilevabile nella fluttuazione dei tassi di cambio tra l'euro e le valute dei sette Stati membri non aderenti all'Eurozona. In realtà, per evitare il rischio di forti oscillazioni del tasso di cambio tra le valute nazionali dei Paesi fuori dall'area euro e la moneta unica, con l'avvio della terza fase dell'Unione Economica e Monetaria (UEM), esattamente il primo Gennaio 1999, era stato elaborato il programma ERM II (*Exchange Rate Mechanism II*), in sostituzione dell'allora vigente ERM I<sup>233</sup>.

Al momento, tuttavia, solo due dei sette Paesi non appartenenti all'Eurozona hanno aderito all'ERM II: Bulgaria e Danimarca<sup>234</sup>. La partecipazione all'ERM II è infatti volontaria, dunque gli Stati membri fuori dall'area euro sono liberi di vincolare o meno le proprie valute nazionali alle bande di oscillazione stabilite nel quadro dell'ERM II<sup>235</sup>.

L'esistenza di tassi di cambio fluttuanti dentro un'unione doganale, o detto in altri termini, dentro un'area in cui le merci possono circolare liberamente e non sono sottoposte a dazi o tasse di effetto equivalente, può certamente avere un impatto sui flussi commerciali intraunionali, oltre a complicare le relazioni commerciali tra gli Stati membri, soprattutto tra gli Stati dell'Eurozona e i Paesi membri non legati al sistema ERM II<sup>236</sup>.

---

<sup>233</sup> Il passaggio dall'ERM I all'ERM II è da ricondurre all'entrata in circolazione dell'euro avvenuta il primo Gennaio 2002 in undici Paesi membri. Sul tema dell'ERM I e dell'ERM II, si veda ad esempio: T. PADOA SCHIOPPA, *Trajectories Towards the Euro and the Role of ERM II*, in *International Finance*, Vol. 6(1), 2003, pp. 129-144.

<sup>234</sup> L'ERM II prevede precise bande di oscillazione delle valute. La corona danese può fluttuare all'interno di una banda di  $\pm 2,25\%$  rispetto all'euro. Più semplice risulta invece la definizione del tasso di cambio tra l'euro e il lev bulgaro, visto che in pratica si tratta di un tasso di cambio quasi fisso: 1 euro equivale a circa 2 lev (1,96).

<sup>235</sup> Sono attualmente fuori dall'ERM II la corona ceca, la corona svedese, il fiorino ungherese, il leu rumeno e lo zloty polacco.

<sup>236</sup> Sul tema si veda: C. CARUSO, *Le prospettive di riforma dell'Unione economico-monetaria e il mito dell'unità politica europea*, in *Rivista di diritti comparati*, n. 1, 2018, pp. 90-131; in particolare merita soffermarsi sul contenuto della nota 10, p. 92.

## PARTE II

# L'UNIONE DOGANALE E LA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI

### CAPITOLO 3 – Lineamenti e aspetti evolutivi dell'unione doganale

SOMMARIO: 3.1 Aree di libero scambio e unioni doganali: un confronto - 3.1.1 Le aree di libero scambio - 3.1.2 Profili in materia di regole sull'origine delle merci - 3.1.2.1 Segue: l'origine preferenziale nel CDU - 3.1.2.2 Segue: l'origine non preferenziale nel CDU - 3.1.3 Le unioni doganali - 3.2 Linee evolutive del processo di integrazione europea - 3.2.1 La creazione di un'unione doganale e i successivi sviluppi - 3.2.2 L'unione doganale e il mercato unico - 3.2.3 Sanzioni e coordinamento tra le autorità doganali della UE - 3.3 La rilevanza del principio della libertà di circolazione delle merci - 3.4 L'influenza della Corte di Giustizia UE sulla nozione di tasso di effetto equivalente ad un dazio - 3.4.1 Segue: la linea di frontiera come elemento peculiare - 3.5 Brevi cenni sui dazi doganali di carattere fiscale

#### 3.1 Aree di libero scambio e unioni doganali: un confronto

Al fine di esaminare il territorio doganale dell'Unione Europea, può essere utile introdurre il tema mediante il confronto dei presupposti alla base di due diverse tipologie di accordo economico-commerciale, ovvero sia valutare le principali differenze tra un'area di libero scambio (*Free trade area* - FTA) e un'unione doganale (*Customs union*).

Per far ciò, si può ricorrere a quanto disposto dall'articolo XXIV<sup>237</sup> del GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*) del 1947. Nel paragrafo 8(b) si

---

<sup>237</sup> Il paragrafo 4 dell'Articolo XXIV del GATT precisa che: “[...] *the purpose of a customs union or of a free-trade area should be to facilitate trade between the constituent territories and not to raise barriers to the trade of other contracting parties with such territories*”. Per un'analisi delle principali differenze tra un'area di libero scambio e un'unione doganale, si vedano *ex multis*: L. BOGGIO, *Le unioni doganali nei Paesi in via di sviluppo*, in *Rivista*

delineano gli aspetti centrali delle aree di libero scambio: “[...] a group of two or more customs territories in which the duties and other restrictive regulations of commerce [...] are eliminated on substantially all the trade between the constituent territories in products originating in such territories”.

Il paragrafo 8(a) dell’Articolo XXIV individua gli elementi principali di un’unione doganale: “duties and other restrictive regulations of commerce [...] are eliminated with respect to substantially all the trade between the constituent territories of the union or at least with respect to substantially all the trade in products originating in such territories, and [...] the same duties and other regulations of commerce are applied by each of the members of the union to the trade of territories not included in the union”.

### **3.1.1 Le aree di libero scambio**

La costituzione di un’area di libero di libero scambio è il risultato di un accordo commerciale internazionale che viene elaborato con lo scopo di abbattere le barriere doganali e ridurre le tariffe daziarie tra gli Stati che sono parte dell’accordo. Tuttavia, ai singoli Stati resta la facoltà di scegliere il tipo di politica commerciale e doganale da adottare nei confronti dei Paesi terzi, ossia verso tutti gli Stati che non sono parte dell’accordo. Difatti, non essendo richiesto un vero e proprio processo di uniformazione nella definizione delle politiche commerciali, ciascun Paese è libero sia di adottare strategie commerciali e doganali incentrate su misure restrittive o limitative verso i Paesi terzi, come ad esempio gli embarghi e i contingentamenti oppure l’applicazione di dazi antidumping, sia di stipulare accordi di natura preferenziale con qualunque Paese terzo, senza la necessità di negoziare o esaminare tali accordi insieme agli altri Paesi appartenenti all’area di libero scambio.

---

*internazionale di scienze sociali*, Vol. 37(5), 1966, pp. 452 ss.; F. FIGUEIREIDO MARTINS, *A negociação autónoma de acordos comerciais por membros de uniões aduaneiras: análise da admissibilidade perante o Artigo XXIV do GATT*, in T. CARVALHAIS PEREIRA (a cura di), *Direito aduaneiro. Coletânea de textos*, Lisbona, 2022, pp. 35 ss.; A.O. KRUEGER, *Free Trade Agreements versus Customs Unions*, in *Journal of Development Economics*, Vol. 54(1), 1997, pp. 169 ss.; K. MURRAY, H. WAN, *An Elementary Proposition Concerning the Formation of Customs Unions*, in *Journal of International Economics*, Vol. 6, 1976, pp. 95 ss.; J. REUVID, J. SHERLOCK, *International Trade*, Londra, 2011, pp. 7-8.

A questo proposito è necessario menzionare come importante modello di riferimento l'accordo di libero scambio NAFTA (*North American Free Trade Agreement*), entrato in vigore nel 1994 in America del Nord. Tre sono i Paesi membri: Stati Uniti, Canada e Messico.

Grazie a tale accordo venne creata (in quel momento storico) la più grande area di libero scambio su scala globale, nonostante fosse caratterizzata da evidenti difformità interne, a cominciare dalle disuguaglianze salariali e dal diverso grado di sviluppo industriale, tecnologico e commerciale dei tre Paesi membri. Un'area di libero scambio a due velocità: Stati Uniti e Canada da un lato, Messico dall'altro.

Nel 2018 l'accordo NAFTA è stato rinegoziato dai tre Paesi firmatari ed ha assunto il nome di USMCA (*United States, Mexico and Canada Agreement*). Il nuovo accordo è entrato ufficialmente in vigore il primo Luglio del 2020<sup>238</sup>.

Nel contesto europeo la principale area di libero scambio è l'EFTA<sup>239</sup>, la quale venne istituita nel 1960 (mediante la Convenzione di Stoccolma) con lo scopo di creare un'alternativa alla CEE, nata tre anni prima con i Trattati di Roma. I Paesi firmatari dell'EFTA nel 1960 furono Austria, Danimarca, Norvegia, Portogallo, Regno Unito, Svezia e Svizzera. La Finlandia aderì un anno dopo, nel 1961.

Nel 1973 Danimarca e Regno Unito lasciarono l'EFTA e si unirono ai sei Paesi CEE. Stessa decisione venne presa dal Portogallo nel 1986 e nove anni più tardi, nel 1995, dall'Austria, dalla Svezia e dalla Finlandia. L'EFTA è attualmente costituita da quattro Paesi: Svizzera, Norvegia, Islanda (membro dal 1970) e Liechtenstein (membro dal 1991). Sebbene si tratti di un'area di libero scambio composta da un numero limitato di Stati, i quattro Paesi membri presentano un

---

<sup>238</sup> Sull'accordo NAFTA/USMCA, si vedano *ex multis*: J.D. ABBOTT, R.T. MORAN, *Uniting North American Business: NAFTA Best Practices*, Amsterdam e Boston, 2002, pp. 24 ss.; M. BOILE, S. THEOFANIS, J.C. VILLA, *International Trade and Transportation Infrastructure Development. Experiences in North America and Europe*, Amsterdam e Oxford, 2020, pp. 35 ss.; L.A. GLICK, *Understanding the North American Free Trade Agreement: Legal and Business Consequences of NAFTA*, Alphen aan den Rijn, 2010, pp. 3 ss.; A.J. KONDONASSIS, A.G. MALLIARIS, *NAFTA: Old and New Lessons from Theory and Practice with Economic Integration*, in *The North American Journal of Economics and Finance*, Vol. 7(1), 1996, pp. 31 ss.

<sup>239</sup> In italiano l'acronimo è AELS (Associazione europea di libero scambio), ma è poco utilizzato. In genere si ricorre all'acronimo inglese EFTA.

elevato grado di sviluppo socio-economico e livelli di prodotto interno lordo pro capite tra i più alti del mondo<sup>240</sup>.

In tema di aree di libero scambio meritano attenzione gli accordi conclusi dall'Unione Europea<sup>241</sup> nel corso dell'ultimo decennio, indicati come accordi di “nuova generazione”. Viene oggi adottata tale locuzione, in quanto le aree di libero scambio non assumono più la sola funzione di garantire la libera circolazione delle merci a seguito dell'abbattimento delle barriere daziarie, bensì pongono anche le condizioni per una serie di ulteriori scopi, tra cui si possono richiamare la libertà di circolazione dei servizi, lo sviluppo dei flussi di investimenti, l'incremento del numero di attori in grado di partecipare agli appalti pubblici, il rispetto dei diritti umani, oltre ad importanti tutele (la proprietà intellettuale, i principi di concorrenza e l'ambiente). Mediante gli accordi di nuova generazione si dà rilievo al fatto che durante i processi produttivi è essenziale osservare i principi alla base dello sviluppo sostenibile<sup>242</sup>. Sotto questo

---

<sup>240</sup> Nel 2020 il PIL pro capite (in dollari USA) dei quattro Paesi EFTA è stato rispettivamente di 59.260 USD in Islanda, 180.366 USD in Liechtenstein, 67.294 USD in Norvegia e 86.601 USD in Svizzera. In termini di paragone, il PIL pro capite in Italia è stato poco superiore ai 31.000 USD (esattamente 31.676 USD), ossia circa la metà del PIL pro capite islandese e norvegese. Fonte: World Bank, *GDP per capita (current USD)*.

<sup>241</sup> Sulla base dell'Articolo 3 del TFUE, l'UE ha competenza esclusiva in materia di politica commerciale e sul potere di concludere accordi internazionali. Ciò rimanda ad un Parere del 1975 della Corte di Giustizia in cui era stato manifestato tale orientamento (Parere 1/75). La competenza esclusiva preclude agli Stati membri la possibilità di adottare atti interni o di stipulare trattati internazionali in tema di politica commerciale, a meno gli Stati membri non vengano autorizzati dalle istituzioni europee oppure non agiscano per dare attuazione ad atti dell'UE. Cfr.: F. MARTINES, *La politica commerciale comune, op. cit.*, p. 263. Si consideri inoltre il contenuto dell'Articolo 207 del TFUE. In particolare, i primi due paragrafi dell'Articolo 207 del TFUE stabiliscono che la politica commerciale comune sia “fondata su principi uniformi”, principalmente per ciò che concerne “le modificazioni tariffarie, la conclusione di accordi tariffari e commerciali relativi agli scambi di merci e servizi, e gli aspetti commerciali della proprietà intellettuale, gli investimenti esteri diretti, l'uniformazione delle misure di liberalizzazione, la politica di esportazione e le misure di protezione commerciale, tra cui quelle da adottarsi nei casi di dumping e di sovvenzioni”. La politica commerciale comune rientra nel quadro dei principi e degli obiettivi dell'azione esterna dell'UE. Si aggiunga che le misure di politica commerciale comune vengono adottate dal Parlamento e dal Consiglio mediante Regolamenti. L'Articolo 207 del TFUE è stato preso in esame anche nel Capitolo 1 nell'ambito della disciplina antidumping (*supra*).

<sup>242</sup> Sugli accordi di nuova generazione, si vedano: G. ADINOLFI, *Gli obiettivi e la sfera di operatività degli accordi preferenziali dell'Unione Europea*, in G. ADINOLFI (a cura di), *Gli accordi preferenziali di nuova generazione dell'Unione Europea*, Torino, 2021, pp. 9-12; I. BARTHESAGHI, N. DE MARÍA CALVELO, N. MELGAR ALASSIO, M.E. PEREIRA, *La nueva generación de acuerdos de la Unión Europea y sus implicancias en el sistema internacional*, in E. TREMOLADA ÁLVAREZ (a cura di), *Gobernanza, cooperación internacional y valores*

aspetto, illuminante è il paragrafo 17 del Parere 2/15 del 16 Maggio 2017 della Corte di Giustizia della UE: gli accordi di nuova generazione sono accordi commerciali che, in aggiunta alle disposizioni riguardanti la riduzione dei dazi doganali e degli ostacoli non tariffari, contengono anche “disposizioni in diverse materie connesse al commercio, quali la tutela della proprietà intellettuale, gli investimenti, gli appalti pubblici, la concorrenza e lo sviluppo sostenibile”<sup>243</sup>.

Il primo trattato commerciale internazionale (bilaterale) di nuova generazione dell’UE può essere rintracciato nell’Accordo di libero scambio tra l’Unione Europea e la Corea del Sud (*EU-Korea Free Trade Agreement - KOREU*)<sup>244</sup>, firmato ad Ottobre 2010<sup>245</sup>. La sua entrata in vigore, sebbene solo in via provvisoria<sup>246</sup>, risale al primo Luglio 2011. Per l’entrata in vigore in forma definitiva si è dovuto attendere il 2015<sup>247</sup>.

Un successivo importante passaggio è avvenuto con il CETA (*Comprehensive Economic and Trade Agreement*)<sup>248</sup>, ossia l’accordo di libero scambio tra l’UE e il Canada, entrato in vigore, anche in questo caso solo in via

---

*democráticos domunes. Colección IUS Cogens*, Bogotá, 2019, pp. 445 ss.; P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzione, istituti, adempimenti*, op. cit., p. 30; G.M. RUOTOLO, *Gli accordi commerciali di ultima generazione dell’Unione Europea e i loro rapporti col sistema multilaterale degli scambi*, in *Studi sull’integrazione europea*, n. 2-3, 2016, pp. 330-336.

<sup>243</sup> In modo similare nel paragrafo 140 dello stesso Parere si pone in risalto il fatto che gli accordi di libero scambio di nuova generazione vengono identificati come quegli accordi commerciali che oltre alla “riduzione degli ostacoli sia tariffari che non tariffari agli scambi di merci e servizi”, comprendono “anche altri aspetti pertinenti, o addirittura indispensabili, per tali scambi”. Sul punto si veda: G. ADINOLFI, *Gli obiettivi e la sfera di operatività degli accordi preferenziali dell’Unione Europea*, op. cit., p. 13.

<sup>244</sup> In realtà dalla lettura del paragrafo 17 del Parere 2/15 della Corte emerge che il Parlamento europeo abbia identificato l’Accordo di libero scambio tra UE e Singapore del 2019 come uno dei primi accordi di libero scambio bilaterali di nuova generazione (*infra*).

<sup>245</sup> Si veda la Decisione 2011/265/UE del Consiglio del 16 Settembre 2010, relativa alla firma, a nome dell’Unione Europea, e all’applicazione provvisoria dell’Accordo di libero scambio tra l’Unione Europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica di Corea, dall’altra.

<sup>246</sup> Ai sensi dell’Articolo 2.1 dell’Accordo di libero scambio tra l’UE e la Corea del Sud, “[l]e parti liberalizzano progressivamente e reciprocamente il commercio delle merci nel corso di un periodo transitorio che ha inizio all’entrata in vigore del presente accordo, in conformità del presente accordo e dell’Articolo XXIV del GATT 1994”.

<sup>247</sup> Decisione del Consiglio 2016/2169/UE del primo Ottobre 2015. In base all’Articolo 1 della Decisione 2169, “[l]’accordo di libero scambio tra l’Unione Europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica di Corea, dall’altra è approvato a nome dell’Unione”.

<sup>248</sup> Accordo economico e commerciale globale (CETA) tra il Canada, da una parte, e l’Unione Europea e i suoi Stati membri, dall’altra (GU L 11 del 14 Gennaio 2017). Sull’istituzione di una zona di libero scambio tra UE e Canada, in conformità dell’Articolo XXIV del GATT, si consideri l’Articolo 1.4 del CETA.



provvisoria, il 21 Settembre 2017; in realtà il CETA è ancora in attesa di essere ratificato da tutti gli Stati membri della UE, pertanto al momento mantiene la sua provvisorietà<sup>249</sup>.

Altri due importanti accordi per l'istituzione di aree di libero scambio sono stati siglati dall'UE rispettivamente nel 2019 con la città-stato di Singapore (*EU-Singapore Free Trade Area - EUSFTA*)<sup>250</sup> e nel 2020 con la Repubblica socialista del Vietnam (*EU-Vietnam Free Trade Agreement - EVFTA*)<sup>251</sup>. Nell'accordo tra UE e Vietnam, entrato in vigore il primo Agosto 2020, si prevede l'annullamento o la riduzione graduale dei dazi in fase di importazione anche per i prodotti agroalimentari.

### **3.1.2 Profili in materia di regole sull'origine delle merci**

La questione degli accordi preferenziali è una materia alquanto delicata, visto che permette all'atto dell'importazione di merci aventi origine di un Paese terzo di poter beneficiare di misure daziarie agevolate o dell'annullamento degli oneri doganali (ovviamente se è stato definito un accordo di tipo preferenziale con il Paese terzo). È quindi opportuno considerare i principi alla base dell'attribuzione dell'origine di una merce: le cosiddette *Rules of Origin* (RoO).

---

<sup>249</sup> Nel quadro normativo della UE, l'Articolo 1 della Decisione 2017/37/UE del Consiglio del 28 Ottobre 2016 prevede che sia autorizzata, "a nome dell'Unione, la firma dell'accordo economico e commerciale globale (CETA) tra il Canada, da una parte, e l'Unione europea e i suoi Stati membri, dall'altra, con riserva della sua conclusione". Per un approfondimento sul CETA, si vedano: F. EKARDT, B. GARSKE, K. HEYL, P. ROOS, J. STUBENRAUCH, *Free Trade, Environment, Agriculture, and Plurilateral Treaties: The Ambivalent Example of Mercosur, CETA, and the EU-Vietnam Free Trade Agreement, in Sustainability*, Vol. 13(6), 3153, 2021; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale, op. cit.*, pp. 963-965; L. SALVATICI, *Gli accordi commerciali e l'Italia: il caso del CETA*, Roma, 2019, pp. 7 ss.

<sup>250</sup> Accordo di libero scambio tra l'Unione Europea e la Repubblica di Singapore (GU L 294 del 14 Novembre 2019). L'Articolo 1.1 dell'Accordo dispone che "[l]e parti istituiscono una zona di libero scambio conformemente all'Articolo XXIV del GATT 1994 e all'Articolo V del GATS". Si consideri anche il primo articolo della Decisione 1875 del Consiglio dell'8 Novembre 2019 nel quale si legge che "[è] approvato, a nome dell'Unione, l'accordo di libero scambio tra l'Unione europea e la Repubblica di Singapore".

<sup>251</sup> Ai sensi dell'Articolo 1 dell'Accordo di libero scambio tra l'Unione Europea e la Repubblica socialista del Vietnam del 2020, "[l]e parti istituiscono una zona di libero scambio conformemente all'Articolo XXIV del GATT 1994 e all'Articolo V del GATS" (GU L 186 del 12 Giugno 2020). Si veda anche la Decisione del Consiglio 753 del 30 Marzo 2020. Per un approfondimento sull'Accordo di libero scambio tra UE e Vietnam si rimanda a: A. FRUSCIONE, *The Free Trade Agreement Between the European Union and Vietnam*, in *Global Trade and Customs Journal*, Vol. 16(1), 2021, pp. 39 ss.

Attraverso l'origine è possibile creare un legame qualificato tra un bene e il Paese o il territorio in cui viene realizzato<sup>252</sup>. L'origine di una merce, da non confondere con la provenienza (intesa come luogo di partenza della spedizione di una merce)<sup>253</sup>, è difatti uno dei tre cardini del diritto doganale; gli altri due elementi fondamentali sono individuabili nel valore in dogana<sup>254</sup> e nella classificazione tariffaria<sup>255</sup>. Si tratta di tre elementi indispensabili per determinare

---

<sup>252</sup> Cfr.: F. VISMARA, *Corso di diritto doganale*, op. cit., p. 125.

<sup>253</sup> Come già precisato nel Capitolo 1.

<sup>254</sup> Mediante il *Brussels Definition of Value* (BDV) nel corso degli anni cinquanta furono mossi i primi passi per cercare una definizione di valore in dogana che potesse essere condivisa su scala internazionale; precisamente, in base al BDV il valore della merce era stato definito come “*the price that a good would fetch in an open market between a buyer and seller independent of each other*”. Nella seconda metà del secolo scorso venne compresa l'importanza di sviluppare ulteriori criteri per definire la nozione di valore in dogana, primariamente col fine di evitare che il valore venisse utilizzato dagli Stati come una barriera tariffaria. Il paragrafo 1 dell'Articolo 1 dell'Accordo relativo all'applicazione dell'Articolo VII del GATT del 1979 ha fornito una valida base per costruire una definizione comune di valore in dogana delle merci importate: “*the customs value of imported goods shall be the transaction value*”. Il valore delle merci in dogana deve essere pertanto individuato nel “valore di transazione”, ovverosia nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per i beni importati, debitamente corretto con gli opportuni aggiustamenti. Si tratta di un'impostazione con cui si è cercato di creare un sistema di valutazione delle merci all'importazione che potesse garantire correttezza, uniformità e neutralità. Nel CDU il metodo di determinazione del valore in dogana è indicato dall'Articolo 70, il quale dispone che “la base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato”. Cfr.: B. SANTACROCE, *Dogane 2014*, op. cit., p. 65; E. SBANDI, *La valorizzazione delle merci in dogana*, in S. MAYR, B. SANTACROCE, *Valore in dogana e transfer pricing*, Milanofiori Assago, 2014, pp. 158-160. Sull'Articolo 70 del CDU, si vedano: A. DI SALVO, *Elementi di diritto doganale*, op. cit., pp. 188-189; F.F. PITTALUGA, *Manuale del valore in dogana*, Canterano, 2020, pp. 35-36. Si consideri altresì che il valore di transazione non viene utilizzato soltanto come criterio per determinare l'ammontare dei dazi ordinari, ma assume anche la funzione di “criterio discrezionale” per valutare l'opportunità di applicare o meno dei dazi antidumping, soprattutto qualora il valore di transazione risulti essere estremamente basso al momento dell'importazione nel territorio doganale dell'UE. In tema di determinazione del valore di transazione e della possibile applicazione di un dazio antidumping, è intervenuta anche la Corte di Giustizia con la sentenza Carboni del 28 Febbraio 2008 (causa C-263/06, già citata nel Capitolo 1, *supra*). Cfr.: G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, op. cit., pp. 148-149.

<sup>255</sup> Il sistema di classificazione delle merci nella UE è basato sulla tariffa comune integrata (TARIC), ossia un codice a dieci (o più) cifre; le prime otto cifre sono riprese dalla nomenclatura combinata (NC). Dalla lettura del primo paragrafo dell'Articolo 57 del CDU si evince infatti che per poter applicare la tariffa doganale comune (TARIC), la classificazione tariffaria delle merci deve basarsi sulla determinazione di una delle sottovoci, o di ulteriori suddivisioni, della nomenclatura combinata (NC) utilizzata per classificare la merce in esame. Per poter disporre di un linguaggio doganale comune in fase di classificazione delle merci e per facilitare gli scambi internazionali, nel 1988 è entrata in vigore la Convenzione internazionale sul sistema armonizzato (SA oppure HS, se si utilizza l'acronimo inglese di *Harmonised System*), adottata dalla WCO. Le prime sei cifre della nomenclatura combinata, e quindi anche della TARIC, corrispondono a quelle del sistema armonizzato. Il sistema armonizzato, essendo un

l'*an* e il *quantum* dell'obbligazione doganale, oltre che necessari per l'applicazione di misure di politica commerciale<sup>256</sup>. Si può quindi ritenere che esista una stretta relazione tra l'origine, il valore e la classificazione, poiché una corretta identificazione della regola d'origine è sinonimo di un adeguato procedimento di classificazione delle merci<sup>257</sup> e di un'esatta determinazione del valore in dogana<sup>258</sup>.

In tema di origine è tuttora aperta una questione certamente non marginale: l'armonizzazione delle regole di origine. Ciò purtroppo non ha rappresentato, e non sta rappresentando, una priorità in sede GATT/WTO. All'interno della disciplina del GATT, infatti le regole di origine vengono menzionate solo nell'Articolo IX (*Marks of origin*), senza dare eccessiva risonanza alla necessità di attivare un efficace processo per armonizzare le regole di origine<sup>259</sup>. L'assenza di una effettiva armonizzazione su scala globale può però creare delle barriere e dei "bottlenecks" all'interno dei sistemi di *supply chain*, soprattutto nel momento in cui vengono attivate delle operazioni di tipo doganale<sup>260</sup>. Attualmente la Convenzione di Kyoto del 1999 (RKC) rappresenta un importante, se non l'unico, strumento su scala internazionale attraverso cui è possibile cercare di avviare un processo di elaborazione di regole comuni in tema di origine<sup>261</sup>.

---

sistema di classificazione riconosciuto su scala globale, in quanto adottato da quasi tutti i Paesi del mondo, viene utilizzato anche per le politiche commerciali, per le regole di origine, per il controllo dei beni, oltre che per le statistiche o le analisi economiche. Cfr.: S. ARMELLA, *Diritto doganale, op.cit.*, pp. 194-195; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale, op. cit.*, pp. 56-57.

<sup>256</sup> Cfr.: B. SANTACROCE, *Dogane 2014, op. cit.*, p. 42.

<sup>257</sup> Con il Regolamento di esecuzione 1832 del 12 Ottobre 2021 la Commissione Europea ha introdotto importanti modifiche al sistema classificatorio unionale sulla base della revisione del Sistema armonizzato attuata dalla WCO nel corso del 2021 e ufficialmente vigente dal primo Gennaio 2022. Per un approfondimento della revisione del SA in sede WCO, si veda: WCO, *Harmonized System Nomenclature 2022*, Bruxelles, 2021.

<sup>258</sup> Cfr.: A. DI SALVO, *Elementi di diritto doganale, op. cit.*, p. 186.

<sup>259</sup> A titolo esemplificativo, il paragrafo 2 dell'Articolo IX del GATT si limita a fornire una generica raccomandazione: "[t]he contracting parties recognize that, in adopting and enforcing laws and regulations relating to marks of origin, the difficulties and inconveniences which such measures may cause to the commerce and industry of exporting countries should be reduced to a minimum, due regard being had to the necessity of protecting consumers against fraudulent or misleading indications".

<sup>260</sup> Cfr.: M.W. AZZAM, *Harmonization of Non-Preferential Rules of Origin*, in *Global Trade and Customs Journal*, Vol. 14(10), 2019, p. 469.

<sup>261</sup> Cfr.: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale, op. cit.*, pp. 103-104. Sul tema si vedano anche: J.P. COTTER, *Derecho aduanero, op. cit.*, pp. 133 ss.; B. HOEKMAN, S. INAMA,

Nell'ambito della disciplina doganale della UE, alla questione dell'origine delle merci viene dedicato il Capo 2 (sezioni 1 e 2) del Titolo II del CDU. L'origine viene distinta in preferenziale e non preferenziale.

### 3.1.2.1 Segue: l'origine preferenziale nel CDU

Grazie all'origine preferenziale gli operatori economici e gli importatori dell'UE possono usufruire di vantaggi sui dazi doganali; ovviamente il presupposto è l'esistenza di accordi in materia di origine preferenziale stipulati tra l'UE e i Paesi terzi. L'esibizione in dogana di certificati di origine preferenziale<sup>262</sup> permette di beneficiare dell'esenzione dei dazi all'importazione o di ottenere trattamenti daziari agevolati, proprio in virtù degli accordi commerciali internazionali (di natura preferenziale) che sono stati stretti dall'UE con alcuni Paesi terzi.

Nel CDU, a disciplinare la materia dell'origine preferenziale sono gli Articoli 64-66. Per quanto riguarda gli accordi in tema di origine preferenziale, in Europa e nell'area del Mediterraneo, l'UE, mediante la Convenzione pan-euromediterranea relativa alle norme di origine preferenziale pan-euromediterranee (PEM), ha definito un quadro di regole per attribuire l'origine preferenziale ai prodotti aventi origine nei Paesi EFTA e nei Paesi cosiddetti pan-euromediterranei

---

*Harmonization of Rules of Origin: An Agenda for Plurilateral Cooperation?*, in *East Asian Economic Review*, Vol. 22(1), 2018, pp. 3 ss.

<sup>262</sup> Esempi di certificati di origine preferenziale sono i modelli EUR1 ed EUR-Med (usati per i Paesi legati da accordi bilaterali con l'UE), l'ATR (valido per l'unione doganale con la Turchia, *infra*) e il Form A. Quest'ultimo viene emesso nel caso di Paesi beneficiari del Sistema di preferenze generalizzato (SPG, *supra*) o per i Paesi in via di sviluppo (PVS) che godono di agevolazioni tariffarie concesse in modo unilaterale dall'UE. Cfr.: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., pp. 161 e 166-167. Si vedano anche: R. SABINA, *Origem não-preferencial e medidas de política comercial não preferenciais*, op. cit., pp. 69-70 e 73; F. VISMARA, *Corso di diritto doganale*, op. cit., p. 144. Si consideri inoltre che nell'ambito del Sistema delle preferenze generalizzate (SPG) e di alcuni accordi commerciali preferenziali (come il CETA), l'emissione dei certificati di origine EUR1 viene sostituita dal sistema degli esportatori registrati, indicato con l'acronimo REX (*Registered Exporter System*). Il REX è stato introdotto nel 2017 e si basa principalmente su tre elementi: una banca dati pubblica (gestita dalla Commissione Europea), in cui gli esportatori si registrano; un insieme di obblighi che gravano sugli operatori registrati; la collaborazione tra le autorità doganali degli Stati membri per lo scambio di informazioni. Gli operatori registrati mediante il REX possono certificare l'origine preferenziale delle merci con una dichiarazione in fattura. Cfr.: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, op. cit., p. 649; F. VISMARA, *Corso di diritto doganale*, op. cit., p. 138. Per un approfondimento sul REX si rimanda a: M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., pp. 800 ss.

(Algeria, Tunisia, Marocco, Israele, Egitto, Giordania, Autorità Palestinese, Libano e Siria). Accordi di natura preferenziale hanno interessato anche gli Stati dell'area balcanica<sup>263</sup> e dell'Europa orientale (Moldavia, Ucraina e Georgia)<sup>264</sup>.

A seguito della *Brexit* si è inoltre concretizzata la necessità di definire nuove relazioni commerciali e doganali con il Regno Unito (*infra*).

---

<sup>263</sup> Si tratta in particolare dei Paesi dei Balcani occidentali (“*Western Balkans*”: Albania, Bosnia Erzegovina, Kosovo, Macedonia del Nord, Montenegro e Serbia), ossia di Paesi che si sono candidati per diventare membri della UE. Come precisato nella COM(2020) 57 final del 5 Febbraio 2020 sul rafforzamento del processo di adesione, “[u]n obiettivo fondamentale dell’impegno dell’Unione Europea nei confronti dei Balcani occidentali è prepararli a soddisfare tutti i requisiti per l’adesione. Questo significa, tra l’altro, sostenere le riforme fondamentali a livello di democrazia, Stato di diritto ed economia e l’allineamento con i principali valori europei, così da promuovere una crescita economica e una convergenza sociale solide e più rapide”. Nella Convenzione PEM sulle norme di origine preferenziali paneuromediterranee sono stati ricompresi anche i Paesi dei Balcani occidentali. A tale proposito si consideri la Decisione 2013/94/UE del 26 Marzo 2012. Inoltre, nella Decisione 2019/2198/UE del 25 Novembre 2019 sono state individuate una serie di proposte per attuare una revisione dell’attuale Convenzione PEM.

<sup>264</sup> Da notare che si tratta di territori che erano parte dell’Unione Sovietica fino alla sua dissoluzione nel 1991 e che successivamente hanno mostrato in più occasioni l’intenzione di avviare un processo di avvicinamento all’UE attraverso accordi di associazione. A questo proposito si prenda in esame la politica di partenariato orientale istituita dall’UE nel 2009 in favore di sei Paesi dell’ex Unione Sovietica (Armenia, Azerbaigian, Bielorussia, Georgia, Moldavia e Ucraina). Tuttavia sotto il profilo delle relazioni internazionali le difficoltà sono evidenti. In seguito ai conflitti del 2008 nell’area caucasica (Abcasia e Ossezia del Sud) e del 2014 in Crimea, le relazioni di Georgia e Ucraina con la confinante Russia sono sempre state fortemente instabili. La frattura definitiva nelle relazioni tra Russia e Ucraina è avvenuta il 24 Febbraio del 2022 a seguito dell’aggressione armata russa ai danni dell’Ucraina. Inoltre, la Moldavia ha al suo interno la regione della Transnistria, un territorio che si è autoproclamato indipendente fin dai primi anni novanta, ma che viene di fatto identificato come autonomo solo sul lato amministrativo. La comunità internazionale non ha mai riconosciuto la Transnistria come uno Stato indipendente. Sulla politica europea di vicinato si consideri l’Articolo 8 del TUE: l’UE “sviluppa con i paesi limitrofi relazioni privilegiate al fine di creare uno spazio di prosperità e buon vicinato fondato sui valori dell’Unione e caratterizzato da relazioni strette e pacifiche basate sulla cooperazione”. Sull’argomento si vedano: F. CASOLARI, *I principi del diritto dell’Unione Europea negli accordi commerciali: una visione di insieme*, in G. ADINOLFI (a cura di), *Gli accordi preferenziali di nuova generazione dell’Unione Europea*, Torino, 2021, pp. 79 ss.; J. CROMBOIS, *The Eastern Partnership: Geopolitics and Policy Inertia*, in *European View*, Vol. 18(1), 2019, pp. 89 ss.; S. LORENZMEIER, R. PETROV, C. VEDDER (a cura di), *EU External Relations Law: Shared Competences and Shared Values in Agreements Between the EU and Its Eastern Neighbourhood*, Cham, 2021, in particolare pp. 129 ss.; K. PISHCHIKOVA, *Facing a Fragmented Neighbourhood: The EU and Six Eastern Partnership Countries*, in S. GIUSTI, I. MIRKINA (a cura di), *The EU in a Trans-European Space: External Relations across Europe, Asia and the Middle East*, Cham, 2019, pp. 157 ss.; S. POLI, *La politica europea di vicinato e la sua evoluzione nei rapporti tra l’Unione e gli Stati del partenariato orientale*, in *Studi sull’integrazione europea*, n. 3, 2019, pp. 631 ss.; G. VAN DER LOO, *The Institutional Framework of the Eastern Partnership Association Agreements and the Deep and Comprehensive Free Trade Areas*, in S. GSTÖHL, D. PHINEMORE (a cura di), *The Proliferation of Privileged Partnerships between the European Union and Its Neighbours*, Abingdon e New York, 2019, pp. 102 ss., in particolare pp. 103-107.

Particolarmente importanti sono gli accordi raggiunti dall'UE nella parte orientale dell'Asia nel corso degli ultimi anni.

Nel 2019 l'UE ha definito con il Giappone un accordo di partenariato economico (*Economic Partnership Agreement - EPA*), e come visto, vigono accordi relativi alla creazione di aree di libero scambio con la Corea del Sud e con il Vietnam (*supra*). L'UE ha altresì stipulato accordi di natura preferenziale con un gruppo di Paesi dell'Africa sub-sahariana e dell'America centro-meridionale. In territorio africano dal 2016 è vigente un accordo di partenariato economico tra l'UE, il Sudafrica e altri cinque Stati SADC<sup>265</sup> (Botswana, Eswatini<sup>266</sup>, Lesotho, Mozambico e Namibia)<sup>267</sup>.

Per quanto riguarda i Paesi dell'America centrale e meridionale, con il Messico è in vigore dal 2000 un accordo di partenariato economico<sup>268</sup> e nel 2002 è stato concluso un accordo di associazione con il Cile, entrato in vigore l'anno seguente. Inoltre, dal 2013 con la Colombia e il Perù viene applicato, in via provvisoria, un accordo commerciale per le liberalizzazioni tariffarie<sup>269</sup>. Sempre nel 2013 l'UE ha definito un accordo di associazione con Honduras, Nicaragua e Panama. In seguito si sono aggiunti altri due Paesi: Costa Rica ed El Salvador.

In tema di accordi preferenziali, è utile ricordare che l'intera normativa di diritto materiale del WTO è ispirata da una serie di principi fondamentali, tra cui quello di non discriminazione commerciale. L'Articolo I del GATT individua una clausola che opera in modo multilaterale ed incondizionato, mediante la quale

---

<sup>265</sup> La SADC (*Southern African Development Community*) è un'organizzazione intergovernativa il cui scopo è cercare di raggiungere nell'area meridionale del continente africano un'integrazione sia politica che socio-economica. Alcuni Paesi membri della SADC sono parte della SACU (*Southern African Customs Union*). Sul punto si veda *infra*. Per un approfondimento in merito alle relazioni commerciali e diplomatiche tra UE e SADC, si veda: J. MUNTSCHICK, *The Southern African Development Community (SADC) and the European Union (EU): Regionalism and External Influence*, Cham, 2018, pp. 153 ss.

<sup>266</sup> Dal 2018 lo Swaziland è indicato come Regno di Eswatini. Insieme a Lesotho e Marocco, il Regno di Eswatini è una delle tre monarchie presenti in Africa. In politica estera ha manifestato un certo allontanamento dal Sudafrica per stringere rapporti con il Regno Unito. Fino al 1968, anno dell'indipendenza, lo Swaziland era un protettorato britannico.

<sup>267</sup> Decisione (UE) 2016/1623 del Consiglio, del primo Giugno 2016, relativa all'applicazione provvisoria dell'accordo di partenariato economico tra l'UE e gli Stati della SADC aderenti all'accordo.

<sup>268</sup> Decisione n. 2/2000 del Consiglio congiunto CE-Messico del 23 Marzo 2000 (2000/415/CE).

<sup>269</sup> A tale accordo ha aderito anche l'Ecuador nel 2017.

vengono estesi a tutti gli Stati membri del GATT/WTO sia lo *status* di nazione più favorita (*Most Favoured Nation* - MFN) che i vantaggi commerciali garantiti da uno Stato membro ad un altro<sup>270</sup>. L'obiettivo è fare in modo che uno Stato membro, in materia di dazi doganali, non crei condizioni favorevoli soltanto nei confronti di un altro membro del WTO o di un ristretto numero di partner commerciali, ma applichi le condizioni di maggior favore anche agli altri Paesi membri<sup>271</sup>. Precisamente, il primo paragrafo dell'Articolo I del GATT dispone che “*with respect to customs duties and charges of any kind imposed on or in connection with importation or exportation or imposed on the international transfer of payments for imports or exports, and with respect to the method of levying such duties and charges, [...], any advantage, favour, privilege or immunity granted by any contracting party to any product originating in or destined for any other country shall be accorded immediately and unconditionally to the like product originating in or destined for the territories of all other contracting parties*”.

### 3.1.2.2 Segue: l'origine non preferenziale nel CDU

L'origine non preferenziale, indicata anche come origine comune, permette di identificare l'origine “commerciale” e la nazionalità economica del bene, quindi consente di specificare il “*made in*”; si è inoltre in grado di conoscere se nei confronti dei beni di un determinato Paese esistano particolari misure restrittive in termini di politica commerciale (ad esempio embarghi e restrizioni quantitative), oppure vengano applicati dei dazi antidumping<sup>272</sup>.

L'origine non preferenziale rappresenta altresì la regola a cui far riferimento per i beni importati da quei Paesi terzi con cui l'UE non ha

---

<sup>270</sup> Cfr.: F. GALGANO, F. MARRELLA, *Diritto del commercio internazionale*, op. cit., pp. 231 e 233. Per un approfondimento circa la clausola della nazione più favorita, si rinvia a: W.J. DAVEY, *Non-Discrimination in the World Trade Organization: The Rules and Exceptions*, Leida, 2012, pp. 66 ss.; E. TRIGGIANI, *Il trattamento della nazione più favorita*, Napoli, 1984.

<sup>271</sup> Cfr.: D. DESIDERIO, M. GIFFONI, *Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale*, op. cit., p. 71; L. GHIA, *International Business Law*, Milano, 2016, pp. 69-70.

<sup>272</sup> Si vedano: A. DI SALVO, *Elementi di diritto doganale*, op. cit., p. 185; R. SABINA, *Origem não-preferencial e medidas de política comercial não preferenciais*, op. cit., pp. 70-71; B. SANTACROCE, *Dogane 2014*, op. cit., pp. 42-43.

perfezionato accordi di tipo tariffario; per questi beni il dazio applicato è quello definito nel testo della tariffa doganale comune. Tuttavia è doveroso fare una precisazione: le regole relative all'origine non preferenziale vengono applicate anche in quei casi in cui esistono accordi di natura preferenziale tra l'UE e il Paese dal quale le merci vengono importate, ma la spedizione è priva della documentazione necessaria per provare l'effettiva origine preferenziale dei beni<sup>273</sup>. L'origine non preferenziale rileva pertanto sia ai fini dell'applicazione delle misure non tariffarie, sia ai fini dell'applicazione della tariffa doganale dell'UE<sup>274</sup>.

La disciplina sull'origine non preferenziale è rintracciabile negli Articoli 59-63 del CDU. Particolare importanza va attribuita al contenuto dei due paragrafi di cui si compone l'Articolo 60 del CDU. Nel primo paragrafo dell'Articolo 60 si precisa che una merce è originaria di un determinato Paese se viene interamente prodotta e ottenuta in quel Paese. Nel secondo paragrafo invece si sottolinea che, se alla produzione della merce partecipano e contribuiscono due o più Paesi, l'origine viene determinata in base al territorio in cui è avvenuta "l'ultima trasformazione sostanziale ed economicamente giustificata, effettuata presso un'impresa attrezzata a tale scopo". La trasformazione deve rappresentare "una fase importante del processo di fabbricazione", oppure deve permettere di ottenere un prodotto nuovo e diverso dai materiali iniziali<sup>275</sup>.

In tema di trasformazioni e lavorazioni sostanziali, l'intervento della Corte di Giustizia a fine anni settanta è stato essenziale.

Con la sentenza del 26 Gennaio 1977 (causa C-49/76)<sup>276</sup>, la Corte ha fornito un contributo significativo per comprendere con maggiore precisione i principi di riferimento in tema di origine. Ha così dato inizio ad una

---

<sup>273</sup> Cfr.: S. ARMELLA, *Diritto doganale, op. cit.*, p. 204; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale, op. cit.*, p. 106.

<sup>274</sup> Cfr.: F. VISMARA, *Corso di diritto doganale, op. cit.*, p. 125.

<sup>275</sup> Per un approfondimento sul tema della trasformazione, si vedano: J.-L. ALBERT, *Le droit douanier de l'Union Européenne, op. cit.*, pp. 245-254; T. CARVALHAIS PEREIRA, *Direito aduaneiro europeu. Vertente tributária, op. cit.*, pp. 144-147.

<sup>276</sup> Sentenza del 26 Gennaio 1977. Causa C-49/76: Gesellschaft für Überseehandel mbH c. Handelskammer Hamburg. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Verwaltungsgericht Hamburg - Germania.



giurisprudenza consolidata<sup>277</sup>. Entrando nel merito, nel paragrafo 5 si sottolinea che una trasformazione per essere sostanziale deve apportare un effettivo cambiamento della struttura del prodotto: il bene deve presentare una “composizione” e delle “proprietà specifiche” che non erano possedute prima della trasformazione o della lavorazione sostanziale. Inoltre, il fatto che la “trasformazione o lavorazione deve, per poter conferire alla merce una determinata origine, avere come risultato la fabbricazione di un prodotto nuovo o costituire una fase importante della fabbricazione, esclude in effetti che le operazioni che modificano l’aspetto esteriore del prodotto ai fini della sua successiva utilizzazione, lasciandone sostanzialmente inalterate, sotto il profilo qualitativo, le caratteristiche essenziali, possano determinare l’origine del prodotto stesso” (paragrafo 6).

Hanno fatto seguito altre pronunce nella quali la Corte ha ribadito quanto emerso nel giudizio della causa C-49/76.

Nella sentenza del 23 Febbraio 1984 (causa C-93/83)<sup>278</sup> l’ultima trasformazione o lavorazione viene identificata come sostanziale “solo qualora il prodotto che ne risulta abbia composizione e proprietà specifiche che non possedeva prima di essere sottoposto a tale trasformazione o lavorazione. Le operazioni che modifichino l’aspetto esteriore del prodotto ai fini della sua successiva utilizzazione, lasciandone sostanzialmente inalterate, sotto il profilo qualitativo, le caratteristiche essenziali, non possono determinare l’origine del prodotto stesso” (paragrafo 13). Con la sentenza del 10 Dicembre 2009 (causa C-260/08)<sup>279</sup>, è stato rimarcato che si identifica come una trasformazione (o lavorazione) sostanziale quell’operazione che comporta la “creazione di una

---

<sup>277</sup> Sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia della UE in tema di origine, si vedano in particolare: S. ARMELLA, *Diritto doganale*, op. cit., p. 206; P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, op. cit., pp. 588-589; D. DESIDERIO, M. GIFFONI, *Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale*, op. cit., p. 73; B. SANTACROCE, *Dogane 2014*, op. cit., pp. 46-47; F. VISMARA, *Corso di diritto doganale*, op. cit., p. 127.

<sup>278</sup> Sentenza del 23 Febbraio 1984. Causa C-93/83: Zentralgenossenschaft des Fleischgewerbes e.G. (Zentrag) c. Hauptzollamt Bochum. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Finanzgericht Düsseldorf - Germania.

<sup>279</sup> Sentenza del 10 Dicembre 2009. Causa C-260/08: Bundesfinanzdirektion West c. HEKO Industrieerzeugnisse GmbH. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Bundesfinanzhof - Germania.

merce con composizione e proprietà specifiche assenti prima di tale operazione” (paragrafo 37).

La Corte ha ulteriormente precisato nella sentenza dell’11 Febbraio 2010 (causa C-373/08)<sup>280</sup> che “le operazioni di trasformazione di un prodotto che non ne comportano una modifica sostanziale delle proprietà e della composizione, dato che esse consistono soltanto in una ripartizione e in una modifica del suo aspetto esteriore, non costituiscono, per contro, una modifica qualitativa abbastanza marcata tale da poter essere considerata come fabbricazione di un prodotto nuovo ovvero come costituente una fase importante della fabbricazione di detto prodotto” (paragrafo 47). Nella recente pronuncia del 20 Maggio 2021 (causa C-209/20), la Corte ha stabilito, in modo inequivocabile, che l’origine delle merci deve essere determinata sulla base “del criterio discriminante costituito dall’ultima trasformazione o lavorazione sostanziale delle merci stesse” (paragrafo 38)<sup>281</sup>.

### **3.1.3 Le unioni doganali**

L’unione doganale si caratterizza, a differenza dell’area di libero scambio, per la definizione di una politica economico-commerciale e doganale unica da parte dei Paesi membri verso i Paesi terzi<sup>282</sup>; *de facto* viene applicata una tariffa doganale unica e integrata nei confronti delle merci dei Paesi terzi, a prescindere dal punto di ingresso delle merci nell’unione doganale. Nella UE si parla di applicazione di una tariffa doganale comune, indicata come TDC.

---

<sup>280</sup> Sentenza dell’11 Febbraio 2010. Causa C-373/08: Hoesch Metals and Alloys GmbH c. Hauptzollamt Aachen. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Finanzgericht Düsseldorf - Germania.

<sup>281</sup> Sentenza del 20 Maggio 2021. Causa C-209/20: Renesola UK Ltd c. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall’Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

<sup>282</sup> Per un’analisi dei principi alla base di un’unione doganale, si considerino: C.A. COOPER, B.F. MASSELL, *A New Look at Customs Union Theory*, in *The Economic Journal*, Vol. 75(300), 1965, pp. 742 ss.; T. LYONS, *EU Customs Law*, *op. cit.*, pp. 6 ss.; M. OVÁDEK, I. WILLEMYNS, *International Law of Customs Unions: Conceptual Variety, Legal Ambiguity and Diverse Practice*, in *European Journal of International Law*, Vol. 30(2), 2019, pp. 361 ss.; P. PENNETTA, *Unione doganale*, in *Enciclopedia del Diritto*, Agg. V, Milano, 2001; J. VINER, *The Customs Union Issue*, New York, 1950.

Inoltre, a nessuno Stato membro dell'unione doganale viene concessa la possibilità di applicare misure daziarie diverse da quelle pattuite in sede di accordo oppure di stipulare accordi preferenziali in maniera autonoma.

In linea generale, gli Stati parte di un'unione doganale sviluppano una normativa doganale comune così da armonizzare regimi e procedure. Infatti l'assenza di una legislazione doganale condivisa non permetterebbe la creazione di un sistema doganale efficiente e le operazioni doganali verrebbero gestite sulla base di criteri di incertezza normativa o di discrezionalità.

Il commercio e il transito delle merci all'interno dell'unione doganale è libero ed esente da imposizioni di diritti daziari, quindi i singoli mercati nazionali sono fusi e confluiscono in un mercato unico delle merci e in molti casi anche dei servizi.

Nel caso dell'Unione Europea ci si spinge oltre, fino ad arrivare ad identificare quattro libertà fondamentali: libertà di circolazione di merci, servizi, persone e capitali<sup>283</sup>.

In merito all'origine delle unioni doganali moderne, la SACU (*Southern African Custom Union*) rappresenta una pietra miliare, in quanto viene considerata l'unione doganale più antica del mondo<sup>284</sup>. Le origini della SACU risalgono al 1910 quando venne costituita la CUA (*Customs Union Agreement*). Attualmente la SACU si compone di cinque Stati: Botswana, Lesotho, Namibia, Sudafrica ed Eswatini. Dal 1910 fino agli anni novanta del secolo scorso, la SACU venne

---

<sup>283</sup> Sul tema si vedano ad esempio: C. BARNARD, *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*, Oxford, 2016; C. BARNARD, S. PEERS, *European Union Law*, Oxford, 2017, pp. 310 ss.; L. DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, Milano, 2016, pp. 47 ss.; P. OLIVER, W.-H. ROTH, *The Internal Market and the Four Freedoms*, in *Common Market Law Review*, 2004, pp. 407 ss.; L. WOODS, *Free Movement of Goods and Services within the European Community*, Farnham, 2004.

<sup>284</sup> A tale proposito è necessario citare l'importanza assunta nel corso dell'Ottocento dall'Unione doganale prussiana creata nel 1818, a cui fece seguito nel 1834 la *Zollverein* (*supra*). Ploecki individua quelli che sono i punti cardine della *Zollverein*, sottolineando che “[t]he *Zollverein* was a customs union without internal customs borders, a common external tariff structure, a population-based revenue distribution scheme, and a governance structure with a regular member state congresses deciding unanimously”. F. PLOECKL, *The Zollverein and the Sequence of a Customs Union*, in *Australian Economic History Review*, Vol. 55(3), 2015, p. 278. Sul punto veda anche: ID., *A Novel Institution: the Zollverein and the Origins of the Customs Union*, in *Journal of Institutional Economics*, Vol. 17(2), 2021, pp. 305 ss.

amministrata dal Sudafrica mediante due accordi: un primo del 1910 e uno successivo risalente al 1969.

Nel 1994 vennero avviate una serie di riforme con cui si giunse nel 2002 ad un ulteriore accordo. La struttura della SACU ricalca il modello tipico delle unioni doganali: le merci possono circolare liberamente nel mercato interno e tra gli Stati membri dell'unione non possono essere applicati dazi; al contrario, nei confronti delle merci importate dai Paesi terzi si applica una tariffa doganale comune<sup>285</sup>. In tema di unioni doganali nel contesto delle Americhe, un caso singolare è oggi rappresentato dal Mercosur (*Mercado Común del Sur*), in quanto viene spesso identificato come un'unione doganale "imperfetta"<sup>286</sup> a seguito della mancata creazione e definizione di una reale tariffa doganale comune da parte degli Stati membri (Argentina, Brasile, Paraguay e Uruguay)<sup>287</sup>.

### 3.2 Linee evolutive del processo di integrazione europea

Grazie al Trattato di Parigi del 1951, con cui fu costituita la CECA (Comunità Economica del Carbone e dell'Acciaio), e ai due Trattati di Roma del 25 Marzo 1957, istitutivi rispettivamente della CEE (Comunità Economica Europea) e dell'Euratom, venne dato impulso ad un processo per la costruzione, nel cuore dell'Europa, di una comunità economica-monetaria e di un mercato unico privo di barriere interne. Nonostante il Trattato CEE contenesse solo le

---

<sup>285</sup> Sull'argomento si faccia riferimento a: C. MCCARTHY, *The Southern African Customs Union in Transition*, in *African Affairs*, Vol. 102(409), 2003, pp. 605 ss.; J. MATHIS, *The Southern African Custom Union (SACU): Regional Cooperation Framework on Competition Policy and Unfair Trade Practices*, UNCTAD, Ginevra e New York, 2005; MUNTSCHICK J., *The Southern African Development Community (SADC) and the European Union (EU): Regionalism and External Influence*, op. cit., pp. 154-159.

<sup>286</sup> Sul punto si vedano: G. CARDONA MONTOYA, *¿Es Mercosur una unión aduanera imperfecta? Análisis conceptual y aplicado de la realidad y el potencial de la integración entre los países del Cono Sur*, en *Escenarios: Empresa y Territorio*, n. 2, 2013, pp. 55 ss.; A. ROUQUIÉ, *L'America latina. Introduzione all'Estremo Occidente*, Milano, 2000, pp. 294-295 [titolo originale: *Amérique latine. Introduction à l'Extrême-Occident*, Parigi, 1998].

<sup>287</sup> Il Mercosur venne istituito nel 1991 con il Trattato di Asunción. Fino al 2017 veniva identificato come Stato membro anche il Venezuela. L'estromissione del Venezuela dal Mercosur è legata alle violazioni relative all'ordine democratico, così come previsto dagli Articoli 3, 4 e 5 del Protocollo di Ushuaia del 1998. Per un approfondimento sul Mercosur, si rimanda *inter alia* a: P. BORBA CASELLA, *Mercosur*, in J. WOUTERS (a cura di), *International Encyclopedia of Law. Intergovernmental Organizations*, Alphen aan den Rijn, 2007, pp. 11 ss.; J.P. COTTER, *Derecho aduanero*, op. cit., pp. 123 ss.; C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Manual de derecho tributario*, op. cit., pp. 553 ss.

indicazioni di una serie di obiettivi finali da conseguire e si sostanziasse principalmente come un “Trattato quadro”, al suo interno era tuttavia presente una parte normativa completa relativa alla creazione di un’unione doganale. Una delle premesse del processo di integrazione europea era proprio la necessità di creare un’unione doganale tra i sei Paesi firmatari<sup>288</sup> dei Trattati<sup>289</sup>.

Alla realizzazione di un’unione doganale si giunse il primo Luglio del 1968, con un anno e mezzo di anticipo rispetto a quanto programmato nei Trattati di Roma, e fu un risultato determinante<sup>290</sup>; difatti, a partire dalla fine degli anni sessanta l’esistenza di un’unione doganale permise di ottenere un miglioramento dei flussi commerciali e al tempo stesso garantì la libera circolazione delle merci<sup>291</sup> all’interno del territorio doganale della CEE.

---

<sup>288</sup> Benelux, Francia, Germania Ovest e Italia, *supra*.

<sup>289</sup> Cfr.: B. OLIVI, R. SANTANIELLO, *Storia dell’integrazione europea. Dalla guerra fredda ai giorni nostri*, Bologna, 2015, p. 31. Sul punto si vedano anche: E. CALANDRI, M.E. GUASCONI, R. RANIERI, *Storia politica ed economica dell’integrazione dell’Europa. Dal 1945 ad oggi*, Napoli, 2015, pp. 53 ss.; F. FAURI, *L’integrazione economica europea*, Bologna, 2006, pp. 93 ss.; C.W.A. TIMMERMANS, *The Genesis and Development of the European Communities and the European Union*, *op. cit.*, pp. 13 ss.; A.L. VALVO, *Istituzioni di diritto dell’Unione Europea*, *op. cit.*, pp. 8 ss.; A. VARSORI, *Per un’interpretazione storica del processo di integrazione europea*, in *Ventesimo secolo*, Vol. 12(32), 2013, pp. 9 ss.; U. VILLANI, *Istituzioni di diritto dell’Unione Europea*, *op. cit.*, pp. 4 ss.

<sup>290</sup> Sul punto si vedano: M. GILBERT, *Storia politica dell’integrazione europea*, Roma e Bari, 2008, pp. 85-92; B. OLIVI, R. SANTANIELLO, *Storia dell’integrazione europea. Dalla guerra fredda ai giorni nostri*, *op. cit.*, p. 62.

<sup>291</sup> Nel CDU non è presente una definizione di merce. Il codice si limita a distinguere le merci in base all’origine: merci unionali e merci non unionali (punti 23 e 24 dell’Articolo 5 del CDU). Sul tema si veda: M. MAGALHÃES RAPOULA, *As regras de origem e o mecanismo da acumulação no direito aduaneiro*, in T. CARVALHAIS PEREIRA (a cura di), *Direito aduaneiro. Coletânea de textos*, Lisbona, 2022, p. 81. Una nozione di merce, anche piuttosto ampia, emerge invece dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Nella sentenza del 10 Dicembre 1968 (causa C-7/68: Commissione c. Italia) vengono identificate come merci tutti quei beni che siano “pecuniariamente valutabili e come tali atti a costituire oggetto di negozi commerciali”, inclusi gli oggetti d’arte e i beni di interesse storico e archeologico. Con successive pronunce la Corte ha classificato come merci anche i seguenti beni: l’energia elettrica (sentenza del 27 Aprile 1994. Causa C-393/92: Comune di Almelo e altri c. NV Energiebedrijf Ijsselmij NV, paragrafo 28); il gas naturale (sentenza del 23 Ottobre 1997. Causa C-159/94: Commissione c. Francia); il petrolio (sentenza del 10 Luglio 1984. Causa C-72/83: Campus Oil Ltd. e altri c. Ministro dell’industria e dell’energia irlandese); i rifiuti (sentenza del 9 Luglio 1992. Causa C-2/90: Commissione c. Belgio, paragrafi 26-28); gli apparecchi automatici utilizzati per il gioco d’azzardo (sentenza del 21 Settembre 1999. Causa C-124/97: Markku Juhani Läärä, Cotswold Microsystems Ltd e Oy Transatlantic Software Ltd c. Finlandia, paragrafo 20); le api (sentenza del 3 Dicembre 1998. Causa C-67/97: procedimento penale a carico di Ditlev Bluhme, paragrafo 19). Persino gli stupefacenti, sebbene ovviamente il loro commercio sia illegale e vietato in ogni Stato membro (con l’eccezione della commercializzazione per scopi medici o scientifici), sono stati oggetto di sentenze della Corte. Si fa riferimento alle pronunce del 5 Febbraio 1981 (causa C-50/80: Jozsef

Da evidenziare che due anni prima della effettiva istituzione dell'unione doganale, nella Decisione 66/532/CEE del Consiglio del 26 Luglio 1966 era già stata sottolineata la necessità di eliminare i dazi doganali e di vietare le restrizioni quantitative tra gli Stati membri, in modo da avviare la costruzione di un'unione doganale in linea con i principi dell'Articolo XXIV del GATT.

### **3.2.1 La creazione di un'unione doganale e i successivi sviluppi**

La creazione di un'unione doganale ha rappresentato un passaggio fondamentale per il processo di integrazione europeo e per il funzionamento della CEE prima e della UE oggi. L'unione doganale permette di sviluppare una politica doganale unitaria e di adottare una tariffa doganale comune. Gli Stati membri riescono così a conseguire un trattamento omogeneo e una maggiore integrazione nei rapporti commerciali con i Paesi terzi. Viene inoltre garantita la neutralità del prelievo doganale rispetto alla circolazione delle merci all'interno del territorio doganale dell'UE e viene assicurato il rispetto dei principi di libera circolazione<sup>292</sup>.

Una pronuncia della Corte di Giustizia ha avuto senza dubbio un impatto significativo per la realizzazione di un'unione doganale tra i sei Paesi membri: la sentenza Van Gend & Loos del 5 Febbraio 1963 (causa C-26/62)<sup>293</sup>. Attraverso di essa è stato vietato agli Stati membri di imporre dazi doganali e tasse di effetto equivalente, ossia sono stati prescritti dei precisi obblighi agli Stati nazionali (e

---

Horvath c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas), del 5 Luglio 1988 (causa C-289/86: Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat c. Inspecteur der Omzetbelasting), e del 28 Marzo 1995 (causa C-324/93: Evans Medical Ltd e Macfarlan Smith Ltd). Cfr.: G. BERTEZZOLO, D. DE PRETIS, *Circolazione delle merci*, in M.P. CHITI, G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte speciale*, Tomo II, Milano, 2007, pp. 714-716; M. MICETTI, *La libera circolazione delle merci*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'ordinamento europeo. Le politiche dell'Unione*, Vol. III, Milano, 2008, pp. 64-66; K.J.M. MORTELMANS, *The Functioning of the Internal Market: The Freedoms*, in P.J.G. KAPTEYN, A.M. MCDONNELL, K.J.M. MORTELMANS, C.W.A. TIMMERMANS (a cura di), *The Law of the European Union and the European Communities*, Alphen aan den Rijn, 2008, pp. 599-601; L. PRETE, L. SBOLCI, *La libera circolazione delle merci*, in R. MASTROIANNI, G. STROZZI (a cura di), *Diritto dell'Unione Europea. Parte speciale*, Torino, 2021, pp. 5-6; E. TRIGGIANI, *Spunti e riflessioni sull'Europa*, Bari, 2021, p. 45.

<sup>292</sup> Cfr.: P. BORIA, *Diritto tributario europeo, op. cit.*, pp. 140-141; F. SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea, op. cit.*, pp. 49-50.

<sup>293</sup> Sentenza del 5 Febbraio 1963. Causa C-26/62: NV Algemene Transport en Expeditie Onderneming van Gend & Loos c. Amministrazione olandese delle imposte.

sovrani) in merito al rispetto di quanto disposto dall'Articolo 12 del Trattato CEE in tema di abolizione dei dazi doganali tra gli Stati membri<sup>294</sup>. Inoltre, con la sentenza Van Gend & Loos viene riconosciuta l'efficacia diretta del diritto europeo: le norme comunitarie possono "produrre direttamente degli effetti sui rapporti giuridici intercorrenti fra gli Stati membri ed i loro amministrati". La Corte ha infatti dichiarato che l'Articolo 12 del Trattato CEE "ha valore precettivo ed attribuisce ai singoli dei diritti che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare". I singoli possono invocare direttamente le norme comunitarie dinanzi a una giurisdizione nazionale o europea<sup>295</sup>.

In seguito alla creazione dell'unione doganale, la Corte di Giustizia ha ribadito il divieto di imposizione di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente con le sentenze *Diamantarbeiders* del 1 Luglio 1969 (cause riunite C-2/69 e C-3/69)<sup>296</sup> e *SACE* del 17 Dicembre 1970 (C-33/70)<sup>297</sup>.

Mediante uno dei principali strumenti con cui opera un'unione doganale, ossia la demarcazione di un perimetro doganale in cui viene applicata una tariffa doganale armonizzata unica definita dai Paesi membri, e grazie all'attuazione del principio di libera circolazione delle merci, è stato possibile realizzare un mercato

---

<sup>294</sup> L'Articolo 12 del Trattato che istituisce la Comunità Economica Europea dispone che: "[g]li Stati membri si astengono dall'introdurre tra loro nuovi dazi doganali all'importazione e all'esportazione o tasse di effetto equivalente e dall'aumentare quelli che applicano nei loro rapporti commerciali reciproci".

<sup>295</sup> Per un'analisi dettagliata della sentenza Van Gend & Loos si rimanda a: G. ITZCOVICH, *Teorie e ideologie del diritto comunitario*, Torino, 2006, pp. 117 ss.; U. VILLANI, *Una rilettura della sentenza Van Gend en Loos dopo cinquant'anni*, in *Studi sull'integrazione europea*, n. 2, 2013, pp. 225 ss. In tema di effetto diretto si vedano: F. BESTAGNO, U. DRAETTA, A. SANTINI, *Elementi di diritto dell'Unione Europea. Parte istituzionale. Ordinamento e struttura dell'Unione Europea*, op. cit., pp. 228 ss.; L. DANIELE, *Diritto dell'Unione Europea. Sistema istituzionale, ordinamento, tutela giurisdizionale, competenze*, op. cit., pp. 278 ss.; P. ELEFTHERIADIS, *The Direct Effect of Community Law: Conceptual Issues*, in *Yearbook of European Law*, Vol. 16(1), 1996, pp. 205 ss.; D.-U. GALETTA, *Le fonti del diritto amministrativo europeo*, in M.P. CHITI (a cura di), *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2018, pp. 95-96; A. LA PERGOLA, *Il giudice costituzionale italiano di fronte al primato e all'effetto diretto del diritto comunitario*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2003, pp. 2419 ss.; R. LUZZATTO, *La diretta applicabilità del diritto comunitario*, Milano, 1980; P. PESCATORE, *The Doctrine of "Direct Effect": An Infant Disease of Community Law*, in *European Law Review*, Vol. 8, 1983, p. 155 ss.; F. SAPONARO, *Il "funzionalismo" e l'integrazione europea in materia tributaria*, in *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito*, Vol. 11(2), 2019, p. 157.

<sup>296</sup> Sentenza del primo Luglio 1969. Cause riunite C-2/69 e C-3/69: *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders* c. S.A. Ch. Brachfeld & Sons e Chougl Diamond Co.

<sup>297</sup> Sentenza del 17 Dicembre 1970. Causa C-33/70: *Spa SACE* c. Ministero delle finanze della Repubblica italiana.

comune, identificato poi come mercato interno dall'Atto Unico Europeo (AUE) del 1986. Di mercato interno si era già iniziato a parlare nel "Libro bianco sul completamento del mercato interno" (COM(85) 310), presentato durante il Consiglio Europeo di Milano del 28 e 29 Giugno 1985. Nel Libro Bianco del 1985 veniva infatti teorizzato il passaggio da uno spazio europeo comune in cui erano presenti una pluralità di mercati nazionali (il mercato comune) ad uno spazio economico privo di frontiere ed equivalente ad un grande mercato nazionale: il mercato unico<sup>298</sup>. Tali presupposti vennero successivamente ripresi nel Trattato di Maastricht<sup>299</sup>.

Con il Trattato di Lisbona è stato adottato anche il termine mercato interno, con l'obiettivo di mettere in risalto un senso di maggiore coesione. In realtà la questione dell'uso degli aggettivi "unico" o "interno" è puramente terminologica, anzi l'idea di mercato interno potrebbe generare confusione tra il

---

<sup>298</sup> Al primo punto dell'introduzione del Libro Bianco emerge il chiaro obiettivo di realizzare un unico grande mercato. Ciò presuppone che gli Stati membri giungano ad "un accordo sull'abolizione delle barriere di qualsiasi natura, sull'armonizzazione delle norme, sul ravvicinamento delle legislazioni e delle strutture fiscali, sul rafforzamento della cooperazione monetaria e sulle misure di accompagnamento necessarie per indurre le imprese europee a collaborare". Per un approfondimento sul contenuto dell'AUE e per un'analisi dei principali passaggi politico-istituzionali che hanno portato all'elaborazione dell'AUE nel 1986 si rimanda a: P. CALAMIA, *La Conferenza intergovernativa del 1985 e l'Atto Unico*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 80(1), 2013, pp. 49 ss.; A. GIARDINA, *Il mercato interno alla luce dell'Atto Unico*, in *Rivista di diritto europeo*, Vol. 31(2), 1991, pp. 279 ss.; F. LAY, *L'Atto Unico Europeo*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 53(3), 1986, pp. 383 ss.; A. MATTERA RICIGLIANO, *Il mercato unico europeo. Norme e funzionamento*, Torino, 1990; M.G. MELCHIONI, *Alle origini dell'Atto Unico Europeo*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 75(1), 2008, pp. 103 ss.; T.M. MOSCHETTA, *Il ravvicinamento delle normative nazionali per il mercato interno*, Bari, 2018, pp. 36-37; G.P. ORSELLO, *Ordinamento comunitario e Unione Europea*, Milano, 2006, pp. 65 ss.; C.W.A. TIMMERMANS, *The Genesis and Development of the European Communities and the European Union*, *op. cit.*, pp. 28-30.

<sup>299</sup> Sul tema si vedano: G. CONTALDI, *Diritto europeo dell'economia*, *op. cit.*, p. 2; L. DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, *op. cit.*, pp. 13-14. Si considerino inoltre: F. POCAR, *Mercato interno ed Atto Unico Europeo*, in M.V. VALENTI (a cura di), *Integrazione europea e promozione dei diritti umani*, Vol. I, Perugia, 1997, pp. 59 ss.; S. MANGIAMELI, G. SAPUTELLI, *Instaurazione del mercato interno e attuazione delle libertà fondamentali*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'ordinamento europeo. Le politiche dell'Unione*, Vol. III, Milano, 2008, pp. 21 ss.; A. TIZZANO, *Cronache comunitarie: Appunti sul Trattato di Maastricht: struttura e natura dell'Unione Europea*, in *Il foro italiano*, Vol. 118(6), 1995, pp. 209 ss. In merito all'applicazione dei principi alla base di un mercato unico presenti nel Libro Bianco del 1985, rilevante è il contributo dato dal Libro Bianco di Delors del 1993. Sul punto si veda: G. PARAMITHIOTTI, *Il Libro Bianco di Delors per la crescita economica, la competitività e l'occupazione in Europa*, in *Il Politico*, Vol. 60(2), 1995, pp. 293 ss.



mercato interno al singolo Stato membro e quello europeo<sup>300</sup>. Si tratta pertanto di tre aggettivi (comune, unico e interno) che hanno finito per assumere lo stesso significato quando abbinati alla parola “mercato”, sebbene siano stati usati in contesti storici diversi. Si consideri peraltro che nel 1982, quindi ben prima dell’Atto Unico e del Trattato di Maastricht, la Corte di Giustizia aveva utilizzato le tre nozioni in una stessa pronuncia. Nel paragrafo 33 della sentenza Schul I (causa C-15/81): “[l]a nozione di mercato comune [...] mira ad eliminare ogni intralcio per gli scambi intracomunitari al fine di fondere i mercati nazionali in un mercato unico il più possibile simile ad un vero e proprio mercato interno”<sup>301</sup>.

### **3.2.2 L’unione doganale e il mercato unico**

La centralità rivestita dall’unione doganale e dal mercato unico (o interno) è sottolineata dall’Articolo 3 del TFUE, nel quale viene affermato che l’Unione Europea ha competenza esclusiva in materia di unione doganale e nella definizione delle regole di concorrenza necessarie per il corretto funzionamento del mercato interno<sup>302</sup>.

In questo senso, soprattutto il terzo comma dello stesso articolo, fa emergere un punto centrale: instaurare un mercato interno. Oltre a ciò vengono indicati degli obiettivi chiari: la UE si adopera per uno sviluppo sostenibile dell’Europa, “basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un’economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell’ambiente”.

---

<sup>300</sup> Cfr.: E. TRIGGIANI, *Spunti e riflessioni sull’Europa*, op. cit., pp. 39-40.

<sup>301</sup> Si veda il commento di Luigi Daniele in A. TIZZANO (a cura di), *Trattati dell’Unione Europea*, op. cit., pp. 533-534. La sentenza Schul I (causa C-15/81) è già stata citata nel Capitolo 1.

<sup>302</sup> La competenza esclusiva impedisce ai singoli Stati membri di poter operare normativamente in ambiti riservati all’Unione Europea. Si tratta di un concetto formalmente introdotto nell’ordinamento giuridico dell’UE attraverso il Trattato di Lisbona; precedentemente era identificabile come una costruzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia. Cfr.: E. CANNIZZARO, *Il diritto dell’integrazione europea. L’ordinamento dell’Unione*, Torino, 2020, pp. 277-278; F. SAPONARO, *L’attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell’integrazione europea*, op. cit., p. 246. Si veda anche: A. ADINOLFI, C. MORVIDUCCI, *Elementi di diritto dell’Unione Europea. Sistema istituzionale, circolazione delle persone, politica estera e di sicurezza comune*, Torino, 2020, pp. 15 ss.

È interessante notare che l'Articolo 3 del TUE introduce il concetto di economia sociale di mercato fortemente competitiva, ossia una locuzione di non facile definizione; si può dedurre che all'interno del territorio europeo si sia cercato di costruire un modello socio-economico in grado di coniugare la libertà di mercato, l'iniziativa privata e la tutela della concorrenza, con la giustizia sociale e la coesione sociale<sup>303</sup>.

Sull'economia sociale di mercato si è pronunciata anche la Corte di Giustizia, la quale ha fatto emergere in più sentenze che l'obiettivo del processo di integrazione europea non è solamente riconducibile ad interessi puramente economici, ma vengono contemplate anche finalità di carattere sociale. Nella sentenza Viking dell'11 Dicembre 2007 (causa C- 438/05)<sup>304</sup>, al paragrafo 79 la Corte asserisce che l'Unione Europea "non ha soltanto una finalità economica ma anche una finalità sociale", pertanto "i diritti che derivano dalle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e

---

<sup>303</sup> L'origine dell'economia sociale di mercato è rintracciabile nella visione ordoliberal della Scuola di Friburgo (Eucken, Böhm, Grossman-Dörth, Von Dietz) e nel contributo di studiosi esterni alla scuola come Röpke e Rüstow. Nel corso della metà del secolo scorso venne infatti teorizzata una terza via che avrebbe permesso di mediare tra le posizioni vicine alla pianificazione economica e quelle collegate alla completa fiducia nel mercato, al *laissez faire* e alla *deregulation* economico-finanziaria. Si trattava di un approccio teorico mediante il quale si puntava ad individuare un equilibrio tra interventismo statale e libertà economica. Lo Stato pertanto non si sarebbe posto come unico attore (dirigista) in grado di intervenire in economia, né avrebbe lasciato che il mercato si autoregolasse. Il pensiero ordoliberal attribuisce infatti allo Stato un ruolo preciso: quello di regolatore. Il potere pubblico deve essere in grado di produrre una cornice giuridica dentro la quale siano tutelate l'iniziativa privata, l'economia di mercato e la concorrenza, oltre alla sicurezza sociale. Nell'economia sociale di mercato un ordine economico può esistere solo se vengono garantiti un ordine sociale e i criteri di giustizia. Infatti, il buon funzionamento del mercato (o dei mercati) è legato alla coesistenza di economia, politica e diritto. Se i mercati venissero lasciati a se stessi assumerebbero solo forme degenerate, conseguentemente non verrebbe garantito alcun benessere sociale e non esisterebbe un reale progresso socio-economico. Cfr.: F. CARUSO, P. DE PASQUALE, *Mercato comune e unione economica e monetaria quali strumenti di realizzazione degli obiettivi dell'Unione Europea*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'ordinamento europeo. Le politiche dell'Unione*, Vol. III, Milano, 2008, pp. 12-14; P. DE PASQUALE, *L'economia sociale di mercato nell'Unione Europea*, in *Studi sull'integrazione europea*, n. 2, 2014, pp. 266-268; A. SANDULLI, *Il ruolo del diritto in Europa. L'integrazione europea dalla prospettiva del diritto amministrativo*, Milano, 2018, pp. 67-69. Per un approfondimento della corrente ordoliberal, si vedano anche: B. BERTARINI, *Il principio di solidarietà tra diritto ed economia. Un nuovo ruolo dell'impresa per uno sviluppo economico inclusivo e sostenibile*, Torino, 2020, pp. 52 ss.; E. GREBLO, *L'Europa ordoliberal*, in *Filosofia politica*, Fasc. 1, 2019, pp. 123 ss.

<sup>304</sup> Sentenza della Corte dell'11 Dicembre 2007. Causa C-438/05: International Transport Workers' Federation e Finnish Seamen's Union c. Viking Line ABP e OÜ Viking Line Eesti. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Court of Appeal (England & Wales), Civil Division - Regno Unito.

dei capitali devono essere bilanciati con gli obiettivi perseguiti dalla politica sociale”. Tra gli scopi della politica sociale vengono annoverati il miglioramento delle condizioni di vita e di lavoro, la protezione sociale e il dialogo sociale<sup>305</sup>.

All’interno del TFUE il concetto di mercato interno viene inoltre evidenziato sia nell’Articolo 4 relativo alla competenza concorrente con gli Stati membri, sia nei Titoli I (Articoli 26 e 27) e VII (Articoli 101 e 102) della Parte Terza. A questo proposito l’Articolo 26 del TFUE nei primi due paragrafi stabilisce che il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale viene assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali sulla base delle disposizioni dei trattati<sup>306</sup>.

La creazione di un unico spazio economico europeo ha pertanto avuto come effetto sia l’eliminazione delle barriere doganali tra i vari Paesi membri, sia la progressiva armonizzazione delle varie legislazioni doganali nazionali. Le diverse normative nazionali assumono un ruolo residuale, poiché vengono disapplicate nel momento in cui risultano in contrasto con il diritto sovranazionale<sup>307</sup>, ossia con il codice doganale dell’UE<sup>308</sup>.

---

<sup>305</sup> Si consideri a questo proposito il contenuto del paragrafo 105 della sentenza Laval del 18 Dicembre 2007 (causa C-341/05): “[p]oiché dunque la Comunità non ha soltanto una finalità economica ma anche una finalità sociale, i diritti che derivano dalle disposizioni del Trattato CE relative alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali devono essere bilanciati con gli obiettivi perseguiti dalla politica sociale, tra i quali figurano in particolare, come risulta dall’art. 136 CE, il miglioramento delle condizioni di vita e di lavoro, che consenta la loro parificazione nel progresso, una protezione sociale adeguata e il dialogo sociale”. Sul tema si veda: T.M. MOSCHETTA, *Il ravvicinamento delle normative nazionali per il mercato interno*, op. cit., pp. 37-40, in particolare sulle sentenze Viking e Laval, si veda la nota 79, p. 40.

<sup>306</sup> Sul mercato interno e la libera circolazione delle merci, si vedano *inter alia*: R. ADAM, A. TIZZANO, *Manuale di diritto dell’Unione europea*, op. cit., pp. 459 ss.; T. LYONS, *EU Customs Law*, op. cit., pp. 38 ss.; L. PRETE, L. SBOLCI, *La libera circolazione delle merci*, op. cit., pp. 1 ss.; J. ZILLER, *Advanced Introduction to European Union Law*, Cheltenham, 2020, pp. 32-34.

<sup>307</sup> La Corte di Giustizia ha sancito il primato e la preminenza del diritto comunitario sul diritto interno degli Stati membri nella sentenza Costa/Enel del 15 Luglio 1964 (causa C-6/64). Sulla disapplicazione delle norme nazionali in contrasto con il diritto comunitario è intervenuta la Corte con la sentenza Simmenthal del 9 Marzo 1978 (causa C-106/77), indicando anche come debba essere risolto il conflitto di norme: “il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell’ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto comunitario, ha l’obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all’occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale”. A tale proposito è fondamentale citare altresì la sentenza 170 dell’8 Giugno 1984 (sentenza Granital) della Corte Costituzionale italiana. Sul tema del rapporto tra diritto dell’Unione Europea e diritto nazionale la letteratura è molto vasta; si vedano *ex multis*: A. ADINOLFI, C. MORVIDUCCI, *Elementi*

E' quindi evidente come la libera circolazione delle merci rivesta un ruolo primario nello scenario dell'unione doganale, oltre a costituire una delle quattro libertà fondamentali, pietra miliare dei Trattati. In particolare, il Titolo II della Parte Terza del TFUE (Articoli da 28 a 37) è dedicato alla relazione tra la libertà di circolazione delle merci nella UE e il corretto funzionamento dell'unione doganale<sup>309</sup>.

### **3.2.3 Sanzioni e coordinamento tra le autorità doganali della UE**

Nonostante l'UE disponga di una competenza esclusiva in materia di unione doganale, sono i singoli Stati nazionali a gestire in modo autonomo le operazioni di natura doganale. Di conseguenza, se da un lato a disciplinare l'ambito doganale sono le fonti derivate come i regolamenti, dall'altro sono i singoli Stati membri ad operare fattivamente e quotidianamente, facendo soprattutto ricorso alle proprie amministrazioni e alle proprie procedure. Alla luce di ciò una stessa condotta di un operatore economico può essere accertata e sanzionata dalle autorità doganali in modo distinto all'interno dei vari Paesi della

---

*di diritto dell'Unione Europea. Sistema istituzionale, circolazione delle persone, politica estera e di sicurezza comune, op. cit.*, pp. 201 ss.; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale, op. cit.*, pp. 63 ss.; L. CONDORELLI, *Il caso Simmenthal e il primato del diritto comunitario: due corti a confronto*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1978, pp. 669 ss.; A. CONTRINO, G. CORASANITI, E. DELLA VALLE, A. MARCHESELLI, E. MARELLO, G. MARINI, S. MESSINA, M. TRIVELLIN, *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2022, pp. 290-292; G. MARTINICO, *Il diritto multilivello europeo, op. cit.*, pp. 107 ss.; P. MENGOZZI, C. MORVIDUCCI, *Istituzioni di diritto dell'Unione Europea, op. cit.*, pp. 163 ss.; V. ONIDA, "Armonia tra diversi" e problemi aperti. *La giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra ordinamento interno e ordinamento comunitario*, in *Quaderni costituzionali*, Vol. XXII(3), 2002, pp. 549 ss.; P. PAONE, *Primato del diritto comunitario e disapplicazione del diritto degli Stati membri*, in *Rivista di diritto internazionale*, Vol. 61(3), 1978, pp. 428 ss.; P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020, pp. 6 ss.; J. ZILLER, *Advanced Introduction to European Union Law, op. cit.*, pp. 63-64. Si vedano anche i vari contributi presenti in: L. AZOULAI, M.P. MADURO (a cura di), *The Past and the Future of EU Law: The Classic of EU Law Revisited on the 50<sup>th</sup> Anniversary of the Rome Treaty*, Oxford, 2010; B. NASCIMBENE (a cura di), *Costa/Enel: Corte costituzionale e Corte di giustizia a confronto, cinquant'anni dopo*, Milano, 2015.

<sup>308</sup> Cfr: F. SAPONARO, *L'accertamento dei tributi doganali: nuovi criteri di selezione dei controlli, confronti e tendenze evolutive*, in *Revista Brasileira de Direito*, Vol. 16(1), 2020, p. 6.

<sup>309</sup> Il Titolo II della terza parte del TFUE (Articoli da 28 a 37) è così strutturato: il Capo 1 è relativo all'unione doganale (Articoli 30, 31 e 32) ed è collegato agli articoli 28 e 29 sulla libera circolazione delle merci. Il Capo 2 esamina la cooperazione doganale all'Articolo 33. Infine il Capo 3 disciplina il divieto di restrizioni quantitative tra gli Stati Membri dell'UE (Articoli da 34 a 37).

UE, in quanto ogni Stato si avvale di un proprio impianto e profilo sanzionatorio, sia esso amministrativo o penale. Per tale ragione il legislatore comunitario raccomanda alle amministrazioni doganali nazionali di coordinarsi e conformarsi ai principi comuni col fine di evitare eccessive disparità di trattamento tra un Paese membro e l'altro davanti ad un'identica condotta<sup>310</sup>. Effettivamente, nonostante sotto il profilo sostanziale la materia doganale sia oggetto di una disciplina europea comune e uniforme, le sanzioni continuano ad essere un ambito di competenza nazionale. I Paesi membri hanno sempre mantenuto un atteggiamento non propriamente conciliante nei confronti dei tentativi di riforma che potessero limitare le prerogative nazionali in tema di sanzioni doganali<sup>311</sup>.

Sull'autonomia sanzionatoria dei singoli Stati membri, la Corte di Giustizia è intervenuta con due pronunce, una del 22 Marzo 2017 (cause riunite C-497/15 e C-498/15)<sup>312</sup> e l'altra del 4 Marzo 2020 (causa C-655/18)<sup>313</sup>, nelle quali è stato sottolineato che in ambito sanzionatorio l'autonomia normativa dei singoli Stati incontra dei precisi limiti: l'osservanza del diritto dell'UE e il rispetto dei criteri di proporzionalità, effettività e dissuasività delle sanzioni<sup>314</sup>.

---

<sup>310</sup> Cfr.: C. FRANZOSO, *I tributi doganali*, op. cit., p. 648. Sull'argomento si veda anche: F. VISMARA, *Rilievi in tema di sussidiarietà e proporzionalità nella proposta di direttiva in materia di sanzioni doganali*, in *Il diritto dell'Unione Europea*, Fasc. 4, 2015, pp. 865 ss.

<sup>311</sup> Per un'analisi e una valutazione delle differenze dei sistemi sanzionatori tra i Paesi membri si consideri la COM(2013) 884 del 13 Dicembre 2013, con le modifiche apportate il 5 Giugno 2014. Nel punto 1.1. della relazione vengono descritte le principali criticità. Le sanzioni "differiscono in natura e gravità a seconda dello Stato membro competente. In particolare esse sono di diverso tipo (ad esempio, ammende, reclusione, confisca dei beni, interdizione temporanea o permanente di esercitare un'attività industriale o commerciale), a prescindere dalla loro natura, e anche nell'ipotesi in cui il tipo e la natura siano gli stessi, come ad esempio nel caso dell'ammenda, presentano livelli/portate differenti da uno Stato membro all'altro" (p. 2). Oltre a ciò, "il fatto che la normativa doganale sia applicata in modi diversi rende più difficile gestire l'unione doganale in modo efficiente in quanto lo stesso comportamento inosservante può essere trattato in modi molto diversi nei singoli Stati membri (p. 4). Sul tema si veda: E. COTTU, *La tormentata armonizzazione sanzionatoria in ambito doganale: un banco di prova per il principio di colpevolezza nel sistema punitivo euro unitario*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, Fasc. 3-4, 2019, pp. 397 ss., in particolare pp. 402-404.

<sup>312</sup> Sentenza della Corte del 22 Marzo 2017. Cause riunite C-497/15 e C-498/15: Euro-Team Kft. e Spirál-Gép Kft c. Budapest Rendőrfőkapitánya. Domande di pronuncia pregiudiziale proposte da Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság.

<sup>313</sup> Sentenza della Corte del 4 Marzo 2020. Causa C-655/18: Teritorialna direktsia Severna morská kam Agentsia Mitnitsi c. Schenker EOOD. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Administrativen sad - Varna.

<sup>314</sup> Si considerino in particolare i paragrafi 37, 38 e 39 della pronuncia del 22 Marzo 2017 (cause riunite C-497/15 e C-498/15).

Precisamente nel paragrafo 41 della sentenza del 4 Marzo 2020, si rileva che conformemente al primo paragrafo dell'Articolo 42 del CDU<sup>315</sup>, “le sanzioni previste dagli Stati membri in caso di violazione della normativa doganale devono essere effettive, proporzionate e dissuasive”<sup>316</sup>.

Inoltre, per poter garantire un allineamento al principio di proporzionalità, è necessario sia parametrare la sanzione doganale alla gravità della violazione, sia tenere in considerazione l'elemento psicologico del trasgressore<sup>317</sup>. Sotto questo profilo, la cooperazione doganale è senza dubbio un aspetto cardine, in quanto permette di stabilire un dialogo e di definire spazi di confronto tra le varie autorità doganali della UE. Come precisato nell'Articolo 33 del TFUE: “[n]el quadro del

---

<sup>315</sup> Ai sensi del paragrafo 1 dell'Articolo 42 del CDU, ogni Stato membro “prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive”. Il secondo paragrafo dello stesso articolo dispone che qualora siano applicate delle sanzioni amministrative, queste possono avere la forma di “un onere pecuniario imposto dalle autorità doganali, se del caso anche applicato in sostituzione di una sanzione penale”, oppure di “revoca, sospensione o modifica di qualsiasi autorizzazione posseduta dall'interessato”. Una sanzione particolarmente onerosa può diventare la revoca dello *status* di Operatore economico autorizzato (*Authorised Economic Operator* - AEO) per quegli operatori economici (esportatori, speditori, depositari, dichiaranti doganali, vettori e importatori) e per quelle imprese che hanno ottenuto tale qualifica. L'AEO permette di ottenere benefici in termini di semplificazione delle procedure doganali e di riduzione dei tempi per effettuare le operazioni in dogana, poiché i soggetti qualificati come AEO sono identificati dalle autorità doganali come operatori affidabili e sicuri. La disciplina dell'AEO è stata introdotta nella UE mediante i Regolamenti 648 del 2005 e 1875 del 2006, Gli Articoli 38 e 39 del CDU regolano i requisiti per la domanda e per la concessione dello *status* di AEO. Per un approfondimento sull'AEO, si vedano: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti, op. cit.*, pp. 229 ss.; D. DESIDERIO, E. SBANDI, *Operatore Economico Autorizzato. L'esperienza italiana e quella internazionale in materia di audit doganale e sicurezza dei traffici*, Torino, 2010; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale, op. cit.*, pp. 999 ss.; F. VISMARA, *Lineamenti di diritto doganale dell'Unione Europea*, Torino, 2016, pp. 120 ss.; T. WALSH, *European Union Customs Code*, Alphen aan den Rijn, 2015, pp. 123 ss.

<sup>316</sup> In merito alla conformità di una sanzione al principio di proporzionalità, la Corte di Giustizia si è espressa nella sentenza del 20 Giugno 2013 (causa C-259/12: Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv c. Rodopi-M 91 OOD). In particolare, nel paragrafo 38 viene precisato che “[a]l fine di valutare se una sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa”. Nel paragrafo 39 si rimanda anche ai paragrafi 46 e 47 della sentenza del 19 Luglio 2012 (causa C-263/11: Ainārs Rēdlihs c. Valsts ieņēmumu dienests). Si consideri inoltre che la Corte ha puntualizzato che spetta al giudice nazionale verificare la congruità dell'importo della sanzione (paragrafo 39 della sentenza del 20 Giugno 2013); il giudice nazionale deve infatti accertare che l'importo della sanzione non ecceda “quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione” (paragrafo 54 della pronuncia del 19 Luglio 2012).

<sup>317</sup> Cfr.: S. ARMELLA, *Disciplina sanzionatoria doganale tra norma interna e principi europei (commento a Corte di Giustizia, 4 Marzo 2020, C-655/18)*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, n. 1, 2020, pp. 478-479.

campo di applicazione dei trattati, il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, adottano misure per rafforzare la cooperazione doganale tra gli Stati membri e tra questi ultimi e la Commissione”<sup>318</sup>. A tale proposito, ai sensi dell’Articolo 3 del CDU, le autorità doganali sono responsabili della supervisione degli scambi di natura internazionale che avvengono all’interno della UE, così da tutelare i principi alla base di una politica commerciale comune e da permettere un commercio leale e libero, tutelando le attività commerciali legittime. Alle autorità doganali viene quindi richiesto di mettere in atto tutte quelle misure che possano garantire la sicurezza dell’intera catena logistica e assicurare “un equilibrio adeguato fra i controlli doganali e l’agevolazione degli scambi legittimi”.

Si aggiunga che mediante il programma “Dogana” (2021-2027), l’UE punta alla centralizzazione dei sistemi informatici doganali, alla collaborazione tra i funzionari doganali e allo scambio di informazioni. Come indicato dall’Articolo 3 del Regolamento 444 del 2021, con cui è stato istituito il programma “Dogana”, l’obiettivo generale del programma è la definizione di uno scenario in cui sia possibile facilitare la collaborazione e l’azione congiunta tra le autorità doganali; ciò al fine di tutelare gli interessi finanziari ed economici dell’UE, garantire la sicurezza all’interno dell’Unione e favorire le attività commerciali legittime, così da scongiurare la diffusione di forme di commercio sleale e illegale.

In questo senso è utile menzionare sia le Convenzioni Napoli I del 1967 e Napoli II del 1997 in tema di mutua assistenza e cooperazione tra amministrazioni doganali, sia il Regolamento 515 del 1997, da considerare come uno dei principali strumenti normativi dell’UE nella lotta contro le frodi in materia doganale e agricola<sup>319</sup>.

---

<sup>318</sup> Per un commento dell’Articolo 33 del TFUE, si rimanda a: A. TIZZANO (a cura di), *Trattati dell’Unione Europea*, op. cit., pp. 567 ss.

<sup>319</sup> Sul tema si vedano: B. DOMINGO, *La douane, un instrument oublié dans la mise en œuvre d’un espace de liberté, de sécurité et de justice européen?*, in *Politique européenne*, Vol. 23(3), 2007, pp. 37 ss.; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., pp. 858-860; C. KADDOUS, *La coopération administrative dans l’Union européenne à l’exemple de la coopération douanière et fiscale*, in F. BELLANGER, T. TANQUEREL, *L’entraide administrative: journée de droit administratif 2004*, Ginevra, 2005, pp. 53 ss., in particolare pp. 62-67; A.H. KLIP, J.A.E. VERVAELE, *Supranational Rules Governing Cooperation in Administrative and Criminal Matters*,

Dal contenuto dei Considerando del Regolamento 515 del 1997 emerge la necessità di una stretta collaborazione tra le autorità amministrative degli Stati membri, e tra queste e la Commissione, così da poter tutelare gli interessi finanziari della UE e rendere efficace la lotta contro le frodi all'interno dell'unione doganale.

In particolare, il Regolamento 515, all'Articolo 23, prevede che venga creato un sistema informativo automatizzato, denominato SID (Sistema d'informazione doganale)<sup>320</sup>, col fine di rispondere “alle necessità delle autorità amministrative incaricate dell'applicazione delle regolamentazioni doganale o agricola, nonché alle esigenze della Commissione”.

Il SID è prima di tutto uno strumento con cui è possibile rendere più rapide e snelle sia le procedure di cooperazione e di controllo delle autorità competenti, sia la diffusione delle informazioni, in modo da prevenire, o individuare e quindi perseguire, tutte quelle operazioni “che sono contrarie alle regolamentazioni doganale o agricola”<sup>321</sup>.

---

in A.H. KLIP, J.A.E. VERVAELE (a cura di), *European Cooperation Between Tax, Customs and Judicial Authorities*, L'Aia, 2002, pp. 13-18; F.F. MARÍN, *La cooperación administrativa entre los Estados miembros de la Unión Europea en aduanas e IVA*, in M. CAIANIELLO, A. DI PIETRO (a cura di), *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali. L'impatto dell'European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale*, Bari, 2016, pp. 90-106.

<sup>320</sup> In inglese l'acronimo è CIS (*Customs Information System*).

<sup>321</sup> Parimenti assume rilievo la cooperazione tra le autorità amministrative e fiscali all'interno della UE. Si consideri soprattutto il contenuto della Direttiva 16 del 2011, conosciuta anche come la prima DAC (*Directive on Administrative Cooperation*), la quale abroga la Direttiva 77/799/CEE. La DAC 1 è stata successivamente integrata e modificata da altre Direttive: DAC 2 (Direttiva 107 del 2014), DAC 3 (Direttiva 2376 del 2015), DAC 4 (Direttiva 881 del 2016), DAC 5 (Direttiva 2258 del 2016), DAC 6 (Direttiva 822 del 2018) e DAC 7 (Direttiva 514 del 2021). Sul punto la letteratura è molto vasta. Si vedano *ex multis*: A. BALLANCIN, F. CANNAS, *The “DAC 6” and Its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s)*, in *EC Tax Review*, Vol. 29(3), 2020, pp. 117 ss.; S. DORIGO, *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, pp. 155 ss.; F.F. MARÍN, *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in A. DI PIETRO, T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2014, pp. 357 ss.; M. OLOWSKA, J. SCHUCH, *Mutual Assistance Procedure and Domestic Law*, in M. LANG, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER (a cura di), *Tax Treaties and Procedural Law*, Amsterdam, 2020, pp. 211 ss.; P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, *op. cit.*, pp. 262 ss.; F. PITRONE, *Lo scambio di informazioni e la Direttiva 2011/16 in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2, 2012, pp. 463 ss.; F. SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, *op. cit.*, pp. 360 ss. Per un'analisi del contenuto della Direttiva 77/799/CEE (abrogata nel 2011), si veda: C. KADDOUS, *La coopération administrative dans l'Union européenne à l'exemple de la coopération douanière et*



Si consideri inoltre che il legislatore comunitario nel 2010 ha emanato la Direttiva 2010/24/UE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure.

Ai sensi del primo comma dell'Articolo 5 della Direttiva 24, si prevede che qualora un'autorità di un Paese UE abbia necessità di specifiche informazioni e contatti un'autorità di un altro Stato membro, l'autorità adita debba fornire "tutte le informazioni che possono prevedibilmente aiutare l'autorità richiedente a recuperare i crediti"; tuttavia nella Direttiva non viene indicato un termine entro il quale l'autorità adita abbia l'obbligo di trasmettere le informazioni all'autorità che le ha richieste.

È evidente che le autorità in possesso delle informazioni debbano attivarsi in modo tempestivo per rendere il principio di collaborazione effettivo e concreto, oltre che leale<sup>322</sup>.

A questo proposito è necessario precisare che la leale collaborazione è un principio essenziale, ribadito anche dalla Corte di Giustizia nelle sentenze dell'11 Dicembre 1985 (causa C-192/84)<sup>323</sup> e del 26 Novembre 2002 (causa C-275/00)<sup>324</sup>. Secondo la Corte le relazioni tra gli Stati membri e le istituzioni comunitarie devono infatti essere rette da un principio di leale collaborazione.

Inequivocabile è il contenuto del paragrafo 49 della sentenza del 26 Novembre 2002: il principio di leale collaborazione "non obbliga solo gli Stati membri ad adottare tutte le misure atte a garantire la portata e l'efficacia del diritto comunitario, ma impone anche alle istituzioni comunitarie obblighi reciproci di leale collaborazione con gli Stati membri".

---

*fiscale*, *op. cit.*, pp. 68-71. Per un approfondimento sulla funzione dello scambio di informazioni tra le autorità amministrative e fiscali e per una disamina della giurisprudenza della Corte di Giustizia della UE, si veda: M. BARASSI, *Lo scambio d'informazioni nella UE*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 2, 2001, pp. 327 ss., in particolare pp. 333-337.

<sup>322</sup> Cfr.: P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, *op. cit.*, p. 427; M. CARROZZINO, G. FRIGO, *Cooperazione fiscale internazionale e scambio automatico di informazioni*, in F. MONTALCINI, C. SACCHETTO (a cura di), *Diritto tributario telematico*, Torino, 2017, pp. 106-108.

<sup>323</sup> Sentenza dell'11 Dicembre 1985 (causa C-192/84): Commissione c. Grecia. Si vedano in particolare i paragrafi 12 e 19.

<sup>324</sup> Sentenza della Corte del 26 Novembre 2002. Causa C-275/00: Comunità europea, rappresentata dalla Commissione delle Comunità europee c. First NV e Franex NV. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Hof van Beroep te Gent - Belgio.

### 3.3 La rilevanza del principio della libertà di circolazione delle merci

La libera circolazione delle merci, come già anticipato, costituisce un principio cardine dell'UE e dei Trattati; ciò viene confermato da una pluralità di pronunce della Corte di Giustizia. Si può quindi affermare che, oltre ai Trattati, a tutelare e garantire la libera circolazione delle merci nell'unione doganale è intervenuta la giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>325</sup>.

Un chiaro esempio emerge dalla lettura del paragrafo 24 della sentenza del 9 Dicembre 1997 (causa C-265/95: Commissione c. Francia): “al fine di valutare

---

<sup>325</sup> In linea con la Corte di Giustizia della UE, anche la Corte EFTA ha sottolineato la rilevanza della libertà di circolazione delle merci in una serie di pronunce. Tra le più recenti possono essere citate le sentenze del 14 Luglio 2000 (Causa E-2/00: Allied Colloids a altri c. Norvegia), del 5 Marzo 2008 (Causa E-6/07: HOB vín ehf. c. Faxaflóahafnir sf.), del 12 Settembre 2011 (Causa E-16/10: Philip Morris Norway AS c. Ministero della salute della Norvegia), del 30 Marzo 2012 (Causa E-7/11: Grund, elli- og hjúkrunarheimili c. Agenzia del farmaco islandese - Lyfjastofnun), e del 30 Novembre 2012 (Causa E-19/11: Vín Trío ehf. c. Islanda). A tale proposito, si consideri che tre dei quattro Paesi EFTA (Islanda, Liechtenstein, Norvegia) sono parte dello Spazio Economico Europeo (SEE). Il SEE venne istituito nel 1994 mediante un accordo firmato da UE e Paesi EFTA il 2 Maggio del 1992 (l'Accordo sul SEE), con lo scopo di estendere il mercato interno della UE ai Paesi EFTA. L'Accordo sul SEE si regge su una volontà precisa: creare un'area più ampia del territorio della UE in cui poter applicare i principi del mercato unico e delle quattro libertà di circolazione (beni, persone, servizi e capitali). Il SEE, sebbene non sia identificabile come un'unione doganale, visto che i Paesi EFTA mantengono una loro autonomia in termini di disciplina doganale, ha permesso di creare un'area economica che va dal Mare Artico al Mar Mediterraneo. La Svizzera, tuttavia, a seguito dell'esito del referendum del 6 Dicembre 1992, non ha aderito al SEE; la maggioranza della popolazione elvetica si era infatti opposta al progetto SEE in occasione del referendum. La base giuridica dell'Accordo sul SEE è rintracciabile nell'Articolo 217 del TFUE, ai sensi del quale l'UE “può concludere con uno o più paesi terzi o organizzazioni internazionali accordi che istituiscono un'associazione caratterizzata da diritti ed obblighi reciproci, da azioni in comune e da procedure particolari”. Per quanto riguarda la libera circolazione delle merci all'interno del SEE si consideri quanto disposto dagli Articoli 8-16 dell'Accordo sul SEE del 1992. Sul tema si vedano: L. LOMBARDI, *Manuale di tecnica doganale*, op. cit., p. 33; P.-C. MÜLLER-GRAFF, *Free Movement of Goods*, in C. BAUDENBACHER (a cura di), *The Handbook of EEA Law*, Cham, 2016, pp. 415 ss.; M.-L. ÖBERG, *Internal Market Acquis as a Tool in EU External Relations: From Integration to Disintegration*, in *Legal Issues of Economic Integration*, Vol. 47(2), 2020, pp. 164-166; P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, op. cit., pp. 68-70 e 143-145. Per un approfondimento circa l'Accordo sul SEE, si vedano *ex multis*: G. BAUR, M. SÁNCHEZ RYDELSKI, C. ZATSCHLER, *European Free Trade Association (EFTA) and European Economic Area (EEA)*, in J. WOUTERS (a cura di), *International Encyclopedia of Law. Intergovernmental Organizations*, Alphen aan den Rijn, 2018, pp. 51 ss.; C. FROMMELT, *The European Economic Area. A Flexible but Highly Complex Two-pillar System*, in S. GSTÖHL, D. PHINNEMORE (a cura di), *The Proliferation of Privileged Partnerships between the European Union and Its Neighbours*, Abingdon e New York, 2019, pp. 46 ss.; K.J.M. MORTELMANS, *The Functioning of the Internal Market: The Freedoms*, op. cit., p. 589; C.W.A. TIMMERMANS, *The Genesis and Development of the European Communities and the European Union*, op. cit., p. 21; G. VEDOVATO, *Sullo Spazio Economico Europeo*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 59(4), 1992, pp. 573 ss.

la fondatezza del ricorso della Commissione, occorre ricordare, *in limine*, che la libera circolazione delle merci costituisce uno dei principi fondamentali del Trattato”<sup>326</sup>.

La stessa Corte ribadisce la centralità del principio di libera circolazione delle merci nelle sentenze del 23 Ottobre 2003 (causa C-115/02, paragrafo 18)<sup>327</sup> e del 21 Giugno 2007 (causa C-173/05, paragrafo 31)<sup>328</sup>, precisando che l’unione doganale “implica necessariamente che venga garantita la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri”. Questa libertà non potrebbe essere completa se agli Stati membri venisse data “la facoltà di ostacolare o di intralciare”, mediante un qualsiasi modo, la circolazione delle merci in transito<sup>329</sup>. Esaminando pronunce più recenti, la Corte ha avvalorato il fatto che la libera circolazione delle merci tra gli Stati membri rappresenta un principio fondamentale del Trattato e che ciò “trova la sua espressione nel divieto enunciato all’Articolo 34 TFUE” (paragrafo 65 della sentenza del primo Luglio 2014, causa C-573/12)<sup>330</sup>. Merita infatti considerare che in base all’Articolo 34 del TFUE vengono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all’importazione e anche qualsiasi misura di effetto equivalente<sup>331</sup>. L’accordo GATT del 1947 aveva già individuato la

---

<sup>326</sup> La causa C-265/95 riguardava gli ostacoli che erano stati creati in territorio francese da alcuni privati con lo scopo di impedire la commercializzazione di prodotti agricoli provenienti da altri Stati membri. I principali ostacoli erano stati individuati in una serie di atti di vandalismo compiuti contro i mezzi commerciali che trasportavano frutta da altri Paesi membri e nelle minacce verso i centri commerciali che vendevano prodotti ortofrutticoli non francesi. La Corte condannò la Repubblica francese in quanto non erano stati adottati “tutti i provvedimenti necessari ed adeguati” per evitare che atti privati impedissero la libera circolazione dei prodotti ortofrutticoli e non erano stati rispettati gli obblighi previsti dagli Articoli 5 e 30 del TCE (Trattato che istituisce la Comunità Europea).

<sup>327</sup> Sentenza del 23 Ottobre 2003. Causa C-115-02: Administration des douanes et droits indirects c. Rioglass SA e Transremar SL.

<sup>328</sup> Sentenza del 21 Giugno 2007. Causa C-173/05: Commissione c. Italia.

<sup>329</sup> A questo proposito fondamentali sono state le sentenze del 16 Marzo 1983 (causa C-266/81: SIOT c. Ministero italiano delle finanze, Ministero della marina mercantile, Circoscrizione doganale di Trieste e Ente autonomo del porto di Trieste, paragrafo 16) e del 4 Ottobre 1991 (causa C-367/89: Procedimento penale contro Aimé Richardt e Les Accessoires Scientifiques SNC, paragrafo 14).

<sup>330</sup> Sentenza del primo Luglio 2014. Causa C-573/12: Ålands vindkraft AB c. Energimyndigheten. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal förvaltningsrätten i Linköping.

<sup>331</sup> Si considerino inoltre le sentenze del 19 Ottobre 2016 (causa C-148/15: Deutsche Parkinson Vereinigung eV c. Zentrale zur Bekämpfung unlauteren Wettbewerbs eV) e del 6 Dicembre 2018 (causa C-305/17: FENS spol. s.r.o. c. Repubblica slovacca). Per un approfondimento del contenuto dell’Articolo 34 del TFUE ed in particolare delle nozioni di

necessità di eliminare progressivamente le restrizioni quantitative. All'Articolo XI del GATT si prevede proprio l'interdizione assoluta delle restrizioni quantitative<sup>332</sup>.

Si aggiunga che la Corte di Giustizia era intervenuta sul tema delle restrizioni quantitative già a metà degli anni settanta<sup>333</sup>. Nella sentenza C-8/74 dell'11 Luglio 1974 (causa Dassonville), la Corte ha precisato che devono essere considerate "misure di effetto equivalente" alle restrizioni quantitative quelle normative commerciali che possono "ostacolare direttamente o indirettamente, in atto o in potenza, gli scambi intracomunitari". Viene quindi ritenuto indispensabile "eliminare qualsiasi ostacolo, diretto o indiretto, attuale o in potenza, alle correnti di scambi nel commercio intracomunitario". Nello stesso senso si è poi pronunciata la Corte nella causa C-34/79 (Henn & Darby)<sup>334</sup>, relativa al divieto di importazione di riviste pornografiche previsto dalla legislazione britannica, e più recentemente nella causa C-170/04 (Rosengren)<sup>335</sup>

---

restrizioni quantitative e di misure d'effetto equivalente, si rimanda al commento di Luigi Daniele in A. TIZZANO (a cura di), *Trattati dell'Unione Europea*, op. cit., pp. 570 ss.

<sup>332</sup> Il primo paragrafo dell'Articolo XI del GATT 1947 stabilisce che: "*no prohibitions or restrictions other than duties, taxes or other charges, whether made effective through quotas, import or export licences or other measures, shall be instituted or maintained by any contracting party on the importation of any product of the territory of any other contracting party or on the exportation or sale for export of any product destined for the territory of any other contracting party*". È una disposizione del GATT/WTO finalizzata a garantire forme di trasparenza nei mercati internazionali, poiché richiede che gli Stati membri del WTO sviluppino le proprie politiche commerciali solo attraverso misure di tipo tariffario. Cfr.: F. GALGANO, F. MARRELLA, *Diritto del commercio internazionale*, op. cit., p. 235.

<sup>333</sup> La nozione di restrizione quantitativa era già stata interpretata in modo estensivo dalla Corte nel paragrafo 7 della sentenza Geddo del 12 Luglio 1973 (Causa C-2/73: Riseria Luigi Geddo c. Ente nazionale Risi. Domanda di pronuncia pregiudiziale della Pretura di Milano). Il paragrafo 7 statuisce che "il divieto di qualsiasi restrizione quantitativa o misura di effetto equivalente [...] ha fra l'altro lo scopo di impedire agli Stati membri di adottare provvedimenti unilaterali, limitativi dell'esportazione nei paesi terzi, diversi da quelli contemplati dai regolamenti. Lo stesso divieto negli scambi intracomunitari, divieto di cui all'art. 23 [del Trattato di Roma del 1957], ha lo scopo di garantire la libera circolazione delle merci nell'ambito della Comunità. Il divieto di restrizioni quantitative riguarda le misure aventi il carattere di proibizione, totale o parziale, d'importare, d'esportare o di far transitare, a seconda dei casi. Le misure di effetto equivalente sono non solo quelle che presentano le caratteristiche del divieto sopra indicato, ma anche gli ostacoli - indipendentemente dal loro nome o dalla loro struttura - che producono lo stesso effetto".

<sup>334</sup> Sentenza del 14 Dicembre 1979. Causa C-34/79: Regina c. Maurice Donald Henn e John Frederick Ernest Darby. Domanda di pronuncia pregiudiziale della House of Lords.

<sup>335</sup> Sentenza del 5 Giugno 2007. Causa C- 170/04: Klas Rosengren e altri c. Riksåklagaren. Domanda di pronuncia pregiudiziale della Högsta domstolen (Corte suprema del Regno di Svezia).

sul divieto di importazione di bevande alcoliche imposto dalla normativa svedese attraverso la legge 1738 del 16 Dicembre 1994 relativa al monopolio del commercio degli alcolici (*alkohollagen*)<sup>336</sup>.

Nel complesso, le restrizioni quantitative possono quindi includere sia dei divieti *tout court* di effettuare importazioni oppure esportazioni, sia delle limitazioni per determinati quantitativi di merce. Oltre a ciò, le restrizioni quantitative possono riguardare specifiche limitazioni imposte da uno Stato in fase di importazione o esportazione di un determinato bene quando la circolazione dello stesso bene è in realtà generalmente ammessa dal medesimo Stato<sup>337</sup>.

### **3.4 L'influenza della Corte di Giustizia UE sulla nozione di tassa di effetto equivalente ad un dazio**

Per ciò che concerne la costituzione di un'unione doganale, l'Articolo 28 del TFUE precisa che l'UE "comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto

---

<sup>336</sup> L'orientamento della Corte emerso nella sentenza *Dassonville* è stato confermato anche in altre pronunce successive: 22 Marzo 1977 (causa C-74/76: *Iannelli & Volpi SpA c. Ditta Paolo Meroni*); 14 Giugno 1988 (causa C-29/87: *Dansk Denkvit ApS c. Ministero danese dell'agricoltura*); 9 Dicembre 1997 (causa C-265/95: *Commissione c. Francia*); 12 Giugno 2003 (causa C-112/00: *Eugen Schmidberger, Internationale Transporte und Planzüge c. Austria*); 11 Dicembre 2003 (causa C-322/01: *Deutscher Apothekerverband eV c. 0800 DocMorris NV e Jacques Waterval*); 15 Novembre 2005 (causa C-320/03: *Commissione c. Austria*); 10 Febbraio 2009 (causa C-110/05: *Commissione c. Italia*); 26 Aprile 2012 (causa C-456/10: *Asociación Nacional de Expendedores de Tabaco y Timbre - ANETT c. Administración del Estado*). Restano tuttavia delle limitazioni all'applicazione degli Articoli 34 e 35. In tal senso, l'Articolo 36 del TFUE precisa che "le disposizioni degli Articoli 34 e 35 lasciano impregiudicati i divieti o restrizioni all'importazione, all'esportazione e al transito giustificati da motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale, o di tutela della proprietà industriale e commerciale. Tuttavia, tali divieti o restrizioni non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al commercio tra gli Stati membri".

<sup>337</sup> Cfr.: F. RAFFAELE, *La libera circolazione delle merci*, in C. DI MAIO, R. TORINO (a cura di), *Diritto e politiche dell'Unione Europea*, Milano, 2020, p. 175. Sul punto si vedano anche: R. ADAM, A. TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, op. cit., pp. 471 ss.; G. BERTEZZOLO, D. DE PRETIS, *Circolazione delle merci*, op. cit., pp. 720 ss.; G. CONTALDI, *Diritto europeo dell'economia*, op. cit., pp. 38 ss.; L. DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, op. cit., pp. 61 ss.

equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi"<sup>338</sup>.

Dalla lettura dell'Articolo 28 emerge un ulteriore aspetto chiave: va tenuto in doverosa considerazione il fatto che per garantire il corretto funzionamento di un'unione doganale non è sufficiente la sola eliminazione dei dazi doganali tra gli Stati membri, ma diviene imprescindibile l'abolizione di ogni tipo di misura equivalente ad un dazio doganale.

È interessante notare il fatto che il legislatore europeo non abbia mai né chiarito né fornito una definizione precisa di tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale. È stato possibile costruire un quadro analitico e giurisprudenziale solo attraverso l'azione della Corte di Giustizia dell'UE<sup>339</sup>, la quale ha in più occasioni sottolineato la necessità di inibire l'istituzione di tasse di effetto equivalente ad un dazio, e laddove queste fossero presenti ne ha richiesto la soppressione<sup>340</sup>.

Una prima importante sentenza della Corte in merito al principio di tassa di effetto equivalente venne emessa il primo Luglio 1969, ad un anno esatto di distanza della nascita dell'unione doganale (causa C-24/68: Commissione c. Italia). Il caso riguardava la riscossione da parte dell'Italia di alcuni tributi, indicati come diritti di statistica, sui prodotti agricoli importati da (o esportati

---

<sup>338</sup> Sull'Articolo 28 del TFUE si vedano: C. KAUPA, F. WEISS, *European Union Internal Market Law*, Cambridge, 2014, pp. 36 ss.; L. PRETE, L. SBOLCI, *La libera circolazione delle merci*, op. cit., p. 8.; A. TIZZANO (a cura di), *Trattati dell'Unione Europea*, op. cit., pp. 540 ss.

<sup>339</sup> Sul tema, si vedano: R. ALFANO, *Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 3, 2005, pp. 65 ss.; M. ALLENA, *I tributi ambientali tra normativa interna e disposizioni comunitarie*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013, pp. 821 ss.; A. ARENA, F. BESTAGNO, G. ROSSOLILLO, *Mercato unico e libertà di circolazione nell'Unione Europea*, op. cit., pp. 46 ss.; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, op. cit., pp. 102-103; ID., *Le imposte indirette nel diritto europeo*, in F. PREITE (a cura di), *Atti notarili. Diritto comunitario e internazionale*, Vol. IV, Tomo II, Torino, 2011, pp. 1567 ss.; M. MARESCA, *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1983; K.J.M. MORTELMANS, *The Functioning of the Internal Market: The Freedoms*, op. cit., pp. 603-605; V. NUCERA, *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010; S. OGGIANU, E. PICOZZA, *Politiche dell'Unione Europea e diritto dell'economia*, Torino, 2013, p. 29; L. PRETE, L. SBOLCI, *La libera circolazione delle merci*, op. cit., p. 9; F. RAFFAELE, *La libera circolazione delle merci*, op. cit., pp. 166 ss.; P. TONNARA, *La prospettiva del diritto europeo. Le misure fiscali del TFUE*, op. cit., pp. 17-19.

<sup>340</sup> Cfr.: R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009, p. 104.

verso) altri Paesi membri della CEE. Nella sentenza venne contestato all'Italia l'utilizzo di misure impositive non identificabili propriamente come dazi, ma che in realtà, una volta attraversata la frontiera, potevano gravare sul prezzo delle merci; conseguentemente i diritti di statistica sono stati inquadrati come tasse aventi un effetto equivalente ad un dazio doganale (paragrafi 17 e 18)<sup>341</sup>.

Nel 1975, nella sentenza *Cadsky* (causa C-63/74)<sup>342</sup>, la Corte fece un'ulteriore precisazione: "qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisca le merci nazionali o estere in ragione del fatto che esse varcano la frontiera, se non è un dazio doganale propriamente detto, costituisce una tassa d'effetto equivalente ai sensi degli artt. 9, (12, 13) e 16 del trattato, anche se non sia riscosso a profitto dello Stato" (paragrafo 5).

Due anni più tardi, nel corso del 1977 la Corte si esprime in merito alla nozione di tassa di effetto equivalente in due importanti sentenze: cause C-46/76 (*Bauhuis*) e C-78/76 (*Steinike*).

Nella prima (causa C-46/76, pronuncia del 25 Gennaio 1977) venne sottolineato che gli oneri pecuniari riscossi da uno Stato membro sulla base di controlli sanitari, non prescritti da alcun regolamento o direttiva comunitaria, costituiscono una tassa di effetto equivalente ai dazi doganali<sup>343</sup>.

---

<sup>341</sup> Nel paragrafo 14 della sentenza viene peraltro messo in evidenza il fatto che un diritto di statistica sia da configurare come una tassa che, "colpendo in via generale tutti i transiti attraverso la frontiera, rende più difficile la compenetrazione voluta dal trattato e produce quindi sulla libera circolazione delle merci un effetto equivalente ad un dazio doganale".

<sup>342</sup> Sentenza del 26 Febbraio 1975. Causa C-63/74: *W. Cadsky* spa c. Istituto nazionale per il commercio estero. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunale di Bolzano.

<sup>343</sup> Il caso era relativo agli oneri riscossi dall'amministrazione olandese per i controlli veterinari e sanitari effettuati sugli animali vivi destinati all'esportazione verso gli altri Paesi membri dell'allora CEE. Veniva quindi richiesto di stabilire se una parte degli oneri relativi ai controlli sanitari fossero inquadrabili come una tassa di effetto equivalente ai dazi doganali all'esportazione. In linea con il contenuto della sentenza *Bauhuis*, la Corte, nella sentenza del 14 Marzo 1990 (causa C-137/89: Commissione c. Italia), ha ritenuto che alcuni costi addebitati agli importatori di animali vivi, nello specifico i costi delle comunicazioni telegrafiche inviate dai veterinari di confine ai servizi veterinari e sanitari interni ad un Paese membro (nel caso in questione, all'interno del territorio doganale italiano), dovessero essere classificati come "un onere, imposto unilateralmente, che colpisce le merci in ragione del passaggio della frontiera", e che pertanto dovessero essere considerati come una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale. A tale proposito si possono considerare anche le sentenze del 27 Settembre 1988 (causa C-18/87: Commissione c. Repubblica federale tedesca, paragrafi 2-5), del 30 Maggio 1989 (causa

Mediante la seconda pronuncia (causa C-78/76, sentenza del 22 Marzo 1977)<sup>344</sup>, al paragrafo 28 la Corte puntualizzò che il divieto di imporre tasse di effetto equivalente fa riferimento all'inammissibilità di qualsiasi tributo riscosso in occasione o in ragione di un'importazione, che, "colpendo specificamente la merce importata, ad esclusione della merce nazionale simile, ne alteri il costo ed abbia quindi sulla libera circolazione delle merci la stessa influenza restrittiva di un dazio doganale".

Un orientamento simile della Corte si ritrova sia nella sentenza *Gingerbread* del 14 Dicembre 1962 (cause riunite C-2/62 e C-3/62: Commissione c. Granducato del Lussemburgo e Regno del Belgio), relativa alla riscossione di un "diritto speciale di importazione" sul pan pepato in Belgio e in Lussemburgo<sup>345</sup>, sia nella pronuncia del 25 Settembre 1979 (C-232/78: Commissione c. Francia) concernente l'applicazione nel territorio francese di un regime restrittivo basato su dei "prezzi di entrata" imposti con lo scopo di limitare le importazioni di carne ovina dal Regno Unito<sup>346</sup>.

### ***3.4.1 Segue: la linea di frontiera come elemento peculiare***

Il fatto che l'attraversamento di una frontiera rivesta una centralità lo si è già compreso dalle pronunce della Corte di Giustizia finora esaminate. Sotto questo aspetto la giurisprudenza della Corte mette in luce soprattutto un elemento di univocità del concetto di tassa di effetto equivalente: viene fatto riferimento ad

---

C-340/87: Commissione c. Italia, paragrafo 11), e del 21 Marzo 1991 (causa C-209/89: Commissione c. Italia, paragrafi 7-9).

<sup>344</sup> Sentenza del 22 Marzo 1977. Causa C-78/76: *Steinike und Weinlig c. Repubblica federale tedesca*. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Verwaltungsgericht di Francoforte sul Meno.

<sup>345</sup> Per la Corte l'applicazione di un "diritto speciale" riscosso all'atto dell'importazione di un bene, prodotto e proveniente da uno Stato membro (nel caso in questione il pan pepato), fa "presumere l'esistenza di una discriminazione e di una protezione"; ciò si pone "in contrasto col principio fondamentale della libera circolazione delle merci, il quale diverrebbe del tutto inoperante in caso di generalizzazione di pratiche siffatte" (cause riunite C-2/62 e C-3/62, p. 806).

<sup>346</sup> La Corte ha valutato come prioritaria la necessità di sopprimere ogni forma di restrizione agli scambi intracomunitari e di eliminare ogni misura che possa avere un impatto negativo sulla libera circolazione delle merci (paragrafo 8). Specificamente, la Corte ha stabilito che "l'organizzazione nazionale di mercato per la carne ovina mantenuta in vigore dalle autorità francesi è incompatibile col Trattato in quanto implica la determinazione di un prezzo d'entrata protetto da un sistema di divieto d'importazione e dalla riscossione di un tributo all'importazione di carne ovina da un altro Stato membro" (paragrafo 10).



un onere pecuniario che va a gravare sulle merci nel momento in cui viene varcata una linea di frontiera, indipendentemente dalla denominazione o dalla struttura del tributo, e a prescindere dal fatto che sia riscosso a profitto dello Stato o che venga prodotto un effetto discriminatorio oppure protezionistico<sup>347</sup>.

Nella sentenza *Denkavit Loire* (causa C-132/78)<sup>348</sup> la Corte ha voluto altresì evidenziare il peso rivestito da una linea di confine nel modo seguente: “[I]’escludere dalla definizione di tassa d’effetto equivalente l’imposta riscossa alla frontiera, qualora non colpisca il prodotto nazionale analogo o lo colpisca in una fase commerciale diversa o ancora per un diverso fatto generatore dell’imposta, in quanto detta imposta sarebbe destinata a compensare un onere fiscale nazionale gravante sullo stesso prodotto - oltre a non tener conto degli oneri fiscali che hanno colpito la merce importata nello Stato membro di provenienza - svuoterebbe di contenuto e di senso il divieto di tasse d’effetto equivalente a dazi doganali” (paragrafo 8).

Sempre sul tema, con le pronunce del 14 Settembre 1995 (cause riunite C-485/93 e C-486/93, paragrafo 15)<sup>349</sup> e del 7 Dicembre 1995 (causa C-45/94, paragrafo 28)<sup>350</sup>, la Corte ha confermato i precedenti orientamenti, asserendo che costituisce una tassa di effetto equivalente qualunque onere pecuniario imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura,

---

<sup>347</sup> Così si era espressa la Corte di Giustizia nelle sentenze *Diamantarbeiders* (cause riunite C-2/69 e C-3/69, paragrafi 17/18) e *Cadsky* (causa C-63/74, paragrafo 5), già citate in precedenza. Sul punto si veda: E. TRIGGIANI, *Spunti e riflessioni sull’Europa*, op. cit., p. 47. Per un approfondimento sul tema della non discriminazione e del rapporto fra la libertà di circolazione delle merci e le imposizioni tributarie, si rimanda a: G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, in A. DI PIETRO, T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, pp. 197 ss.

<sup>348</sup> Sentenza del 13 Maggio 1979. Causa C-132/78: *SARL Denkavit Loire c. État français, administration des douanes*. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Tribunal d’instance de Lille - Francia.

<sup>349</sup> Sentenza del 14 Settembre 1995. Cause riunite C-485/93 e C-486/93: *Maria Simitzi c. Dimos Kos*. Domande di pronuncia pregiudiziale proposte dal *Monomeles Dioikitiko Protodikeio* e dal *Trimeles Dioikitiko Protodikeio* di Rodi - Grecia.

<sup>350</sup> Sentenza del 7 Dicembre 1995. Causa C-45/94: *Cámara de Comercio, Industria y Navegación di Ceuta c. Ayuntamiento di Ceuta*. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Superior de Justicia dell’Andalusia - Spagna.

che colpisce le merci in ragione del fatto che queste attraversano una frontiera, a patto che non si tratti di un dazio doganale in senso proprio<sup>351</sup>.

### 3.5 Brevi cenni sui dazi doganali di carattere fiscale

In tema di unione doganale e di libera circolazione delle merci, è necessario esaminare un ulteriore argomento, non particolarmente agevole: i dazi doganali di carattere fiscale.

A questo proposito, l'Articolo 30 del TFUE, oltre a vietare tra gli Stati membri l'applicazione di dazi doganali all'importazione (o all'esportazione) e di tasse di effetto equivalente, pone l'accento su un aspetto non certo marginale: l'estensione di tale divieto anche ai dazi doganali di carattere fiscale.

Sotto questo profilo l'Articolo 110 del TFUE rappresenta una sorta di corollario sia dell'Articolo 28 che dell'Articolo 30 del TFUE; infatti ai sensi dell'Articolo 110 nessuno Stato membro può applicare “direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari”<sup>352</sup>.

Quanto disposto dall'Articolo 110 del TFUE (ex Articolo 95 dei Trattati), come rilevato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 27 Febbraio 1980 (causa C-168/78: Commissione c. Francia), costituisce “un'integrazione” delle disposizioni relative all'abolizione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente. Lo scopo è garantire e tutelare “la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri in normali condizioni di concorrenza, mediante l'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di tributi interni

---

<sup>351</sup> Hanno fatto seguito ulteriori pronunce della Corte nelle quali è stato confermato il medesimo orientamento: 17 Luglio 1997 (causa C-90/94: Haahr Petroleum Ltd c. Åbenrå Havn e altri, paragrafo 20); 27 Febbraio 2003 (causa C-389/00: Commissione c. Germania, paragrafo 22); 18 Gennaio 2007 (causa C-313/05: Maciej Brzeziński c. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie, paragrafo 22); e 2 Ottobre 2014 (causa C-254/13: Orgacom BVBA c. Vlaamse Landmaatschappij, paragrafo 23).

<sup>352</sup> Si consideri inoltre che l'Articolo 110 trova ulteriori specificazioni nell'Articolo 111 del TFUE: “i prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati membri non possono beneficiare di alcun ristorno di imposizioni interne che sia superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente”. Sul punto, si veda: S. OGGIANU, E. PICOZZA, *Politiche dell'Unione Europea e diritto dell'economia, op. cit.*, p. 31.

aventi carattere discriminatorio nei confronti di merci originarie di altri Stati membri” (paragrafi 3 e 4)<sup>353</sup>.

In modo particolare, come precisato da Raffaele, gli Articoli 28 e 30 del TFUE, relativamente alle barriere fiscali agli scambi imposte alle frontiere, “devono essere letti congiuntamente” all’Articolo 110 del TFUE, in quanto il fine dell’Articolo 110 del TFUE è evitare che la protezione degli obiettivi perseguiti dagli Articoli 28 e 30 possa essere pregiudicata “da una tassazione interna discriminatoria o protezionistica”. Uno Stato membro infatti non deve favorire i prodotti nazionali, svantaggiando, mediante l’imposizione di tasse discriminatorie e protezionistiche, i prodotti importati o quelli destinati all’esportazione. In questo senso rileva differenziare il concetto di imposizione interna da quello di tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale. Nel complesso, un tributo viene considerato come un’imposizione interna se viene contemplato dal sistema fiscale nazionale. I dazi doganali e le tasse di effetto equivalente ad un dazio invece sono oneri che vengono imposti sulle merci a seguito di un’operazione di importazione<sup>354</sup>.

Per una maggiore chiarezza espositiva, può risultare utile richiamare due pronunce della Corte di Giustizia: una del 4 Aprile 1968 (causa C-25/67)<sup>355</sup> e l’altra del 22 Ottobre 1974 (causa C-27/74)<sup>356</sup>.

La prima causa era stata incardinata in seguito all’applicazione da parte di un Paese comunitario, la Germania Ovest, di una tassa “di conguaglio” sul pollame macellato importato da un altro Paese membro, l’Olanda; di contro il

---

<sup>353</sup> Si veda a questo proposito: L. DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, op. cit., p. 56.

<sup>354</sup> Cfr.: F. RAFFAELE, *La libera circolazione delle merci*, op. cit., pp. 169-170. Sul tema si vedano anche: L. PRETE, L. SBOLCI, *Libera circolazione delle merci*, op. cit., pp. 12-14; E. TRIGGIANI, *Spunti e riflessioni sull’Europa*, op. cit., p. 48. In merito ad un’analisi dell’Articolo 110 del TFUE e dei principi di divieto di discriminazione sotto il profilo fiscale, si veda: G. BIZIOLI, *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, in particolare pp. 100-103.

<sup>355</sup> Sentenza del 4 Aprile 1968. Causa C-25/67: Firma Milch-, Fett- und Eierkontor GmbH c. Hauptzollamt Saarbrücken. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Finanzgericht des Saarlandes - Germania.

<sup>356</sup> Sentenza del 22 Ottobre 1974. Causa C-27/74: Demag AG c. Finanzamt Finanzamt Duisburg-Süd. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Finanzgericht Düsseldorf - Germania.

pollame macellato all'interno del territorio tedesco veniva sottoposto ad oneri minimi.

La seconda sentenza è relativa all'entrata in vigore il 29 Novembre 1968 in Germania Ovest di una legge con cui veniva introdotto un onere fiscale del 2% (o del 4%) sui prodotti industriali esportati verso gli altri Stati membri della CEE<sup>357</sup>.

Si può quindi comprendere che le imposizioni interne sono vietate dall'Articolo 110 del TFUE solo laddove abbiano un effetto discriminatorio nei confronti dei beni importati da un Paese membro, oppure vengano applicate per proteggere la produzione nazionale. Al contrario le tasse di effetto equivalente ad un dazio doganale sono sempre vietate tra gli Stati membri, così come statuito dall'Articolo 28 del TFUE. Per questa ragione un tributo non può essere classificato nello stesso momento sia come un'imposizione interna che come una tassa di effetto equivalente; piuttosto viene richiesto di valutare caso per caso il tipo e la natura dell'onere<sup>358</sup>.

Inoltre, in merito alla differenza tra una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale e un tributo interno, la Corte nella sentenza del 3 Febbraio 1981 (causa C-90/79: Commissione c. Francia) ha precisato che una tassa di effetto equivalente ad un dazio va a colpire "esclusivamente il prodotto importato in quanto tale", mentre un tributo interno grava contemporaneamente sia sulle merci importate che su quelle nazionali (paragrafo 13). Lo stesso orientamento è stato manifestato nella pronuncia Schul I (causa C-15/81, paragrafo 19).

A conferma di quanto finora indicato, nel paragrafo 27 della sentenza Steinike del 22 Marzo 1977 (causa C-78/76) si puntualizza che uno stesso tributo non può appartenere simultaneamente alla categoria delle tasse di effetto equivalente ad un dazio doganale e a quella dei tributi interni<sup>359</sup>.

---

<sup>357</sup> Sul punto si veda.: L. DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia, op. cit.*, pp. 56-57.

<sup>358</sup> La Corte di Giustizia della UE pare prediligere un'impostazione orientata al "*case by case approach*" davanti a questioni che riguardano accise, dazi e diritti doganali. Si tratta di ambiti normativi in cui non è facile rinvenire dei filoni teorici apprezzabili, poiché solitamente viene richiesto di ricostruire e ordinare delle "fattispecie assai dettagliate e minute". Cfr.: P. BORIA, *Diritto tributario europeo, op. cit.*, p. 129.

<sup>359</sup> Le pronunce Steinike e Schul I sono state citate anche in precedenza (*supra*).

## CAPITOLO 4 – Considerazioni sul territorio doganale dell’Unione Europea

SOMMARIO: 4.1 Un’analisi ragionata del territorio doganale e del territorio politico - 4.1.1 Definizione del perimetro doganale dell’UE - 4.1.2 La Corte di Giustizia sull’unione doganale UE-Turchia - 4.2 Le zone franche nel codice doganale - 4.2.1 Segue: il caso del porto franco di Trieste - 4.3 L’identificazione del territorio doganale e del territorio fiscale - 4.3.1 La fiscalità nelle Regioni ultraperiferiche - 4.4 Paesi e territori d’oltremare - 4.5 Le problematiche doganali connesse all’uscita del Regno Unito dalla UE - 4.5.1 Prospettive di accordo: il Trade and Cooperation Agreement - 4.5.2 Rilievi critici sullo status doganale dell’Irlanda del Nord

### 4.1 Un’analisi ragionata del territorio doganale e del territorio politico

Nel momento in cui si esamina una questione di natura doganale è evidente che si debba tener presente l’elemento geografico: *in primis* individuare quelli che sono i confini di un territorio doganale.

Il concetto di territorio doganale, insieme a quello di merce, sono infatti aspetti fondamentali per l’esistenza e il funzionamento di qualunque sistema doganale. Le importazioni e le esportazioni delle merci possono avvenire solo se si circoscrivono, in modo esatto, attraverso dei confini (di natura doganale), degli ambiti di tipo geografico/spaziale. In linea generale, un territorio doganale si identifica come un territorio delimitato da una frontiera doganale, nel quale trova applicazione un unico sistema tributario doganale e nel quale si fa riferimento ad un’unica tariffa doganale; infatti due territori doganali vengono distinti tra loro in virtù dell’applicazione di due diversi regimi tariffari<sup>360</sup>.

Inoltre la definizione di un perimetro doganale serve per individuare lo spazio geografico su cui uno Stato o più Stati (se si considera un’unione doganale)

---

<sup>360</sup> Cfr.: R.X. BASALDÚA, *Introducción al derecho aduanero: concepto y contenido*, Buenos Aires, 1988, p. 171. Sulla definizione di territorio doganale si veda anche: J.C. BERR, H. TRÉMEAU, *Le droit douanier: communautaire et national*, *op. cit.*, p. 42.

esercitano una potestà di vigilanza e di controllo sulle merci che vengono movimentate, oltre a disciplinare gli aspetti daziari e impositivi<sup>361</sup>.

La disciplina doganale della UE si applica solamente allo spazio “doganale” unionale. Questa affermazione, sebbene possa apparire una ovvietà, richiede l’esatta conoscenza sia del territorio politico che del territorio doganale della UE, poiché i due ambiti spaziali (politico e doganale) non combaciano. Il territorio doganale dell’Unione Europea difatti non coincide con i confini politici degli Stati Membri: all’interno della UE, alcune aree, incluse nel territorio politico e geofisico della UE<sup>362</sup>, possono essere identificate come spazi extra-territoriali sotto il profilo doganale<sup>363</sup>.

Già nel corso degli anni cinquanta del secolo scorso Alessi aveva avuto modo di puntualizzare che il territorio doganale non è perfettamente sovrapponibile al territorio politico di uno Stato; precisamente aveva sottolineato che per territorio dello Stato in materia doganale non si intende il territorio politico in senso stretto, “ma proprio il territorio doganale”, ossia il territorio nel quale viene applicato il dazio doganale. Di conseguenza lo spazio doganale può non coincidere del tutto con quello politico<sup>364</sup>.

---

<sup>361</sup> Sul punto si veda: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzione, istituti, adempimenti*, op. cit., p. 194. Il contenuto dell’Articolo 3 del CDU è già stato esaminato nel Capitolo 3 in tema di collaborazione tra le autorità doganali dell’UE (*supra*).

<sup>362</sup> Mediante l’ordinanza del 27 Febbraio 2003 (causa C-82/02) la Corte di Giustizia ha fatto alcune precisazioni sulla nozione di territorio doganale, soprattutto in riferimento alla relazione tra il territorio geografico e quello doganale (si considerino i paragrafi 8, 23 e 30 ss.). Principalmente si è trattato di valutare se l’uscita delle merci dal territorio geografico comunitario (oggi unionale) si riferisca alla nozione fisica e non alla nozione giuridica di territorio doganale (paragrafo 35). La Corte si è pronunciata nel modo seguente: “[l]’art. 9, n. 1, del Regolamento (CEE) della Commissione 29 Novembre 1979, n. 2730, recante modalità comuni di applicazione del regime delle restituzioni all’esportazione per i prodotti agricoli, come modificato dal regolamento (CEE) della Commissione 23 dicembre 1985, n. 3826, dev’essere interpretato nel senso che l’espressione territorio geografico della Comunità fa riferimento ad una nozione fisica e che il presupposto in base al quale il prodotto per cui sono state chieste restituzioni all’esportazione abbia lasciato il territorio geografico della Comunità non è soddisfatto né dall’assoggettamento del prodotto a controllo doganale, né dalla sua sottoposizione al regime di deposito doganale”. Sul punto si veda; B. SANTACROCE, *Dogane 2014*, op. cit., p. 8.

<sup>363</sup> Si vedano: G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE’ CAPITANI DI VIMERCATE, V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 141; C. FRANZOSO, *I tributi doganali*, op. cit., pp. 654-655.

<sup>364</sup> Cfr.: R. ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, op. cit., p. 263.

#### 4.1.1 Definizione del perimetro doganale dell'UE

La nozione di territorio doganale, includendo sia le acque interne che lo spazio aereo, è identificabile come l'insieme dei territori su cui uno Stato o gli Stati che sono parte di un'unione doganale, esercitano la loro sovranità sotto il profilo impositivo<sup>365</sup>.

In merito ai limiti costieri e al mare territoriale, la Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare (*United Nations Convention on the Law of the Sea* - UNCLOS), firmata a Montego Bay nel 1982 ed entrata in vigore nel 1994, all'Articolo 2 statuisce che la sovranità dello Stato costiero si estende ad una fascia adiacente di mare che viene indicata come mare territoriale. Inoltre la sovranità include sia lo spazio aereo al di sopra del mare territoriale sia il relativo fondo marino e sottosuolo. Per ciò che concerne la definizione esatta dei confini marittimi, ai sensi dell'Articolo 3, ogni Stato ha il diritto di fissare la larghezza del proprio mare territoriale fino ad un limite massimo di 12 miglia marine<sup>366</sup>.

A questo proposito il paragrafo 2 dell'Articolo XXIV del GATT 1947 sottolinea che il territorio doganale viene identificato sulla base dell'applicazione dei dazi e della politica commerciale; esattamente corrisponde a “[...] *any territory with respect to which separate tariffs or other regulations of commerce are maintained for a substantial part of the trade of such territory with other territories*”.

---

<sup>365</sup> Sul territorio doganale della UE, si vedano: S. ARMELLA, *Diritto doganale*, op. cit., pp. 128 ss.; A. BERLINGUER, *Zone franche e zone economiche speciali al servizio di porti ed aeroporti*, in A. BERLINGUER (a cura di), *Porti, retroporti e zone economiche speciali*, 2018, pp. 10-11; T. CARVALHAIS PEREIRA, *Direito aduaneiro europeu. Vertente tributária*, op. cit., pp. 53-56; T. LYONS, *EU Customs Law*, op. cit., pp. 105 ss.; M. PROCOPIO, *Il sistema tributario italiano. Parte generale*, op. cit., pp. 932-934; M. SCUFFI, F. VISMARA, *Il Codice doganale dell'Unione. Commento sistematico*, op. cit., pp. 23 ss.; F. VISMARA, *Corso di diritto doganale*, op. cit., pp. 33 ss.; T. WALSH, *European Union Customs Code*, op. cit., pp. 99 ss. Si veda inoltre il commento di Cinzia Nocca sull'ambito spaziale (il territorio) in P. MAROTTA, F. MARRELLA (a cura di), *Codice doganale dell'Unione Europea commentato*, op. cit., pp. 77-80.

<sup>366</sup> Per un approfondimento degli Articoli 2 e 3 della Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, si vedano ad esempio: K. BANGERT, *Internal Waters: Customary Rules of the Extension of Internal Waters*, in *Nordic Journal of International Law*, Vol. 61/62(1-4), 1992, pp. 43 ss.; M.G. KOHEN, *Is the Internal Waters Regime Excluded from the United Nations Convention on the Law of the Sea?*, in L. DEL CASTILLO (a cura di), *Law of the Sea, from Grotius to the International Tribunal for the Law of the Sea: Liber Amicorum Judge Hugo Caminos*, Boston e Leiden, 2015, pp. 110 ss.; Y. TANAKA, *The International Law of the Sea*, Cambridge, 2019, pp. 32 ss.; G.K. WALKER, *Definitions for the Law of the Sea: Terms Not Defined by the 1982 Convention*, Boston e Leiden, 2012, in particolare pp. 261-262 e 293 ss.

L'Articolo 4 del CDU elenca in modo dettagliato quelli che sono i territori degli Stati membri che compongono il territorio doganale UE.

Per ciò che riguarda gli spazi extra-doganali dello Stato italiano, il Comune di Livigno in provincia di Sondrio rappresenta un caso singolare, in quanto questo territorio gode dello *status* di zona extra-doganale da oltre un secolo, esattamente dal 1910. Lo *status* di zona extradoganale venne infatti istituito nel Regno d'Italia mediante la Legge 516 del 17 Luglio 1910. In particolare l'Articolo 3 prevedeva che venisse delimitato un territorio extra-doganale all'interno del Comune di Livigno. In realtà, già a metà del 1800 il Governo austriaco aveva riconosciuto a Livigno uno *status* speciale sotto il profilo doganale<sup>367</sup>.

Per incentivare soprattutto forme di turismo di tipo doganale, IVA e accise non gravano sui beni acquistati dai privati, come nel caso dei carburanti per autotrazione, sebbene esistano delle franchigie in termini di valore e quantità per gli acquisti effettuati in qualità di turista o frontaliere<sup>368</sup>.

Per le transazioni commerciali e per le operazioni di compravendita tra l'UE e il Comune di Livigno si fa riferimento ai principi doganali di importazione o esportazione da e verso Paesi terzi, in quanto il territorio comunale di Livigno è considerato un'area esterna al perimetro doganale dell'UE<sup>369</sup>. La conferma che il territorio del Comune di Livigno goda di uno *status* doganale speciale, ovvero di una extraterritorialità sul fronte doganale, emerge anche da una pronuncia della Corte di Giustizia. Nell'ordinanza del 27 Febbraio 2003 (causa C-82/02)<sup>370</sup> si

---

<sup>367</sup> Per un approfondimento sulle origini della extraterritorialità di Livigno si rimanda a: M.G. GALLI, A. GOBETTI, S. MASA, G. SCARAMELLINI, *Storia di Livigno dal 1798 al 1960*, Villa di Tirano, 2001; G. SCARAMELLINI, *Strutture geografiche, popolamento e paesaggio nella montagna italiana*, in U. MATTANA, E. VARDANEGA (a cura di), *Montagne, dimore, segni dell'uomo. Rapporti in trasformazione. Atti della seconda giornata di studio sulle "terre alte" (Padova, 30 Novembre 2001)*, *Quaderni del dipartimento di geografia - Università di Padova*, n. 21, 2003, pp. 51-57.

<sup>368</sup> Si consideri il Regolamento 1186 del 2009 sulla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali.

<sup>369</sup> Come corollario, nel primo comma dell'Articolo 7 del DPR. 633 del 1972 si precisa che il Comune di Livigno non è sottoposto neppure alla disciplina fiscale applicata all'interno dello Stato italiano.

<sup>370</sup> Precedentemente citata in nota in merito al territorio geografico e al territorio doganale, *supra*.



pone in risalto il fatto che il Comune di Livigno, sebbene si trovi nel territorio politico e geografico della Repubblica italiana, “fruisce di un regime doganale particolare” (paragrafo 31).

Interessante è il caso del “diritto speciale” applicato all’interno del Comune di Livigno sui beni “introdotti dall’estero”. Il diritto speciale è stato adottato dal legislatore italiano mediante la Legge 762 del primo Novembre 1973; all’Articolo 2 si prevede che all’interno del territorio extra doganale del Comune di Livigno venga istituito un diritto speciale su benzina, petrolio, gasolio e lubrificanti, ossia su quei beni che vengono introdotti “in esenzione dal dazio, dalle imposte erariali di consumo, dalle imposte di fabbricazione e dalle corrispondenti sovrimposte di confine”. Inoltre il diritto speciale grava sui tabacchi lavorati e su ulteriori generi di beni “introdotti dall’estero”: liquori ed acquaviti, articoli sportivi, profumi e prodotti di bellezza, apparecchi fotografici, apparecchi radio e televisivi, pelliccerie, pelletterie ed articoli di abbigliamento”. Tuttavia, in considerazione dello *status* speciale di cui gode il territorio di Livigno, è emerso un problema non secondario: determinare cosa si intenda per beni “introdotti dall’estero”, soprattutto nel caso di spedizioni di merci unionali che debbano transitare per il territorio svizzero. Si è reso necessario l’intervento della Corte di Cassazione, la quale, con una pronuncia del primo Marzo 2019 (Cass. sez. civ., n. 6087), ha stabilito che nel caso di prodotti di origine unionale, l’assoggettamento al diritto speciale previsto dall’Articolo 2 della Legge 762 del 1973 per il territorio extradoganale del Comune di Livigno, sebbene i prodotti abbiano transitato attraverso la Svizzera, costituisce una violazione del principio di libera circolazione delle merci (Articoli 28 e 30 del TFUE), in quanto la locuzione di prodotti “introdotti dall’estero”, contenuta nell’Articolo 2 della Legge 762 del 1973, è da riferirsi “esclusivamente alle importazioni da Paesi terzi rispetto agli Stati membri dell’Unione Europea”. La Corte ha quindi decretato che il diritto speciale di Livigno non può gravare sulle merci di origine UE, anche se queste transitano o provengono dalla Svizzera, poiché l’applicazione del diritto

speciale sulle merci unionali sarebbe una limitazione del principio di libertà di circolazione delle merci<sup>371</sup>.

Vale inoltre la pena citare l'attuale situazione del Comune di Campione d'Italia, poiché si tratta di una piccola *exclave* italiana in territorio svizzero (dal punto di vista politico fa parte del territorio italiano). Fino al 31 Dicembre 2019 il territorio del Comune di Campione (2,6 km<sup>2</sup>, di cui 1,7 km<sup>2</sup> di superficie lacustre) è stato classificato come un territorio extra-UE<sup>372</sup>, in quanto era parte dello spazio doganale svizzero. Dal primo Gennaio 2020 Campione è stato incluso nel territorio doganale della UE<sup>373</sup>.

Prendendo in esame altri Paesi membri, non risultano essere parte dello spazio doganale della UE i territori spagnoli di Ceuta e Melilla, le isole Færøer<sup>374</sup>, l'isola di Heligoland e il territorio di Büsingen<sup>375</sup> in Germania.

---

<sup>371</sup> Si veda: B. SANTACROCE, *IVA europea e imposta nazionale*, in B. SANTACROCE (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto 2021*, Milano, 2021, p. 20.

<sup>372</sup> Il Comune di Campione era identificato come zona extra-doganale già nella legge doganale del 1940. Ai sensi dell'Articolo 1 della Legge doganale 1424 del 1940, le linee di confine del territorio doganale italiano erano state così identificate: “[i]l lido del mare, le sponde nazionali del lago di Lugano opposte a quelle estere, i confini con gli altri Stati costituiscono la linea doganale. Sono tuttavia, considerati entro la linea doganale gli specchi d’acqua dei porti marittimi e delle rade destinati all’ancoraggio delle navi. Sono considerati fuori della linea doganale: le acque nazionali del lago di Lugano racchiuse fra la sponda ed il confine politico nel tratto fra Ponte Tresa e Porto Ceresio; i due versanti fra la sommità delle Alpi e le frontiere di Nizza e Susa, dichiarati neutrali con la convenzione italo-francese del 7 Marzo 1861; il Comune di Campione d’Italia; il Comune di Livigno; il territorio di Zara con le isole Lagosta e Pelagosa; la zona franca del carnaro; i punti e i depositi franchi”.

<sup>373</sup> Si vedano le modifiche al CDU apportate dal Regolamento 474 del 2019. Campione d'Italia ha un'ulteriore particolarità: utilizza il franco svizzero come valuta di riferimento, pertanto si può considerare escluso dalla zona euro.

<sup>374</sup> Le Færøer sono solo parzialmente legate allo spazio geo-politico del Regno di Danimarca, in quanto godono di uno speciale *status* di autonomia dal 1948. Le Færøer inoltre non hanno mai aderito al Trattato di Schengen e non fanno parte del territorio UE. Ciò implica che dovrebbero essere imposti dei controlli alle frontiere e soprattutto che non dovrebbe essere permessa la libera circolazione dei cittadini UE. In realtà tutto questo non accade, poiché dal 1966 le isole Færøer sono parte dell'Unione nordica dei passaporti, un trattato internazionale incluso negli Accordi di Schengen. In merito agli Accordi di Schengen e alle nozioni di frontiere interne ed esterne della UE in termini di circolazione delle persone, si considerino principalmente il Capo 2 del Titolo V del TFUE (politiche relative ai controlli alle frontiere) e il Regolamento 399 del 2016, mediante il quale è istituito un codice dell'UE relativo al regime di attraversamento delle frontiere da parte delle persone. Il Regolamento 399 è anche indicato come “Codice frontiere Schengen”. Sul tema, si vedano: T. LOBELLO, *La politica dell'immigrazione*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'ordinamento europeo. Le politiche dell'Unione*, Vol. III, Milano, 2008, pp. 1016-1020; J. ZILLER, *Advanced Introduction to European Union Law*, *op. cit.*, p. 28.

<sup>375</sup> Si veda il Trattato del 23 Novembre 1964 tra Germania Ovest e Svizzera.

Particolarmente complesso è il sistema amministrativo e doganale dell'oltremare francese, il quale è stato riclassificato in DROM (*Départements et régions d'outre-mer*) e COM (*Collectivités d'outre-mer*) dopo le riforme del 2003 e del 2007<sup>376</sup>. Sinteticamente, i DROM (Guadalupa, Guyana francese, Martinica, Mayotte e Réunion) rientrano nel territorio doganale unionale, mentre le COM (Saint-Pierre e Miquelon, Saint-Barthélemy, Wallis e Futuna, la Polinesia francese e Saint-Martin) sono classificate come aree extra-doganali.

Possono essere inclusi nel territorio doganale UE anche Stati non appartenenti all'Unione Europea sulla base di specifici accordi<sup>377</sup>, come nel caso della Repubblica di San Marino<sup>378</sup> e di due principati: Monaco<sup>379</sup> e Andorra<sup>380</sup>. In questo ambito assume rilievo l'unione doganale istituita tra l'UE e la Turchia nel 1996 mediante la Decisione 1/95 del Consiglio di associazione CE-Turchia<sup>381</sup>. In

---

<sup>376</sup> Alle “*Collectivités territoriales*” viene dedicato il Titolo XII (Articoli da 72 a 75-1) della costituzione francese.

<sup>377</sup> A tale proposito si consideri la Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni sulle relazioni dell'Unione Europea con il Principato di Andorra, il Principato di Monaco e la Repubblica di San Marino: COM/2012/680.

<sup>378</sup> L'unione doganale tra l'UE e la Repubblica di San Marino è stata realizzata con l'Accordo di cooperazione e unione doganale del 16 Dicembre 1991, il quale è entrato in vigore il primo Aprile 2002 ed è stato integrato nel 2010 dalla Decisione 1/2010 (*Omnibus*) del Comitato di cooperazione UE-San Marino. Per ciò che concerne la disciplina doganale, ai sensi dell'Articolo 3 della Decisione 1/10, nella Repubblica di San Marino vige la legislazione doganale dell'UE, ossia vengono adottati sia il codice doganale della UE che le sue disposizioni applicative. Sul punto si vedano: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzione, istituti, adempimenti, op. cit.*, p. 170; F. MAIANI, *Unique, yet Archetypal Relations between the European Union and Andorra, Monaco and San Marino*, in S. GSTÖHL, D. PHINEMORE (a cura di), *The Proliferation of Privileged Partnerships between the European Union and Its Neighbours*, Abingdon e New York, 2019, pp. 88-89.

<sup>379</sup> Convenzione doganale conclusa tra il Principato di Monaco e la Repubblica francese a Parigi il 18 Maggio 1963.

<sup>380</sup> Accordo in forma di scambio di lettere tra la CEE e il Principato di Andorra del 28 Giugno 1990. L'accordo è entrato in vigore nel 1991.

<sup>381</sup> Decisione n. 1/95 del Consiglio di associazione CE-Turchia del 22 Dicembre 1995, relativa all'attuazione della fase finale dell'unione doganale. Per un approfondimento sull'unione doganale tra Unione Europea e Turchia, si rimanda a: Ç. NAS, *Turkey-EU Customs Union: Its Modernization and Potential for Turkey-EU Relations*, in *Insight Turkey*, Vol. 20(3), 2018, pp. 43 ss.; M-L. ÖBERG, *Internal Market Acquis as a Tool in EU External Relations: From Integration to Disintegration*, *op. cit.*, pp. 158-159; Y. ÖZER, *External Differentiated Integration between Turkey and the European Union: The Customs Union and its Revision*, in *Turkish Studies*, Vol. 21(3), 2020, pp. 436 ss.; C.Z. PIRIM, *The EU-Turkey Customs Union: From a Transitional to a Definitive Framework?*, in *Legal Issues of Economic Integration*, Vol. 42(1), 2015, pp. 31 ss.; Ö. TERZI, *The EU-Turkey Customs Union. Shortcomings and Prospects for Modernization*, in S. GSTÖHL, D. PHINEMORE (a cura di), *The Proliferation of Privileged Partnerships between the European Union and Its Neighbours*, Abingdon e New York, 2019, pp. 121 ss. Per un'analisi delle relazioni

particolare, negli Articoli 4, 5 e 6 della Decisione 1/95 si sancisce l'abolizione dei dazi doganali all'importazione (o all'esportazione) e degli oneri di effetto equivalente negli scambi commerciali fra UE e Turchia; viene inoltre imposto il divieto di introdurre nuovi dazi doganali e di applicare restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione.

#### **4.1.2 La Corte di Giustizia sull'unione doganale UE-Turchia**

In tema di unione doganale tra UE e Turchia è intervenuta anche la Corte di Giustizia dell'UE. Nella sentenza del 13 Dicembre 2007 (causa C-372/06)<sup>382</sup> la Corte ha avuto modo di puntualizzare che “la Decisione n. 1/95 istituisce un'unione doganale tra la Comunità e la Repubblica di Turchia per le merci, in linea di principio, diverse dai prodotti agricoli. Essa prevede l'eliminazione dei dazi doganali e degli oneri di effetto equivalente, nonché l'abolizione delle restrizioni quantitative e delle misure di effetto equivalente” (paragrafo 11).

La Corte è stata inoltre chiamata a giudicare una controversia emersa tra l'autorità tributaria ungherese<sup>383</sup> e una società di trasporto turca, la Istanbul Lojistik Ltd (causa C-65/16)<sup>384</sup>. Il caso riguardava la decisione dell'autorità tributaria ungherese di assoggettare un veicolo pesante della Istanbul Lojistik al pagamento di una tassa avente ad oggetto la concessione di un permesso per l'attraversamento della frontiera ungherese.

---

economiche e diplomatiche tra CEE/UE e Turchia dal dopoguerra agli anni novanta e del quadro politico attraverso cui si è giunti alla costituzione di un'unione doganale nel 1995, si vedano *inter alia*: E. BARACANI, M. ÇALIMLI, *Shifting Dynamics in Turkish Foreign Policy in the Trans-European Space*, in S. GIUSTI, I. MIRKINA (a cura di), *The EU in a Trans-European Space: External Relations across Europe, Asia and the Middle East*, Cham, 2019, pp. 87 ss., in particolare pp. 90-93; M. DARTAN, E. GÖRAL, *The Customs Union in the Context of EU-Turkey Relations: An Evaluation of Current Debates*, in *Marmara Journal of European Studies*, Vol. 24(2), 2016, pp. 1 ss., in particolare pp. 4-13; V. SANGUINETI, *Unione Europea e Turchia: Europeismo anatolico o panturanismo riformista?*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 61(2), 1994, pp. 195 ss.

<sup>382</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 13 Dicembre 2007. Causa C-372/06: Asda Stores Ltd c. Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs.

<sup>383</sup> Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság.

<sup>384</sup> Sentenza della Corte del 19 Ottobre 2017. Causa C-65/16: Istanbul Lojistik Ltd c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság. Per un approfondimento, si rimanda a: I. GÖÇMEN, *Revealing the Potential of the EU-Turkey Customs Union: Case C-65/16, Istanbul Lojistik, 19 October 2017*, *ECLI:EU: C:2017:770*, in *Legal Issues of Economic Integration*, Vol. 45(3), 2018, pp. 289 ss.

Secondo la Istanbul Lojistik l'applicazione di una tassa su un veicolo pesante per attraversare un confine all'interno dell'unione doganale UE-Turchia rappresenterebbe una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, sulla base di quanto disposto dall'Articolo 30 del TFUE, e dunque implicherebbe anche una violazione degli Articoli 4, 5 e 6 della Decisione 1/95 del Consiglio di associazione. Si tratterebbe, *lato sensu*, di una tassa "riscossa in maniera discriminatoria e protezionistica", tale da costituire una limitazione della libertà di circolazione delle merci (paragrafo 28).

La Corte si è pronunciata il 19 Ottobre 2017. Dopo aver premesso che in forza dell'Articolo 4 della Decisione 1/95, "alla data di entrata in vigore della medesima i dazi doganali all'importazione o all'esportazione e gli oneri di effetto equivalente sono totalmente aboliti" tra UE e Turchia (paragrafo 37), ha stabilito che "una tassa sugli autoveicoli, come quella di cui al procedimento principale, che deve essere pagata dai detentori dei veicoli pesanti immatricolati in Turchia che transitano attraverso il territorio ungherese, costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale".

## 4.2 Le zone franche nel codice doganale

In linea di principio, la zona franca si configura come una *fictio iuris* concepita per agevolare e facilitare gli scambi commerciali, oltre che per ottenere benefici sotto il profilo fiscale e doganale una volta che le merci vengono introdotte in tali aree. Ubicando le merci dentro una zona franca si simula che quelle merci siano fuori dal territorio doganale. Le zone franche sono in effetti delle porzioni di un territorio doganale, che, mediante il meccanismo della finzione di legge, vengono considerate fuori dallo stesso territorio doganale<sup>385</sup>.

Al pari delle zone franche, anche i depositi franchi, i porti franchi e i punti franchi, pur facendo parte di un territorio doganale, possono essere assimilati a dei territori extra-doganali, sempre tenendo presente che si sta operando nel contesto

---

<sup>385</sup> Cfr.: R. BAGGIO, L. TOSI, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 153; A. BERLINGUER, *Zone franche e zone economiche speciali al servizio di porti ed aeroporti*, op. cit., p. 14. In merito alla definizione di zona franca si rimanda altresì a: G. CONETTI, M. UDINA, *Zone franche*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Vol. XXXII, Roma, 1998.

di una *fictio iuris*; in questo modo le merci importate all'interno di questi spazi beneficiano di agevolazioni anche significative.

Il principale vantaggio risiede nel fatto che le merci extra-UE, dopo essere state introdotte nelle zone franche, nei depositi franchi o nei porti franchi, non vengono assoggettate ai diritti doganali durante la loro giacenza<sup>386</sup>.

Sotto il profilo della disciplina doganale dell'Unione Europea, sulla base del contenuto dell'Articolo 210 del CDU (punto b), le zone franche sono inserite, insieme ai depositi doganali, all'interno del regime speciale<sup>387</sup> del deposito<sup>388</sup>.

Il primo comma dell'Articolo 243 del CDU stabilisce che gli Stati membri possono istituire delle zone franche all'interno dello spazio doganale unionale, purché per ogni zona franca vengano indicati con esattezza sia l'area interessata, sia i punti di entrata e di uscita. Nel terzo comma dello stesso articolo viene altresì precisato che le zone franche possono essere solo di tipo intercluso, ossia il

---

<sup>386</sup> Al paradigma della zona franca si conformano, sulla base di dimensioni territoriali minori, i porti franchi e le zone portuali franche; queste ultime in Italia assumono il nome di punti franchi. Cfr.: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzione, istituti, adempimenti, op. cit.*, pp. 194 e 895-896. Si veda anche: A. BERLINGUER, *Zone franche e zone economiche speciali al servizio di porti ed aeroporti, op. cit.*, p. 12. Per un approfondimento del concetto di punto franco, si rimanda a: L. PISCITELLI, *Punti franchi*, in *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XXXVII, Milano, 1988, pp. 1145 ss.

<sup>387</sup> Per i regimi doganali speciali si rimanda al Capitolo 2, *supra*.

<sup>388</sup> Il regime del deposito è un regime speciale che nel nuovo codice doganale del 2013 include il deposito doganale e la zona franca. Attraverso il deposito è possibile immagazzinare merci non unionali all'interno dell'UE senza che queste siano assoggettate ai dazi e agli obblighi di fiscalità interna. Le merci non sono neppure sottoposte a misure di politica commerciale, salvo l'esistenza di un divieto di entrata o uscita delle merci dal territorio doganale della UE. Qualora le merci, per esigenze economiche, vengano vincolate al regime di deposito doganale, la loro custodia deve avvenire in appositi luoghi autorizzati (i depositi doganali) senza che sia compromessa la vigilanza doganale (terzo comma dell'Articolo 237 del CDU). Inoltre, non sono previste delle limitazioni temporali per le merci sottoposte al regime di deposito. Va pur detto che in determinate circostanze, soprattutto se di carattere eccezionale (ad esempio nel caso in cui il deposito di lunga durata possa costituire una minaccia per la salute umana e animale o per l'ambiente), le autorità doganali possono indicare un termine temporale per l'appuramento del regime di deposito (Articolo 238 del CDU). In merito ai depositi doganali, il secondo comma dell'Articolo 240 del CDU prevede che questi vengano distinti in pubblici ("strutture utilizzabili da qualsiasi persona per il magazzinaggio doganale di merci") e privati ("strutture destinate al magazzinaggio di merci da parte del titolare di un'autorizzazione per il deposito doganale"). Sul regime del deposito, si vedano: J.-L. ALBERT, *Le droit douanier de l'Union Européenne, op. cit.*, pp. 366-370; P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzione, istituti, adempimenti, op. cit.*, p. 873; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale, op. cit.*, pp. 627-628; F. VISMARA, *Corso di diritto doganale, op. cit.*, pp. 257-258.

perimetro deve essere recintato e i punti di entrata e di uscita delle zone franche devono essere sottoposti a vigilanza doganale<sup>389</sup>.

La lista delle zone franche doganali intercluse istituite nella UE secondo i criteri del nuovo codice doganale (Articoli 243 e ss. del CDU) è piuttosto articolata e molto probabilmente sarà soggetta ad importanti modifiche nei prossimi anni. Le zone franche in Italia sono cinque<sup>390</sup>: Venezia, Trieste e le tre zone franche doganali di recente istituzione (Portovesme nel 2019, Taranto nel 2020 e Brindisi/Capobianco nel 2021). Non distante da Trieste è presente l'unica zona franca interclusa slovena, quella del porto di Koper/Capodistria (*Luka Koper*).

In Spagna sono presenti cinque zone franche nella parte continentale (Barcellona, Cadice, Santander, Siviglia e Vigo) e due nelle isole Canarie (Las Palmas de Gran Canaria e Tenerife). Il Portogallo ha creato una zona franca a Madeira.

In Europa centrale le zone franche sono cinque: due in Germania (Bremerhaven e Cuxhaven), una in Lussemburgo, una in Ungheria (Záhony) e una in Francia nel porto di Bordeaux/Verdon. In realtà la Francia ha istituito anche una seconda zona franca fuori dal territorio europeo, nel DROM della Guyana francese.

Nell'area del Mediterraneo, oltre alle due zone franche istituite rispettivamente a Malta e Cipro, sono presenti quattro zone franche in Grecia (Pireo, Salonicco, Heraklion e l'area di Platigiali, Astakos ed Etoloakarnanias).

Un numero significativo di zone franche intercluse sono state create nei Paesi che si sono uniti all'UE a partire dal 2004: cinque in Bulgaria (Bourgas, Dragoman, Plovdiv, Rousse e Vidin), undici in Croazia, sette in Polonia, otto in Repubblica ceca, sei in Romania e nove nei Paesi baltici (Estonia, Lettonia e Lituania).

Nell'area scandinava solo la Danimarca ha una zona franca (SKAT Copenhagen). In Svezia e Finlandia non sono presenti zone franche intercluse,

---

<sup>389</sup> Si veda: P. BARABINO, *Le zone franche nel diritto tributario*, Torino, 2020, p. 11.

<sup>390</sup> Al 10 Marzo 2022.

così come accade anche in altri Paesi membri: Austria, Belgio, Irlanda, Olanda, e Slovacchia<sup>391</sup>.

Con l'entrata in vigore del nuovo codice doganale del 2013 infatti non è più ammessa la creazione di zone franche non intercluse (dette anche zone franche di tipo II), ossia non possono essere più create delle zone franche non delimitate da recinzioni e i cui punti di entrata o di uscita non siano sottoposti a vigilanza doganale.

La disciplina delle zone franche non intercluse presente nel vecchio codice doganale dava tuttavia agli Stati membri la possibilità di trasformare in zona franca anche aree di elevata estensione geografica, beneficiando peraltro di un *iter* amministrativo piuttosto snello: era sufficiente la sola autorizzazione dell'autorità doganale<sup>392</sup>.

Oltre alle zone franche non intercluse, il CDU ha soppresso anche i depositi franchi, i quali trovavano la propria disciplina negli stessi articoli relativi alle zone franche all'interno del Titolo IV del CDC<sup>393</sup>; pertanto a partire dal primo Maggio 2016, data di piena attuazione della nuova disciplina doganale, cioè del CDU, i depositi franchi ancora esistenti dovevano essere chiusi oppure convertiti in depositi doganali<sup>394</sup>.

---

<sup>391</sup> La lista completa delle zone franche doganali intercluse nei Paesi UE è aggiornata al 6 Aprile 2020. I dati vengono forniti dai singoli Stati membri alla Commissione Europea. Si veda: Commissione Europea, *Free Zones*, 2020 [Link: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/free-zones\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/free-zones_en) - ultimo accesso: 7 Maggio 2022]. Per l'Italia la lista è aggiornata a Dicembre 2021; si fa riferimento ai dati presenti nel sito internet dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli [Link: <https://www.adm.gov.it/portale/zone-franche-doganali-zfd> - ultimo accesso: 10 Giugno 2022].

<sup>392</sup> Si aggiunga che le zone franche non intercluse, a differenza delle zone franche intercluse (indicate come di tipo I), potevano essere designate dalle autorità doganali (Articolo 168-bis del CDC). La possibilità di costituire delle zone franche non intercluse nel territorio doganale della UE era emersa a seguito delle modifiche apportate al CDC dal Regolamento 2700 del 2000. Cfr.: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzione, istituti, adempimenti*, op. cit., p. 892. Sul tema si vedano anche: A. BERLINGUER, *Zone franche e zone economiche speciali al servizio di porti ed aeroporti*, op. cit., p. 13; M. FABIO, *La zona franca doganale di tipo II: opportunità per semplificare il rapporto internazionale*, in *Fiscalità internazionale*, n. 12, 2013, pp. 31 ss.; ID., *Manuale di diritto e pratica doganale*, op. cit., pp. 729-730; A. LO NIGRO, *Lo svolgimento del rapporto doganale*, op. cit., pp. 269-270.

<sup>393</sup> Il Titolo IV del CDC riservava alle zone franche e ai depositi franchi la Sezione I del Capitolo III: Articoli 166-181.

<sup>394</sup> Cfr.: L. LOMBARDI, *Manuale di tecnica doganale*, op. cit., p. 203.



A differenza del vecchio codice doganale (CDC)<sup>395</sup>, nel CDU non viene neppure data una precisa definizione di zona franca; è quindi necessario avvalersi della Convenzione di Kyoto emendata nel 1999 (RKC). Più precisamente all'interno del Capitolo 2 dello “*Specific Annex D*” della RKC vengono forniti chiarimenti in merito a cosa si debba intendere oggi per zona franca (*free zone*): “*a part of the territory of a Contracting Party where any goods introduced are generally regarded, insofar as import duties and taxes are concerned, as being outside the Customs territory*”<sup>396</sup>.

In ogni caso, per le merci in giacenza in una zona franca è fondamentale tenere sempre presente la distinzione, relativamente all'origine, tra merci unionali<sup>397</sup> e merci non unionali<sup>398</sup>. Ciò è evidenziato dal primo comma dell'Articolo 249 del CDU, nel quale viene stabilita “la presunzione della posizione doganale” delle merci nel momento in cui queste escono dalla zona franca<sup>399</sup>: “[s]e delle merci vengono fatte uscire da una zona franca e sono introdotte in un'altra parte del territorio doganale dell'Unione, o vincolate a un

---

<sup>395</sup> L'Articolo 166 del CDC accorpava le zone franche e i depositi franchi in un'unica categoria e li definiva come “parti del territorio doganale della Comunità o aree situate in tale territorio, separate dal resto di esso, in cui: a) le merci non comunitarie sono considerate, per l'applicazione dei dazi all'importazione e delle misure di politica commerciale all'importazione, come merci non situate nel territorio doganale della Comunità, purché non siano immesse in libera pratica o assoggettate ad un altro regime doganale, né utilizzate o consumate in condizioni diverse da quelle previste dalla regolamentazione doganale; b) le merci comunitarie, per le quali una normativa comunitaria specifica lo preveda, beneficiano, a motivo del loro collocamento in tale zona franca o in tale deposito franco, di misure connesse, in linea di massima, alla loro esportazione”.

<sup>396</sup> Sul tema si veda: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzione, istituti, adempimenti*, *op. cit.*, pp. 894-895. Per ciò che concerne la definizione e l'analisi delle caratteristiche di una zona franca (*free zone*) nel quadro della RKC, si rimanda a: K. OMI, “*Extraterritoriality*” of Free Zones: *The Necessity for Enhanced Customs Involvement*, WCO Research Paper No. 47, Bruxelles, 2019, in particolare pp. 5-8; S. SHADIKHODJAEV, *International Regulation of Free Zones: An Analysis of Multilateral Customs and Trade Rules*, in *World Trade Review*, Vol. 10(2), 2011, pp. 189 ss., in particolare pp. 191-193.

<sup>397</sup> Articolo 246 del CDU: “[I]e merci unionali possono essere introdotte, immagazzinate, spostate, utilizzate, trasformate o consumate in una zona franca. In questi casi, le merci non sono considerate vincolate al regime di zona franca”.

<sup>398</sup> Articolo 247 del CDU (comma 1): “[d]urante la loro permanenza in una zona franca, le merci non unionali possono essere immesse in libera pratica o essere vincolate al regime di perfezionamento attivo, di ammissione temporanea o di uso finale, alle condizioni stabilite per tali regimi. In questi casi, le merci non sono considerate vincolate al regime di zona franca”.

<sup>399</sup> Cfr.: F. VISMARA, *Corso di diritto doganale*, *op. cit.*, p. 261.

regime doganale, esse sono considerate merci non unionali, a meno che la loro posizione doganale di merci unionali non sia stata dimostrata”.

È opportuno fare un’ulteriore precisazione sul tema delle zone franche nel contesto europeo. Sebbene presentino degli elementi in comune, a cominciare dall’esistenza di un territorio delimitato, le zone franche di tipo doganale vanno necessariamente distinte dalle zone franche urbane (ZFU).

Una differenza fondamentale tra le due tipologie risiede nel fatto che le zone franche doganali vengono regolamentate attraverso la disciplina doganale unionale, mentre le ZFU non presentano una disciplina armonizzata e uniforme nel quadro dell’UE dato che vengono essenzialmente istituite per permettere lo sviluppo socio-economico di aree urbane disagiate.

I vantaggi garantiti dentro le ZFU sono quindi da ricondurre, in misura principale, a specifiche esenzioni di natura fiscale (sulle imposte dirette ad esempio) applicate in favore sia di persone fisiche che di imprese. Nel caso delle zone franche doganali, al contrario, il maggior beneficio consiste nella possibilità di tenere sospeso il pagamento dei dazi, dell’IVA all’importazione, o delle accise (quando queste sono dovute)<sup>400</sup>.

#### ***4.2.1 Segue: il caso del porto franco di Trieste***

La questione del porto franco di Trieste presenta profili di una notevole complessità in fase di esame del rapporto tra diritto doganale dell’UE e diritto internazionale.

Un primo passaggio chiave riguarda l’esame del contenuto dell’Articolo 351 del TFUE<sup>401</sup>: “le disposizioni dei trattati non pregiudicano i diritti e gli obblighi derivanti da convenzioni concluse, anteriormente al 1° Gennaio 1958 o, per gli Stati aderenti, anteriormente alla data della loro adesione, tra uno o più

---

<sup>400</sup> Sul tema si vedano: P. BARABINO, *Le zone franche nel diritto tributario*, op. cit., pp. 1-3; C. BUCCICO, *Il fondamento giuridico nelle zone franche urbane e l’equivoco con le zone franche di diritto doganale*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 79(1), 2008, pp. 105 ss.; L. DEL FEDERICO, *Grandi attese per le zone franche urbane*, in *Corriere tributario*, n. 13, 2009, pp. 1043 ss. ; M. SIOTA ÁLVAREZ, *Las zonas francas en la Unión Europea: de las zonas francas aduaneras a las zonas francas urbanas*, in *Crónica Tributaria*, Vol. 164(3), 2017, pp.185 ss., in particolare pp. 207-210.

<sup>401</sup> Ex Articolo 234 del Trattato istitutivo della CEE del 1957 ed ex Articolo 307 del TCE.

Stati membri da una parte e uno o più Stati terzi dall'altra". Da ciò, in tema di legittimazione del porto franco di Trieste, deriva quindi l'esigenza di tenere in debita considerazione anche elementi normativi di carattere internazionale, soprattutto l'Allegato VIII del Trattato di pace di Parigi del 1947 e il contenuto del Memorandum di Londra del 1954.

Di fatto, con il Memorandum vennero affidate rispettivamente a Italia e Jugoslavia le due zone (A e B) in cui era stato suddiviso il Territorio Libero di Trieste (TLT) a seguito dell'applicazione dell'Articolo 21 dell'Accordo di Parigi nel 1947.

Si aggiunga che nel 1954 la zona A e il porto franco di Trieste passarono dall'amministrazione militare anglo-americana all'amministrazione civile italiana, mentre la zona B fu sottoposta al controllo dell'amministrazione civile jugoslava. I confini delineati nel Memorandum furono confermati venti anni dopo con il Trattato di Osimo del 1975.

In considerazione del Trattato di Parigi del 1947 e del Memorandum del 1954, ossia due accordi internazionali che hanno preceduto i Trattati di Roma del 1957, è pertanto attribuibile al porto franco internazionale di Trieste uno *status* speciale nel quadro della disciplina doganale della UE.

Sulla base di queste valutazioni è necessario prendere atto che il porto franco di Trieste trae in prima istanza la sua origine e la sua legittimazione da trattati di carattere internazionale<sup>402</sup>.

---

<sup>402</sup> Sulla questione del porto franco di Trieste, si vedano: G. BOTTERI, *Il porto franco di Trieste. Una storia europea di liberi commerci e traffici*, Trieste, 1988; M. CAMPAILLA, *Il regime giuridico delle zone franche del porto di Trieste*, in *Diritto dei trasporti*, n. I, 1998, pp. 47 ss.; B. CONFORTI, *L'attuale situazione giuridica del territorio di Trieste*, in *Rivista di diritto internazionale*, Vol. 38, 1955, pp. 568 ss.; M. GREGORI, *The Free Port of Trieste: An Analysis of the Current Legal Framework*, in M. MUSI (a cura di), *Port, Maritime and Transport Law between Legacies of the Past and Modernization*, Bologna, 2018, pp. 331 ss., in particolare pp. 344-346; D. MALTESE, *Accordi di Osimo e Memorandum di Londra*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 45(1), 1978, pp. 18 ss.; E. MILANO, *The Main International Law Issues Arising in the Aftermath of World War II*, in G. BARTOLINI (a cura di), *A History of International Law in Italy*, Oxford, 2020, pp. 412-416; F. TRAMPUS, *Limite di giurisdizione nel porto franco di Trieste*, in *Trasporti. Diritto, economia, politica*, n. 81, 2000, pp. 149 ss. Si consideri inoltre il Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti del 13 Luglio 2017.

### 4.3 L'identificazione del territorio doganale e del territorio fiscale

Oltre a non esistere una perfetta coincidenza tra il territorio doganale dell'UE e l'insieme dei territori politici dei 27 Stati membri, non si può neppure supporre una sovrapposizione tra il territorio doganale e quello fiscale. Alcuni territori all'interno degli Stati membri, pur essendo parte dello spazio doganale unionale, possono godere di regimi fiscali privilegiati.

Come già esaminato, l'ordinamento doganale dell'UE, finalizzato alla riscossione dei dazi doganali in fase di immissione in libera pratica, è di competenza esclusiva della UE, mentre la disciplina fiscale in materia di IVA all'importazione e accise, contemplata al momento dell'immissione in consumo, è di competenza nazionale. Resta quindi in capo ai singoli Stati membri la facoltà di sviluppare, all'interno del territorio nel quale esercitano la sovranità, una propria disciplina fiscale, inclusa la possibilità di avvalersi di regimi di favore in alcune aree del proprio territorio politico<sup>403</sup>.

Un caso che vale la pena analizzare, non solo sul fronte doganale come visto precedentemente, ma anche dal punto di vista della fiscalità, è quello del Comune di Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago Lugano; nel Considerando 2 della Direttiva 475 del 2019<sup>404</sup> si precisa che lo stato italiano "desidera" che in queste aree si continui a non applicare la Direttiva IVA (Direttiva 112 del 2006), sebbene questi territori siano stati inseriti nel territorio doganale della UE a partire dal primo Gennaio 2020. Ciò viene motivato dalla necessità di "garantire condizioni di parità" fra gli operatori economici stabiliti in Svizzera e nel Comune di Campione mediante l'utilizzo di un regime di imposizione indiretta locale che sia allineato con l'IVA applicata in Svizzera. Nel territorio continentale dell'UE godono altresì di uno *status* di extra-fiscalità le isole Åland in Finlandia e il territorio del Monte Athos in Grecia. Ai sensi

---

<sup>403</sup> Sul punto si veda: P. BELLANTE, *Il sistema doganale. Evoluzione, istituti, adempimenti*, op. cit., p. 191. Per un'analisi e un approfondimento sul tema della sovranità fiscale nel quadro della UE, si rimanda a: G. BIZIOLI, *Quale sovranità fiscale per l'Unione Europea?*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. 80(3), 2021, pp. 293 ss.

<sup>404</sup> Direttiva (UE) 2019/475 del Consiglio del 18 Febbraio 2019 recante modifica delle Direttive 2006/112/CE e 2008/118/CE per quanto riguarda l'inclusione del Comune italiano di Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano nel territorio doganale dell'Unione e nell'ambito di applicazione territoriale della Direttiva 2008/118/CE.

dell'Articolo 105 della costituzione greca, il Monte Athos è classificato come un territorio ad amministrazione indipendente e sottoposto alla giurisdizione del Patriarcato ecumenico di Costantinopoli.

#### **4.3.1 La fiscalità nelle Regioni ultraperiferiche**

Dal punto di vista delle imposte indirette, meritevoli di una certa attenzione sono anche i regimi fiscali applicati in alcune Regioni ultraperiferiche (RUP) della UE. Si tratta di territori che sono geograficamente distanti dal territorio dell'Europa continentale, tuttavia, in linea generale, vengono inclusi nel perimetro doganale dell'Unione Europea. Precisamente, otto delle nove RUP sono parte del territorio doganale dell'UE: le isole Canarie, le due regioni autonome portoghesi nell'Oceano Atlantico (Azzorre e Madeira), e i cinque DROM francesi (Guadalupa, Guyana francese, Martinica, Mayotte e Réunion). La nona RUP è Saint-Martin, una COM francese, identificata però come territorio extra-doganale (*supra*).

Le isole Canarie<sup>405</sup> godono di una forma di extraterritorialità sotto il profilo IVA, in quanto non si applica l'aliquota normale dell'IVA fissata al 21% come nel resto della Spagna, ma dal 1991 viene utilizzato l'*Impuesto general indirecto canario* (IGIC), un regime fiscale caratterizzato da un'imposta ad aliquota ridotta (attualmente del 7%). L'IGIC non è inquadrabile nelle disposizioni comunitarie in materia di IVA<sup>406</sup>. Nelle due regioni autonome del Portogallo, Azzorre e Madeira, vengono garantiti dei vantaggi sulle imposte indirette mediante l'applicazione di aliquote IVA più basse rispetto all'aliquota usata nel territorio continentale (23%)<sup>407</sup>.

---

<sup>405</sup> Le Canarie costituiscono una delle 17 Comunità autonome del territorio politico spagnolo e sono incluse nel territorio doganale della UE.

<sup>406</sup> Mediante la Legge 20 del 7 Giugno 1991 sono stati modificati gli aspetti fiscali del regime economico e fiscale delle Canarie, ed è stato introdotto l'IGIC. Per un'analisi dei principi alla base dell'IGIC, si vedano ad esempio: L.M. BLASCO ARIAS, *Naturaleza jurídica del Impuesto general indirecto canario*, in *Noticias de la Unión Europea*, n. 262, 2006, pp. 19 ss.; F.F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, *Impuesto general indirecto canario*, Bilbao, 1995. Sulla fiscalità nella Comunità autonoma delle Canarie, si veda anche: Agencia Tributaria (Gobierno de España), *Manual práctico IVA*, 2021, pp. 18-19.

<sup>407</sup> Come previsto dall'Articolo 18 del Codice IVA portoghese, le aliquote IVA sono rispettivamente del 18% nelle Azzorre e del 22% nell'arcipelago di Madeira. Si veda in particolare

Anche i DROM francesi beneficiano di una fiscalità speciale. In Guyana francese e a Mayotte l'aliquota IVA è stata azzerata, come disposto dal primo comma dell'Articolo 294 del *Code général des impôts* francese: “[l]a taxe sur la valeur ajoutée n’est provisoirement pas applicable dans les départements de la Guyane et de Mayotte”. A Guadalupa, Martinica e Réunion viene applicata un'aliquota IVA pari all'8,5%<sup>408</sup>.

#### 4.4 Paesi e territori d'oltremare

Al fine di ampliare la prospettiva di analisi del panorama doganale unionale, dopo aver considerato l'autonomia fiscale delle RUP, può essere utile esaminare il ruolo dei Paesi e territori d'oltremare (PTOM) dell'UE.

A tale proposito è doverosa una precisazione: RUP e PTOM non devono essere confusi. Si tratta di territori diversi sia dal punto di vista politico-amministrativo sia sotto l'aspetto doganale. I PTOM sono territori non europei, in genere frutto del passato coloniale di Francia, Olanda e Regno Unito, con cui gli Stati europei mantengono delle “relazioni particolari”, così come specificato dall'Articolo 198 del TFUE. Precisamente nel primo paragrafo dell'Articolo 198 si stabilisce che “[g]li Stati membri convengono di associare all'Unione i paesi e i territori non europei che mantengono con la Danimarca, la Francia, i Paesi Bassi e il Regno Unito delle relazioni particolari”. Nel secondo paragrafo dello stesso articolo viene sottolineato che lo scopo dell'associazione è la promozione dello sviluppo economico e sociale dei PTOM, cercando di instaurare strette relazioni economiche tra questi e “l'Unione nel suo insieme”<sup>409</sup>. Attualmente tra i PTOM

---

il paragrafo 3 (lettere a, b) dell'Articolo 18 (Capitolo IV) del Codice IVA portoghese (*Código do imposto sobre o valor acrescentado* - CIVA).

<sup>408</sup> Articolo 296 del *Code général des impôts*. Per i dettagli sulle aliquote IVA nei DROM, si rimanda anche a: Direction générale des douanes et droits indirects, TVA dans les DOM. [link: <https://www.douane.gouv.fr/fiche/tva-dans-les-dom> - ultimo accesso 10 Giugno 2022].

<sup>409</sup> Nel TFUE all'associazione dei PTOM sono stati dedicati sei articoli (198-204). Per un approfondimento sui PTOM, si rimanda a: R. ADLER-NISSEN, I. HANNIBAL, K. HOLST, U. PRAM GAD, *European Union: Facilitating the OCTs in Brussels*, in R. ADLER-NISSEN, U. PRAM GAD (a cura di), *European Integration and Postcolonial Sovereignty Games: The EU Overseas Countries and Territories*, New York, 2013, pp. 77 ss.; R.L. BUDOC, *Quelle association UE/PTOM à l'horizon*

figurano le COM francesi e i territori legati all'Olanda<sup>410</sup>. Anche la Groenlandia, politicamente collegata al Regno di Danimarca<sup>411</sup>, è inserita nella lista dei PTOM. Ovviamente, dopo l'uscita del Regno dall'UE non ha più alcun senso valutare i rapporti tra il Regno Unito e i suoi PTOM nel quadro dei Trattati dell'UE<sup>412</sup>.

I PTOM non sono parte né del territorio della UE né del mercato unico; vengono quindi considerati come Paesi terzi al momento dell'importazione delle merci<sup>413</sup>.

Una questione di notevole delicatezza è l'origine preferenziale, poiché, con riferimento a quanto disposto dall'Articolo 200 del TFUE, le importazioni nella UE delle merci con origine dei PTOM beneficiano del divieto dei dazi doganali. In modo reciproco, non vengono applicati dazi doganali sulle merci di origine unionale al momento dell'importazione in uno dei PTOM<sup>414</sup>. Tuttavia, ai sensi del terzo comma dell'Articolo 200 del TFUE, i PTOM “possono riscuotere dei dazi doganali che rispondano alle necessità del loro sviluppo e ai bisogni della loro industrializzazione o dazi di carattere fiscale che abbiano per scopo di alimentare il loro bilancio”.

Appurato ciò, ha senza dubbio rilievo la precisazione presente nell'ultimo comma dell'Articolo 200: “[l]’introduzione o la modifica di dazi che colpiscano le merci importate nei paesi e territori non deve provocare, in linea di diritto o in linea di fatto, una discriminazione diretta o indiretta tra le importazioni in provenienza dai diversi Stati membri”.

---

2014/2020? *Le cas du Pacifique Sud*, in *Journal de la société des océanistes*, Vol. 140(1), 2015, pp. 21 ss.

<sup>410</sup> Aruba e Bonaire, Curaçao, Saba, Sint Eustatius e Sint Maarten.

<sup>411</sup> La Groenlandia ha ottenuto maggiore autonomia dal Regno di Danimarca nel corso del 2009 a seguito dell’*“Act on Greenland Self-government”* (n. 473 del 12 Giugno 2009). Così come accade per le isole Færøer (*supra*), sebbene in modo dissimile sul lato politico-amministrativo, la Groenlandia gravita nell’orbita politica del Regno di Danimarca.

<sup>412</sup> Sulla base dell’Allegato II del TFUE e nel quadro delle politiche commerciali dell’UE, il Regno Unito aveva relazioni particolari con le isole Falkland, le isole Cayman, Sant’Elena, le isole Vergini britanniche e ulteriori territori nell’Oceano indiano e nell’Antartico britannico.

<sup>413</sup> Si veda: J. ZILLER, *Advanced Introduction to European Union Law*, *op. cit.*, pp. 55-56.

<sup>414</sup> In tema di origine preferenziale, dal primo Gennaio 2020 i PTOM utilizzano il sistema REX in sostituzione dei certificati EUR1.

## 4.5 Le problematiche doganali connesse all'uscita del Regno Unito dalla UE

Il referendum che si è tenuto nel Regno Unito il 23 Giugno 2016 ha dato avvio ad un processo mai contemplato all'interno dell'UE<sup>415</sup>, senza dubbio non prevedibile, almeno al momento della ratifica del Trattato di Maastricht: per la prima volta è stato infatti applicato il meccanismo di recesso volontario e unilaterale di uno Stato membro dalla UE, così come previsto dall'Articolo 50 del TUE<sup>416</sup>.

L'uscita definitiva del Regno Unito dall'UE, la cosiddetta *Brexit*<sup>417</sup>, è avvenuta in modo ufficiale il 31 Gennaio 2020. Sono comunque ancora molte le incognite relative agli scenari che potranno aprirsi dopo che uno Stato membro, senza alcun dubbio uno dei più rappresentativi sotto vari profili (economico-finanziario, politico, linguistico e demografico), ha deciso di staccarsi dall'Unione<sup>418</sup>.

---

<sup>415</sup> Si consideri che il Regno Unito aveva già indetto un referendum sul mercato unico e sulla possibilità di uscire dalla CEE nel 1975, ovvero dopo solo due anni dall'entrata nella Comunità. I cittadini britannici si espressero in favore della permanenza nella Comunità Economica Europea con un'ampia maggioranza (67,2%). Sul punto si vedano: M. BURTON, *From Broke To Brexit: Britain's Lost Decade*, Cham, 2022, pp. 165 ss.; F. FABBRINI, *Brexit. Tra diritto e politica*, Bologna, 2021, pp. 17-18.

<sup>416</sup> I primi due commi dell'Articolo 50 del TUE stabiliscono che "ogni Stato membro può decidere, conformemente alle proprie norme costituzionali, di recedere dall'Unione. Lo Stato membro che decide di recedere notifica tale intenzione al Consiglio europeo. Alla luce degli orientamenti formulati dal Consiglio europeo, l'Unione negozia e conclude con tale Stato un accordo volto a definire le modalità del recesso, tenendo conto del quadro delle future relazioni con l'Unione. [...]". Per un approfondimento sull'Articolo 50 del TUE e sulla sua applicazione, si rimanda a: F. CASOLARI, *Il recesso dall'Unione Europea: per una lettura dell'Art. 50 TUE tra diritto sovranazionale e diritto internazionale*, in *Rivista di diritto internazionale*, Vol. 102(4), 2019, pp. 1006 ss.; L. DANIELE, *Brevi note sull'Accordo di recesso dall'Unione Europea ai sensi dell'art. 50 TUE*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, Fasc. 2, 2017, pp. 391 ss.; P. ECKHOUT, E. FRANTZIOU, *Brexit and Article 50 TEU: A Constitutionalist Reading*, in *Common Market Law Review*, Vol. 54(3), 2017, pp. 695 ss.; S. LATTANZI, *Nello scenario post-Brexit il Tribunale offre dei chiarimenti in merito alla natura dell'accordo di recesso e delle decisioni ad esso relative*, in *Quaderni Aisdue*, n. 1, 2021, pp. 211 ss.; P. MARIANI, *Lasciare l'Europa: riflessioni giuridiche sul recesso nei giorni di Brexit*, Milano, 2018, pp. 62 ss., in particolare pp. 94-108.

<sup>417</sup> Con il neologismo *Brexit* (crasi di *British/Britain* ed *Exit*) ci si riferisce all'uscita del Regno Unito dalla UE.

<sup>418</sup> Sul punto si veda: D. PHINEMORE, *UK Withdrawal from EU. The Quest for Cake*, in S. GSTÖHL, D. PHINEMORE (a cura di), *The Proliferation of Privileged Partnerships between the European Union and Its Neighbours*, Abingdon e New York, 2019, pp. 157-158. In tema di *Brexit* si vedano *ex multis*: S. BULMER, L. QUAGLIA, *The Politics and Economics of Brexit*, in *Journal of European Public Policy*, Vol. 25(8), 2018, pp. 1089 ss., in particolare pp. 1092-1094; S. GSTÖHL,



Alla base del definitivo abbandono dell'UE da parte del Regno Unito c'è stata la voglia di recuperare una propria sovranità<sup>419</sup>, non solo sotto l'aspetto politico, ma anche nell'ambito della produzione normativa; si può supporre che l'esistenza di un diritto sovranazionale sia stata accettata *ob torto collo* per quasi quarantacinque anni<sup>420</sup>.

È altresì palese il desiderio sia di svincolarsi dagli schemi adottati da Bruxelles nel quadro del commercio internazionale, per tornare ad una piena e completa autonomia nella definizione di una propria politica economica e commerciale, sia di uscire dal circuito della politica monetaria e bancaria dell'UE<sup>421</sup>; peraltro, mediante la *Brexit*, il Regno Unito ha sciolto ogni legame con il mercato unico e con l'unione doganale. Ne è prova il fatto che il 19 Maggio 2020 il Governo aveva annunciato l'applicazione di un regime tariffario proprio, slegato da quello utilizzato nell'unione doganale della UE. A partire dal primo Gennaio 2021 è difatti pienamente operativo un nuovo regime tariffario nel Regno Unito, indicato con l'acronimo UKGT (*United Kingdom Global Tariff*) e

---

D. PHINEMORE, *The future EU-UK Partnership: A Historical Institutionalist Perspective*, in *Journal of European Integration*, Vol. 43(1), 2021, pp. 99 ss.; F.B. JACOBS, *The EU after Brexit: Institutional and Policy Implications*, Cham, 2018; B. ROSAMOND, *European Integration and the Politics of Economic Ideas: Economics, Economists and Market Contestation in the Brexit Debate*, in *Journal of Common Market Studies*, Vol. 58(5), 2020, pp. 1085 ss., in particolare pp. 1091-1099.

<sup>419</sup> Sulla questione del recupero della sovranità, si vedano ad esempio: P. BIRKINSHAW, *Brexit and the Trade and Cooperation Agreement: Endgame or Prolegomenon?*, in *European Public Law*, Vol. 27(2), 2021, pp. 255-258; F. FABBRINI, *Brexit. Tra diritto e politica*, op. cit., pp. 12-15; A. MENON, A. WAGER, *Taking Back Control: Sovereignty as Strategy in Brexit Politics*, in *Territory, Politics, Governance*, Vol. 8(2), 2020, pp. 279 ss.

<sup>420</sup> Il presidente francese De Gaulle negli anni sessanta si oppose con un doppio veto (il primo nel 1963 e il secondo nel 1967) all'entrata del Regno Unito nella CEE; forse nutriva già qualche presentimento su cosa sarebbe accaduto mezzo secolo più tardi. Per un approfondimento delle posizioni di De Gaulle in tema di entrata del Regno Unito nella CEE, si rimanda a: P. CACACE, G. MAMMARELLA, *Storia e politica dell'Unione Europea*, Roma e Bari, 2005, pp. 118 ss.; M. GILBERT, *Storia politica dell'integrazione europea*, op. cit., pp. 79-80 e 92.

<sup>421</sup> Sul fronte monetario non è stata mai abbandonata la valuta nazionale, ossia la sterlina. Tuttavia, la banca centrale del Regno Unito (*Bank of England*), così come attualmente avviene per le altre otto banche centrali dei Paesi membri della UE non appartenenti alla Eurozona (Bulgaria, Croazia, Danimarca, Polonia, Repubblica Ceca, Romania, Svezia e Ungheria), è stata parte del Sistema europeo delle banche centrali (SEBC). La Bank of England è uscita dal SEBC solo a seguito della *Brexit*.

applicato ai beni importati nel territorio doganale britannico, in sostituzione del regime tariffario unionale<sup>422</sup>.

È ipotizzabile che gli effetti della *Brexit* potranno iniziare a manifestarsi nel corso dei prossimi anni proprio sotto forma di un marcato deficit nella bilancia commerciale del Regno Unito, vista l'importanza dell'interscambio commerciale tra UE e Regno Unito<sup>423</sup>.

Resta il fatto che l'uscita del Regno Unito dal mercato unico e dall'unione doganale sta attualmente creando non pochi problemi al flusso delle merci. Lo hanno dimostrato le difficoltà nel corso dell'autunno del 2021 nel reperimento e nella distribuzione di beni essenziali come generi alimentari e carburante. I sudditi di Sua Maestà si sono trovati di fronte ad un vero e proprio razionamento di molti prodotti utilizzati quotidianamente. Si tratta di una situazione che è emersa in conseguenza sia della disapplicazione del principio di libera circolazione dei cittadini e dei lavoratori a partire dal 31 Dicembre 2020, sia delle nuove politiche occupazionali adottate nel Regno Unito dopo la *Brexit*<sup>424</sup>. Dal primo Gennaio

---

<sup>422</sup> Sul punto si vedano: M. FABIO, *Brexit: le regole commerciali tra UE e UK*, Milano, 2021, p. 60; L. IANNUZZI, P. MASSARI, *Brexit & Dogana. Aspetti politici, doganali, fiscali*, Torino, 2022, pp. 180-182.

<sup>423</sup> Esaminando alcuni dati statistici per il periodo immediatamente antecedente o a ridosso del referendum del 23 Giugno 2016, è possibile comprendere quale sia stata l'importanza rivestita dal mercato unico per il Regno Unito. Nel 2016 il Regno Unito ha acquistato merci e prodotti dagli altri 27 Paesi membri per una quota pari al 16,6% (14,8% nel 2017) del totale delle cessioni intracomunitarie. Si aggiunga il fatto che il Regno Unito è un Paese caratterizzato da elevate importazioni. Nel 2015, ossia un anno prima che venisse indetto il referendum sull'uscita dalla UE, il Regno Unito ha importato beni per 564,2 miliardi di euro, mentre il totale dei beni esportati è stato pari a 414,8 miliardi di euro. La bilancia commerciale ha quindi registrato un saldo negativo di 149,4 miliardi di euro. Fonte: Eurostat (*Intra and Extra-EU trade by Member State and by product group*).

<sup>424</sup> Si consideri a questo proposito il sistema di immigrazione a punti (*points-based immigration system*). Sull'argomento si vedano ad esempio: D. ACOSTA, *Tras el Brexit: ¿La adopción de un acuerdo de libre movilidad de personas entre España y Reino Unido como modo de gestión de las migraciones*, in *Documents CIDOB*, n. 12, 2021, pp. 1-2; C. BARNARD, F. COSTELLO, S. FRASER BUTLIN, *The Changing Status of European Union Nationals in the United Kingdom following Brexit: The Lived Experience of the European Union Settlement Scheme*, in *Social and Legal Studies*, Vol. 31(3), 2022, pp. 365 ss.. Nel caso specifico della distribuzione delle merci, una quota rilevante dei camionisti e del personale addetto alla logistica nel Regno Unito, avendo la cittadinanza di un Paese dell'UE, non ha più potuto svolgere la propria attività nel territorio britannico senza un permesso di lavoro. Infatti, le restrizioni applicate nei confronti dei lavoratori dell'UE sul suolo britannico, e soprattutto il limitato numero dei permessi di lavoro, hanno fortemente ridotto il numero di cittadini della UE in grado di poter operare con un regolare contratto di lavoro nel Regno Unito. A questo proposito si considerino anche gli Articoli 24-29 dell'Accordo di recesso.

2021 si è tornati ai meccanismi di import ed export utilizzati nel periodo antecedente il 1973, cioè prima dell'entrata del Regno Unito nella CEE: sono stati reintrodotti i controlli e le operazioni doganali. La movimentazione dei beni tra UE e Regno Unito non avviene più sulla base dei principi che regolano le cessioni intraunionali, ma si struttura attorno a quei meccanismi che regolano le relazioni commerciali tra l'UE e i Paesi terzi. Il Regno Unito, essendo ufficialmente fuori sia dal mercato unico che dall'unione doganale, è diventato *de facto* un Paese terzo<sup>425</sup>.

A questo riguardo, i Titoli I, II e III (Articoli 40-53) della Parte terza dell'Accordo di recesso del Regno Unito dalla UE (il *Withdrawal Agreement*)<sup>426</sup> sono stati dedicati alle merci immesse sul mercato e alle questioni pendenti sia in materia doganale che in tema di IVA e accise.

Pertanto, considerando soprattutto la materia doganale, è stato fatto un passo indietro. Si è trattato di un vero e proprio “ritorno al passato”: sono stati reintrodotti tutti gli adempimenti di carattere doganale necessari per importare le merci da Paesi terzi. In effetti, sotto il profilo procedurale, il nuovo assetto obbliga sia gli esportatori che gli importatori a presentare una specifica dichiarazione doganale per ogni operazione di movimentazione di merci tra l'UE e il Regno Unito, oltre che per permettere la libera circolazione delle merci in un singolo mercato oppure per assoggettare le merci a particolari regimi di manipolazione o trasformazione. Si consideri inoltre che viene richiesto, sia alla UE che al Regno Unito, l'utilizzo di un sistema di controlli tributari ed extra-tributari. Ovviamente prima della *Brexit* tale meccanismo di controlli era tutto assente in quanto il

---

<sup>425</sup> Sul punto si veda: F. FABBRINI, G. ZACCARONI, *The Future EU-UK Relationship: The EU Ambitions for a Comprehensive Partnership*, in *European Public Law*, Vol. 27(2), 2021, pp. 265 ss., in particolare pp. 277-278.

<sup>426</sup> L'Accordo di recesso ha la natura giuridica di un accordo internazionale, come previsto dall'Articolo 218 del TFUE. Il terzo paragrafo dell'Articolo 218 viene inoltre richiamato nel paragrafo 2 dell'Articolo 50 del TUE. Dato che si tratta di un accordo internazionale, l'Accordo di recesso non può né modificare, né adattare i Trattati istitutivi al nuovo scenario creato dal recesso, pertanto tale accordo deve essere conforme ai trattati istitutivi e alle altre fonti di diritto primario, inclusa la Carta dei diritti fondamentali dell'UE. Cfr.: L. DANIELE, *Brevi note sull'Accordo di recesso dall'Unione Europea ai sensi dell'art. 50 TUE*, *op. cit.*, p. 400. La disciplina relativa all'entrata in vigore e all'applicazione dell'Accordo di recesso è rintracciabile nell'Articolo 185 dello stesso accordo.

Regno Unito, come membro della UE, era parte del mercato unico e dell'unione doganale<sup>427</sup>.

#### **4.5.1 Prospettive di accordo: il Trade and Cooperation Agreement**

In merito allo scambio di merci, il 24 Dicembre 2020 UE e Regno Unito hanno concluso l'Accordo sugli scambi commerciali e la cooperazione (*Trade and Cooperation Agreement* - TCA).

Ai sensi dell'Articolo 4 del TCA, le disposizioni presenti nell'accordo (o in un eventuale accordo integrativo) devono essere "interpretate in buona fede sulla base della loro accezione abituale nel loro contesto e alla luce dell'oggetto e della finalità del presente accordo secondo le norme di interpretazione consuetudinarie del diritto internazionale pubblico, comprese quelle codificate nella convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, conclusa a Vienna il 23 maggio 1969".

Si aggiungano due aspetti non marginali. Il primo riguarda il fatto che il TCA è stato applicato a titolo provvisorio dal primo Gennaio 2021 ed è entrato in vigore il primo Maggio 2021. Il secondo concerne lo strumento normativo adottato dalla UE per concludere il TCA: la base giuridica è rintracciabile nell'Articolo 217 del TFUE relativo agli accordi di associazione<sup>428</sup>.

Con riferimento alla questione dei dazi doganali in importazione, l'Articolo 21 del TCA stabilisce che debbano essere vietati "i dazi doganali su tutte le merci originarie dell'altra parte". A questo proposito il successivo Articolo

---

<sup>427</sup> Cfr.: B. SANTACROCE, E. SBANDI, *Dogane ed effetto Brexit: prospettive di pianificazione e questioni aperte*, in *Corriere tributario*, n. 37, 2016, pp. 2834-2835. Sul tema si vedano anche: S. ARMELLA, *Brexit: i possibili scenari sulle relazioni tra Unione Europea e Regno Unito*, in *Corriere tributario*, n. 8/9, 2020, pp. 815 ss.; M. FABIO, *Regno Unito fuori dall'UE: nuove barriere doganali per le imprese*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 3, 2020, pp. 17 ss.

<sup>428</sup> Sul punto si vedano: M. BASILISCO, P. MISSANELLI, *L'accordo commerciale tra UE e Regno Unito nel sistema WTO. Gli eventuali conflitti in tema di enforcement*, in *Diritto del commercio internazionale*, Vol. 35(3), 2021, in particolare pp. 744-745; C. ECKES, P. LEINOSANDBERG, *The EU-UK Trade and Cooperation Agreement – Exceptional Circumstances or a New Paradigm for EU External Relations?*, in *Modern Law Review*, Vol. 85(1), 2022, pp. 164 ss., in particolare pp. 165 e 178-181; J.J.A.M. KORVING, J.C. VAN DER HAVE, *Brexit: The Direct and Indirect Effect of the EU-UK Trade and Cooperation Agreement*, in *Intertax*, Vol. 50(1), 2022, pp. 29-30; S. PEERS, *So Close, yet so Far: The EU/UK Trade and Cooperation Agreement*, in *Common Market Law Review*, Vol. 59(1), 2022, pp. 58-59.

22 precisa che “[u]na parte non può adottare né mantenere in vigore dazi, imposte o altri oneri di qualsiasi natura applicati all’esportazione di una merce verso l’altra parte o in relazione a essa, o imposte o altri oneri interni applicati alle merci esportate verso l’altra parte superiori a quelli che sarebbero applicati a merci simili destinate al consumo interno”. Tuttavia, in tema di valore e origine delle merci, nel TCA viene puntualizzato che il valore delle merci deve essere calcolato sulla base dei criteri dell’Articolo VII del GATT 1994 (Articolo 30 del TCA) e che si rendono necessarie delle disposizioni ai fini dell’applicazione del trattamento tariffario preferenziale (Articoli 37 e ss. del TCA). Più in particolare, il primo paragrafo dell’Articolo 54 del TCA prevede che in fase di importazione, e a seguito di una richiesta di trattamento tariffario preferenziale da parte dell’importatore<sup>429</sup>, sia la parte importatrice ad accordare il trattamento tariffario preferenziale ad un prodotto avente origine preferenziale dell’altra parte.

Pertanto, nel quadro dell’applicazione delle disposizioni del TCA, solo le merci che hanno origine preferenziale dell’UE o del Regno Unito possono beneficiare di un trattamento preferenziale e dell’azzeramento delle tariffe doganali in fase di immissione in libera pratica nella UE o nel Regno Unito. Al contrario, tutti i prodotti che presentano un’origine di tipo preferenziale diversa da quella dell’UE e del Regno Unito (perché fabbricati o sottoposti a lavorazioni sufficienti in Paesi diversi da UE e Regno Unito) e che vengono spediti dalla UE verso il Regno Unito (o viceversa), sono soggetti a tariffe e dazi doganali una volta che vengono importati nel Regno Unito (o nella UE)<sup>430</sup>.

Se da un lato UE e Regno Unito sono riusciti negoziare uno scenario commerciale che si fonda su principi e presupposti che ricalcano quelli di un’area di libero scambio, dall’altro lato il Regno Unito è tornato ad essere un Paese terzo

---

<sup>429</sup> L’Articolo 54 del TCA precisa che il soggetto responsabile della correttezza della richiesta di trattamento tariffario preferenziale è l’importatore.

<sup>430</sup> Cfr.: M. FABIO, *Brexit: le regole commerciali tra UE e UK*, op. cit., p. 120. Sul punto si vedano anche: A. BENNETT, D. VINES, *The EU-UK Trade and Cooperation Agreement: Lessons Learnt*, in *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 38(1), 2022, pp. 68 ss.; T. CARVALHAIS PEREIRA, *Direito aduaneiro europeu. Vertente tributária*, op. cit., pp. 223 ss.; W. DE WIT, *The EU Customs Union after Brexit*, in *Erasmus Law Review*, Vol. 13(3), 2020, pp. 229 ss.; M. FABIO, A. MARROCCO, *Brexit: pronta la bozza dell’Accordo per la nuova partnership tra Unione Europea e Regno Unito*, in *Fiscaltà e commercio internazionale*, n. 6, 2020, pp. 57 ss.; S. PEERS, *So Close, yet so Far: The EU/UK Trade and Cooperation Agreement*, op. cit., pp. 61-62.

per l'UE, come lo era prima di aderire alla CEE nel 1973. Invece di continuare ad usufruire dei vantaggi di un mercato unico e di beneficiare della rapidità dei flussi commerciali garantiti da un'unione doganale, il Regno Unito ha nuovamente adottato uno schema basato sui controlli delle merci lungo le frontiere (terrestri e marittime)<sup>431</sup> e sulla burocrazia doganale<sup>432</sup>.

Per la verità non tutto il Regno Unito ha abbandonato il mercato interno dell'UE, poiché l'Irlanda del Nord ne è ancora parte a seguito di quanto è stato definito nel Protocollo sull'Irlanda/Irlanda del Nord, inserito come allegato nell'Accordo di recesso. Le disposizioni del TCA relative alle merci e all'origine delle merci non vengono infatti applicate in Irlanda del Nord.

#### ***4.5.2 Rilievi critici sullo status doganale dell'Irlanda del Nord***

Tra i Protocolli allegati all'Accordo di recesso, il Protocollo sull'Irlanda/Irlanda del Nord è quello che ha maggiore rilevanza, in considerazione della possibile reintroduzione di nuove barriere fisiche lungo il confine tra la Repubblica d'Irlanda (Paese membro della UE) e l'Irlanda del Nord (parte del Regno Unito).

Ipotizzare di creare nuovamente una frontiera in senso fisico (intesa come “*hard border*”) tra Irlanda del Nord e Repubblica d'Irlanda potrebbe riaprire delle ferite, forse mai del tutto sanate, legate ad un passato segnato da terrorismo e da conflitti politico-religiosi<sup>433</sup>. A Belfast, a Derry e in tutto l'Ulster è difatti ancora vivo il ricordo del periodo dei cosiddetti “*Troubles*” e dei civili uccisi<sup>434</sup>.

---

<sup>431</sup> Per ciò che concerne i confini marittimi, come sottolineato nel punto 19 delle considerazioni del TCA, dal primo Gennaio 2021 il Regno Unito “è uno Stato costiero indipendente con i diritti e gli obblighi corrispondenti derivanti dal diritto internazionale”.

<sup>432</sup> Per un'analisi di tipo quantitativo e per una valutazione dell'impatto dell'applicazione del TCA nel Regno Unito si rimanda a: I. FUSACCHIA, L. SALVATICI, L.A. WINTERS, *The Consequences of the Trade and Cooperation Agreement for the UK's International Trade*, in *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 38(1), 2022, pp. 27 ss. I risultati della ricerca non evidenziano benefici per l'import e per l'export del Regno Unito, al contrario sono previsti dei cali evidenti soprattutto per le esportazioni britanniche (p. 48). Un precedente studio sull'impatto della Brexit (Graziano, Handley e Limao) era giunto a conclusioni simili: “*Brexit uncertainty has already induced a net exit of traded products and a reduction in UK-EU bilateral trade flows*” (A.G. GRAZIANO, K. HANDLEY, N. LIMÃO, *Brexit Uncertainty and Trade Disintegration*, in *The Economic Journal*, Vol. 131(635), 2021, p. 1183).

<sup>433</sup> Sull'argomento si vedano: A. CIAMPI, *Il referendum per la Brexit: esiti e possibili scenari*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 2, 2016, p. 2; P. CRAIG, *The Ratifications*, in F. FABBRINI (a

Per un trentennio, dalla fine degli anni sessanta fino all'accordo di pace di Belfast del 10 Aprile 1998 (il “*Good Friday Agreement*”, indicato anche come “*Belfast Agreement*”), l'Irlanda del Nord ha vissuto una fase di forte instabilità socio-politica e di violenza, con pesanti ripercussioni sull'economia<sup>435</sup>.

La recente vittoria (6 Maggio 2022) del partito nazionalista a maggioranza cattolica *Sinn Féin* alle elezioni dell'Assemblea parlamentare dell'Irlanda del Nord (il parlamento locale dell'Irlanda del Nord)<sup>436</sup>, potrebbe aprire una nuova fase nelle relazioni tra “il nord e il sud” del territorio irlandese e nella gestione della delicata questione dei confini interni all'isola. Lo *Sinn Féin* è certamente un partito che si è sempre opposto all'inclusione dell'Irlanda del Nord nel territorio politico del Regno Unito, nella speranza di una riunificazione delle due parti politico-territoriali di cui l'Irlanda attualmente si compone<sup>437</sup>.

---

cura di), *The Law & Politics of Brexit: The Withdrawal Agreement*, Vol. II, Oxford, 2020, p. 90; D. FENNELLY, *The Protocol in Irish Law*, in C. MCCRUDDEN (a cura di), *The Law and Practice of the Ireland-Northern Ireland Protocol*, Cambridge, 2022, pp. 135-139; C. MACMAOLÁIN, *Early Lessons from the EU/UK Brexit Negotiations: Implications for Ireland*, in *European Public Law*, Vol. 27(4), 2021, pp. 629 ss.; D. PHINMORE, *UK Withdrawal from EU. The Quest for Cake*, op. cit., pp. 162-164.

<sup>434</sup> A questo proposito è opportuno evidenziare che a votare contro l'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea sono stati soprattutto i cittadini dell'Irlanda del Nord, dell'area di Londra e della Scozia. In Irlanda del Nord e Scozia sono stati rispettivamente il 62% e il 55,8% dei votanti a schierarsi in favore della permanenza del Regno Unito nella UE. Fonte: UK Electoral Commission.

<sup>435</sup> Per un approfondimento si rimanda a: L. BOSI, G. DE FAZIO (a cura di), *The Troubles in Northern Ireland and Theories of Social Movements*, Amsterdam, 2017; G. DAWSON, *Making Peace with the Past? Memory, Trauma and the Irish Troubles*, Manchester, 2007; C. HARVEY, *The 1998 Agreement. Context and Status*, in C. MCCRUDDEN (a cura di), *The Law and Practice of the Ireland-Northern Ireland Protocol*, Cambridge, 2022, pp. 21; E. TANNAM, *The Future of British-Irish Relations and Brexit*, in F. FABBRINI (a cura di), *The Law & Politics of Brexit: The Withdrawal Agreement*, Vol. II, Oxford, 2020, pp. 254 ss.; A. WAGER, *A Stable Equilibrium? Brexit, the Border and the Future of the UK-EU Relationship*, in *Journal of European Integration*, Vol. 44(4), 2022, pp. 591 ss. Per un'analisi dell'impatto dei “*Troubles*” sul PIL dell'Irlanda del Nord, si veda lo studio di Dorsett: R. DORSETT, *The effect of the Troubles on GDP in Northern Ireland*, in *European Journal of Political Economy*, Vol. 29, 2013, pp. 119 ss.

<sup>436</sup> In irlandese: *Tionól Thuaisceart Éireann*.

<sup>437</sup> Sebbene oggi lo *Sinn Féin* sia un partito dell'Assemblea parlamentare dell'Irlanda del Nord, pienamente inserito in un contesto istituzionale e in un'arena competitiva democratica, almeno fino al *Good Friday Agreement* del 1998 la formazione politica dello *Sinn Féin* ha mantenuto rapporti ambigui con il braccio armato dell'IRA (*Irish Republican Army*), in quanto veniva configurata come l'ala politica del gruppo armato. Sul punto si vedano: M. WHITING, *Sinn Féin and the IRA: From Revolution to Moderation*, Edimburgo, 2018, in particolare pp. 126 ss.; S. WHITING, *Mainstream Revolutionaries: Sinn Féin as a “Normal” Political Party*, in *Terrorism and Political Violence*, Vol. 28(3), 2016, pp. 541 ss.

Sulla base del Protocollo, attualmente tra la Repubblica d'Irlanda e l'Irlanda del Nord non sono stati definiti dei confini fisici, quindi i cittadini della Repubblica d'Irlanda e del Regno Unito<sup>438</sup>, così come le merci, possono circolare senza alcun controllo, sebbene sotto il profilo politico (è giusto ribadirlo) il territorio dell'Irlanda del Nord sia fuori dalla UE da Gennaio 2020 in quanto è una delle quattro nazioni che compongono il Regno Unito insieme a Inghilterra, Scozia e Galles<sup>439</sup>.

Nel preambolo del Protocollo viene proprio ricordato sia l'impegno del Regno Unito affinché venga garantita la cooperazione nord-sud nell'isola irlandese e si possa "evitare una frontiera fisica, comprese le infrastrutture fisiche o le verifiche e i controlli connessi", sia il "fermo impegno comune" (della UE e del Regno Unito) di "evitare qualsiasi tipo di controlli o verifiche doganali e normativi, e la relativa infrastruttura fisica, al confine fra Irlanda e Irlanda del Nord".

Tuttavia si precisa anche che l'Irlanda del Nord è *de iure* parte del territorio doganale del Regno Unito (Articolo 4 del Protocollo) e che "godrà dei benefici derivanti dalla sua partecipazione alla politica commerciale indipendente del Regno Unito"<sup>440</sup>.

---

<sup>438</sup> L'Articolo 3 del Protocollo stabilisce che il Regno Unito e l'Irlanda sono liberi di continuare a concludere intese reciproche in merito alla circolazione delle persone tra i loro territori, sulla base del mantenimento della "zona di libero spostamento" (in inglese la *Common Travel Area* - CTA) e del "pieno rispetto dei diritti delle persone fisiche conferiti dal diritto dell'Unione". Inoltre il Regno Unito deve provvedere "affinché la zona di libero spostamento e i diritti e privilegi ad essa associati possano continuare ad applicarsi senza pregiudicare gli obblighi dell'Irlanda ai sensi del diritto dell'Unione, in particolare per quanto riguarda la libera circolazione da e verso l'Irlanda e all'interno dell'Irlanda dei cittadini dell'Unione e dei loro familiari, a prescindere dalla cittadinanza". La CTA esiste dal 1922 ed è stata riaffermata nel Memorandum dell'8 Maggio 2019 (*Memorandum of Understanding between the Government of Ireland and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland concerning the Common Travel Area and associated reciprocal rights and privileges*). Tuttavia, si consideri che né il Regno Unito né la Repubblica d'Irlanda hanno mai aderito all'Accordo di Schengen. Per un approfondimento sulla CTA nel contesto della *Brexit*, si rimanda a: G. BARRETT, G. BUTLER, *Europe's 'Other' Open-Border Zone: The Common Travel Area under the Shadow of Brexit*, in *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, Vol. 20, 2018, pp. 252 ss.; S. DE MARS, C. MURRAY, *With or Without EU? The Common Travel Area After Brexit*, in *German Law Journal*, Vol. 21(5), 2020, pp. 815 ss.; S. DE MARS, C. MURRAY, A. O'DONOGHUE, B. WARWICK, *Bordering Two Unions: Northern Ireland and Brexit*, Bristol, 2018, pp. 15-16.

<sup>439</sup> Inghilterra, Scozia e Galles sono le tre nazioni che costituiscono la Gran Bretagna.

<sup>440</sup> Il comma 3 dell'Articolo 1 del Protocollo rimarca quanto indicato nel preambolo, ossia "[i]l presente protocollo definisce le modalità necessarie per trovare una soluzione alla situazione



Sulla base di quanto indicato finora, la questione nordirlandese tende però a complicarsi nel momento in cui interviene un ulteriore elemento: l'Irlanda del Nord continua ad essere legata ai principi e alle norme che sono alla base del mercato unico della UE. Infatti, pur essendo l'Irlanda del Nord inclusa nello spazio doganale del Regno Unito ai sensi dell'Articolo 4 del Protocollo, all'interno del territorio nordirlandese non si è cessato di applicare parte delle disposizioni del diritto UE e della normativa doganale unionale.

L'appartenenza dell'Irlanda del Nord al territorio doganale del Regno Unito è pertanto puramente formale<sup>441</sup>. A conferma di ciò, come indicato nel quinto comma dell'Articolo 5 del Protocollo, in Irlanda del Nord rimangono vigenti gli Articoli 30 e 110 del TFUE, e viene “vietata ogni restrizione quantitativa all'esportazione e all'importazione tra l'Unione e l'Irlanda del Nord”. In aggiunta, nei commi 3 e 4 dell'Articolo 5 del Protocollo viene precisato che la normativa definita all'Articolo 5 (punto 2) del Codice doganale dell'UE attualmente vigente (CDU)<sup>442</sup> “si applica nel e al Regno Unito nei confronti dell'Irlanda del Nord (escluse le acque territoriali del Regno Unito)”<sup>443</sup>, e che nei

---

peculiare dell'isola d'Irlanda, mantenere le condizioni necessarie al proseguimento della cooperazione nord-sud, evitare una frontiera fisica e tutelare l'accordo del 1998 in tutte le sue dimensioni”. Per un'analisi del preambolo del Protocollo si veda: C. HARVEY, *The Irish Border*, in F. FABBRINI (a cura di), *The Law & Politics of Brexit: The Withdrawal Agreement*, Vol. II, Oxford, 2020, pp. 154-156.

<sup>441</sup> Cfr.: F. FABBRINI, *Brexit. Tra diritto e politica*, op. cit., p. 91; S. WEATHERILL, *Interpreting the Protocol*, in C. MCCRUDDEN (a cura di), *The Law and Practice of the Ireland-Northern Ireland Protocol*, Cambridge, 2022, pp. 72-73. Si veda anche: F. CASOLARI, *I principi del diritto dell'Unione Europea negli accordi commerciali: una visione di insieme*, op. cit., pp. 101-102.

<sup>442</sup> Il punto 2 dell'Articolo 5 del CDU stabilisce che per normativa doganale si intende “il corpus legislativo costituito da quanto segue: a) il codice e le disposizioni integrative o di attuazione del medesimo adottate a livello dell'Unione o a livello nazionale; b) la tariffa doganale comune; c) la normativa relativa alla fissazione del regime unionale delle franchigie doganali; d) gli accordi internazionali contenenti disposizioni doganali, nella misura in cui siano applicabili nell'Unione”.

<sup>443</sup> Tema particolarmente delicato risulta essere il confine doganale marittimo nell’*“Irish Sea”*, attualmente identificabile come unica barriera di tipo doganale nel complesso scenario commerciale irlandese. Sul punto si vedano: K. HAYWARD, *The New Trading ‘Relationship’ between Great Britain and Northern Ireland: Why, What and How*, in *The Political Quarterly*, Vol. 92(2), 2021, pp. 363-364; A. JERZEWSKA, *The Irish Sea Customs Border*, in C. MCCRUDDEN (a cura di), *The Law and Practice of the Ireland-Northern Ireland Protocol*, Cambridge, 2022, pp. 207 ss.

confronti dell'Irlanda del Nord si applicano le disposizioni del diritto dell'Unione elencate nell'Allegato 2 del Protocollo.

Si può dedurre che nel Protocollo sull'Irlanda/Irlanda del Nord viene riconosciuta una validità ad alcune fonti del diritto dell'UE nei confronti dell'Irlanda del Nord, a cominciare dal CDU e dalla disciplina IVA sugli scambi intra-UE (Articolo 8 e Allegato 3 del Protocollo)<sup>444</sup>.

Di conseguenza i beni acquistati in Irlanda del Nord e diretti ad uno Stato membro della UE continuano ad essere trattati come acquisti intra-UE. Discorso analogo vale per i beni acquistati nella UE e poi introdotti in Irlanda del Nord<sup>445</sup>. Alla luce di quanto finora indicato, è quindi possibile configurare l'ipotesi della costituzione di un "ibrido" doganale in Irlanda del Nord?<sup>446</sup>

La definizione di una frontiera commerciale e doganale tra la Repubblica d'Irlanda e l'Irlanda del Nord è ad ogni modo una questione tutt'altro che risolta, in quanto il Regno Unito sembra ad oggi seriamente intenzionato a modificare in modo unilaterale il Protocollo sull'Irlanda/Irlanda del Nord. Ciò trova conferma nel fatto che il 13 Giugno 2022 il Governo britannico ha presentato al Parlamento di Londra un progetto di legge (il *Northern Ireland Protocol Bill*)<sup>447</sup> nel quale

---

<sup>444</sup> Sotto il profilo fiscale, nei Considerando 2, 3 e 6 della Direttiva 1756 del 2020 si precisa che in conformità dell'Articolo 8 del Protocollo su Irlanda/Irlanda del Nord, "le disposizioni del diritto dell'Unione in materia di IVA elencate nell'Allegato 3 del protocollo relative alle merci continueranno ad applicarsi nell'Irlanda del Nord dopo il periodo di transizione, in modo tale da evitare una frontiera fisica tra l'Irlanda e l'Irlanda del Nord". Pertanto, "i soggetti passivi e alcuni enti non soggetti passivi saranno soggetti a disposizioni del diritto dell'Unione in materia di IVA per le operazioni in beni nell'Irlanda del Nord, mentre saranno soggetti a disposizioni della normativa del Regno Unito sull'IVA per tutte le altre operazioni nel Regno Unito, anche nei confronti dell'Irlanda del Nord". Inoltre, non esistendo per l'Irlanda del Nord un codice specifico nell'ambito dell'identificazione IVA nell'UE (codici ISO 3166 - alfa 2; ad esempio per l'Italia il codice è "IT", per la Repubblica di Irlanda è "IE" e per il Regno Unito "GB") è stata prevista la possibilità di utilizzare un apposito codice: "XI".

<sup>445</sup> Cfr.: M. FABIO, *Brexit: le regole commerciali tra UE e UK*, op. cit., p. 232. Sul tema degli scambi commerciali con l'Irlanda del Nord, si vedano anche: W. DE WIT, *The EU Customs Union after Brexit*, op. cit., p. 230; L. IANNUZZI, P. MASSARI, *Brexit & Dogana. Aspetti politici, doganali, fiscali*, op. cit., pp. 252 ss.

<sup>446</sup> Per una sintesi delle principali opzioni che erano a disposizione di Regno Unito ed Unione Europea per tentare di risolvere la questione del confine commerciale e doganale nordirlandese a seguito della *Brexit*, si veda: S. DE MARS, C. MURRAY, A. O'DONOGHUE, B. WARWICK, *Bordering Two Unions: Northern Ireland and Brexit*, op. cit., pp. 34 ss.

<sup>447</sup> Il 27 Giugno 2022 la Camera dei Comuni (*House of Commons*) ha approvato il *Northern Ireland Protocol Bill* con 295 voti a favore (i contrari sono stati 221).

vengono elencati una serie di emendamenti da apportare al Protocollo sull'Irlanda/Irlanda del Nord<sup>448</sup>.

Dato che si tratta di emendamenti elaborati esclusivamente dal Regno Unito, e che non sono il frutto di alcun negoziato tra l'UE e il Regno Unito, è molto probabile che si possano riaprire delle frizioni tra Bruxelles e Londra in tema di *Brexit* e di gestione degli aspetti commerciali e doganali lungo il confine nordirlandese.

Una dimostrazione che l'ipotesi di ulteriori futuri contrasti politico-diplomatici e commerciali tra UE e Regno Unito non sia irrealistica sono state le tre procedure d'infrazione avviate il 15 Giugno 2022<sup>449</sup> dall'UE contro il Regno Unito per inosservanza e violazione degli obblighi previsti nel Protocollo su Irlanda/Irlanda del Nord, ai sensi dell'Articolo 12 (paragrafo 4) del Protocollo stesso<sup>450</sup> e dell'Articolo 258 del TFUE<sup>451</sup>. In realtà, una delle tre procedure d'infrazione era già stata attivata il 15 Marzo 2021, in quanto il Regno Unito non si stava attenendo agli obblighi previsti nel Protocollo su Irlanda/Irlanda del Nord in merito alle prescrizioni di certificazione per la circolazione dei prodotti

---

<sup>448</sup> Nello specifico, per ciò che concerne le operazioni doganali e le regole per la circolazione delle merci tra Irlanda e Irlanda del Nord, ai punti 4, 5 e 6 del *Northern Ireland Protocol Bill* si prevede una revisione dell'Articolo 5 del Protocollo su Irlanda/Irlanda del Nord.

<sup>449</sup> Due giorni dopo la trasmissione del *Northern Ireland Protocol Bill* al Parlamento britannico da parte del Governo di Boris Johnson.

<sup>450</sup> Il paragrafo 4 dell'Articolo 12 del Protocollo su Irlanda/Irlanda del Nord stabilisce che la Corte di giustizia dell'UE ha "la competenza giurisdizionale prevista dai trattati" e che l'Articolo 267 (commi 2 e 3) del TFUE "si applica a tale riguardo al Regno Unito e nel Regno Unito". In considerazione del ruolo che potrebbe giocare la Corte di Giustizia della UE qualora dovesse essere richiesto un suo intervento, può essere utile riportare per intero il contenuto dell'Articolo 267 del TFUE. "La Corte di giustizia dell'Unione Europea è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale: a) sull'interpretazione dei trattati; b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione. Quando una questione del genere è sollevata dinanzi ad una giurisdizione di uno degli Stati membri, tale giurisdizione può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla Corte. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale e riguardante una persona in stato di detenzione, la Corte statuisce il più rapidamente possibile".

<sup>451</sup> L'Articolo 258 del TFUE prevede che "[l]a Commissione, quando reputi che uno Stato membro abbia mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù dei trattati, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni. Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia dell'Unione Europea".

agroalimentari. Le altre due procedure di infrazione riguardano rispettivamente l'omessa trasmissione all'UE di dati statistici sugli scambi commerciali in Irlanda del Nord e il mancato adempimento degli obblighi previsti dalle norme UE in ambito sanitario e fitosanitario (SPS). Specificamente, il Regno Unito non starebbe effettuando i controlli prescritti nei posti di controllo frontalieri in Irlanda del Nord, a seguito di una costante carenza di personale, e avrebbe altresì emanato degli orientamenti tali da determinare la disapplicazione del diritto dell'UE<sup>452</sup>.

---

<sup>452</sup> Sul tema si veda il Comunicato stampa della Commissione Europea del 15 Giugno 2022: "Avvio di procedure d'infrazione nei confronti del Regno Unito per violazione del diritto internazionale e ulteriori particolari delle possibili soluzioni per agevolare la circolazione delle merci tra Gran Bretagna e Irlanda del Nord".

## **Parte II. Spunti di riflessione: il rischio di un numero insufficiente di controlli sulle importazioni nel territorio doganale della UE**

Un criticità che sarà riproposta anche nelle osservazioni conclusive di questo elaborato riguarda il rischio di frodi e di condotte illecite in fase di importazione di merci da Paesi terzi, a fronte di un basso livello di coordinamento tra le Amministrazioni doganali dell'Unione Europea.

Si può senza dubbio sostenere che una scarsa collaborazione tra le Autorità doganali unionali può dar luogo a gravi inefficienze sul fronte della vigilanza, non solo in prospettiva di un numero non elevato di controlli in materia di rispetto della normativa doganale o di corrette procedure per introdurre beni con origine extra-UE nel perimetro doganale della UE, ma anche in termini di limitate verifiche sulla qualità e sulla sicurezza dei prodotti importati, con potenziali ripercussioni sulla tutela della salute dei consumatori.

Sotto questo profilo, la Commissione Europea, mediante il piano d'azione *Customs Union Action Plan 2020*<sup>453</sup>, ha elaborato una serie di iniziative con l'obiettivo di conseguire un maggiore coordinamento tra le Amministrazioni doganali, unitamente alla volontà di progredire verso un sistema doganale più efficiente, innovativo ed "intelligente". Specificamente, la Commissione ha evidenziato la necessità di ricorrere ad una vigilanza "intelligente", basata sull'analisi del rischio delle catene di approvvigionamento. Le azioni sono state raggruppate in quattro macro-categorie: 1) la corretta gestione del rischio (*risk management*)<sup>454</sup>; 2) l'esame dell'evoluzione dell'*e-commerce*; 3) la promozione della *compliance* doganale, principalmente dal punto di vista del consolidamento del programma AEO e dello sportello unico (*single window*)<sup>455</sup>; 4) un maggiore livello di cooperazione tra le Autorità doganali dell'UE<sup>456</sup>.

---

<sup>453</sup> COM(2020) 581 final del 28 Settembre 2020: Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio e al Comitato Economico e Sociale Europeo. Fare avanzare l'unione doganale al livello successivo: un piano d'azione.

<sup>454</sup> Sul *risk management*, si veda: WCO, *WCO Customs Risk Management Compendium*, Vol. 1, Bruxelles, 2012, pp. 3 ss.

<sup>455</sup> Per un approfondimento sul *single window*, si rimanda a: S. CHELALA, I. MARTÍNEZ-ZARZOSO, *The Impact of Single Windows on Trade*, in *The World Economy*, Vol. 43(10), 2020, pp.

Sarebbe forse auspicabile un ruolo più incisivo di organi di matrice sovranazionale, come nel caso dell'OLAF (*Office Européen de Lutte Anti-fraude*)<sup>457</sup>. Si consideri altresì che le indagini di tipo doganale dell'OLAF possono riguardare una casistica estremamente ampia, sia in termini di tipologia di beni (materiale informatico, prodotti agroalimentari o del settore tessile), sia sotto il profilo della condotta illecita<sup>458</sup>.

Il rafforzamento dei controlli permetterebbe di individuare con maggiore facilità i meccanismi fraudolenti, le pratiche abusive e tutta quella serie di operazioni artificiose ideate sia per conseguire un vantaggio indebito al momento del pagamento dei diritti dovuti, sia per eludere la normativa antidumping<sup>459</sup>.

---

2549 ss.; D. NDONGA, *Single Windows and Trade Facilitation: A Tool for Development*, Alphen aan den Rijn, 2015, pp. 25 ss.; UN/CEFACT, *Recommendation and Guidelines on Establishing a Single Window to Enhance the Efficient Exchange of Information between Trade and Government*, Recommendation n. 33, Ginevra e New York, 2005.

<sup>456</sup> Cfr.: COM(2020) 581 final, pp. 4-5.

<sup>457</sup> L'OLAF è stato istituito nel 1999 dalla Commissione Europea mediante la Decisione 1999/352/CE con lo scopo di indagare su fenomeni di natura corruttiva e fraudolenta. In merito alle funzioni di questo organo, nell'Articolo 2 della Decisione 352 del 1999 si prevede che l'OLAF eserciti "le competenze della Commissione in materia di indagini amministrative esterne al fine di intensificare la lotta contro la frode, la corruzione e qualsiasi altra attività illecita lesiva degli interessi finanziari delle Comunità, nonché ai fini della lotta contro le frodi inerenti a qualsiasi fatto o atto compiuto in violazione di disposizioni comunitarie".

<sup>458</sup> Cfr.: A. VENEGONI, *Le indagini OLAF e la circolazione della prova nei procedimenti in materia di IVA e dazi doganali*, in M. CAIANIELLO, A. DI PIETRO (a cura di), *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali. L'impatto dell'European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale*, Bari, 2016, p. 209.

<sup>459</sup> Sui comportamenti abusivi e sulla creazione di condizioni artificiose per conseguire dei vantaggi indebiti, possono essere citate una serie di pronunce della Corte di Giustizia: 14 Dicembre 2000 (causa C-110/99: Emsland-Stärke GmbH c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas); 21 Luglio 2005 (causa C-515/03: Eichsfelder Schlachtbetrieb GmbH c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas); 21 Febbraio 2006 (causa C-255/02: Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise); 11 Gennaio 2007 (causa C-279/05: Vonk Dairy Products c. Productschap Zuivel); 13 Marzo 2014 (causa C-155/13: SICES e altri c. Agenzia delle Dogane).

## OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Il lavoro può essere concluso facendo alcune riflessioni in merito a quanto finora esposto e tentando di dare una risposta, almeno parziale, al quesito alla base della presente ricerca.

### *a) Prospettive critiche sul processo di integrazione europea nel quadro del sistema doganale*

Dalla fine del secondo conflitto mondiale il processo di integrazione europea, soprattutto se valutato dal lato dell'unione doganale e della libera circolazione delle merci, ha visto una costante progressione in senso positivo. Utilizzando uno schema consolidato come quello proposto da Balassa negli anni sessanta<sup>460</sup>, l'UE oggi può identificarsi come un progetto che ha completato le fasi cardine: la creazione di un'unione doganale e di un mercato unico, oltre all'istituzione di un'unione monetaria, sebbene al momento solo parziale (sono diciannove i Paesi membri che appartengono all'Eurozona). Nonostante ciò il processo di integrazione europea è attualmente inserito all'interno di un quadro globale caratterizzato da forti incertezze e tensioni<sup>461</sup>, sia sul piano diplomatico e

---

<sup>460</sup> Lo schema di Balassa relativo al processo di integrazione economica prevede cinque fasi, indicate come “*stages of integration*”, tra loro concatenate e consecutive: I) la creazione di una zona di libero scambio (*Free trade area*); II) il passaggio ad un'unione doganale (*Customs union*); III) l'istituzione di un mercato comune (*Common market*); IV) il raggiungimento di un'unione economica (*Economic union*); e infine V) la piena e completa integrazione economica (*Total economic integration*). Si veda: B. BALASSA, *The Theory of Economic Integration*, Homewood, 1961. Per un approfondimento circa i processi di integrazione economica, si vedano *ex multis*: E. DORRUCCI, S. FIRPO, M. FRATZSCHER, F.P. MONGELLI, *The Path of European Institutional and Economic Integration: What Lessons for Latin America?*, in *Journal of Economic Integration*, Vol. 20(2), 2005, pp. 217 ss., in particolare pp. 220-221; E. MARINOV, *Economic Determinants of Regional Integration in Developing Countries*, in *International Journal of Business and Management*, Vol. III(3), 2015, pp. 22 ss.; A. SAPIR, *European Integration at the Crossroads: A Review Essay on the 50th Anniversary of Bela Balassa's Theory of Economic Integration*, in *Journal of Economic Literature*, Vol. 49(4), 2011, pp. 1200 ss., in particolare pp. 1202-1203. Si vedano anche i contributi presenti in: C. KOWALCZYK (a cura di), *Economic Integration and International Trade*, Cheltenham, 1999.

<sup>461</sup> Si parla anche di “*new global disorder*”, soprattutto a partire dalla crisi finanziaria del 2008. Per un approfondimento del tema si rimanda a: T. DETTI, G. GOZZINI, *L'età del disordine. Storia del mondo attuale 1968-2017*, Bari-Roma, 2018, pp. 27 ss.; S. LAVERY, D. SCHMID, *European Integration and the New Global Disorder*, in *Journal of Common Market Studies*, Vol. 59(5), 2021, pp. 1322 ss., in particolare pp. 1326-1335; P. MAGRI, *The Emerging New Global*

delle relazioni internazionali (è sufficiente citare le misure restrittive e le sanzioni applicate dalla UE nei confronti della Russia dal 2014 e della Bielorussia dall'Ottobre 2020<sup>462</sup>, oltre all'attuale conflitto armato in Ucraina<sup>463</sup>), sia sul fronte delle dinamiche del commercio internazionale a seguito dell'incremento dei prezzi delle materie prime, dell'energia e dei costi di trasporto delle merci, e del conseguente impatto di tali aumenti sui sistemi di *supply chain* e sulle catene logistiche<sup>464</sup>.

Si aggiunga che l'andamento progressivo dell'integrazione europea ha subito una battuta d'arresto ed è stato rimesso in discussione nel Giugno 2016 dal referendum con cui i cittadini del Regno Unito hanno chiesto l'uscita del Paese dall'Unione Europea.

La *Brexit* ha rappresentato un cambiamento di rotta nel quadro del processo di integrazione europea. Dai Trattati di Roma del 1957 fino al 2016, prima la CEE, poi la UE, si sono infatti rette sulla volontà di “tutti” gli Stati membri di garantire coesione e inclusività, e quindi si sono basate sul presupposto di accettare nuovi Paesi membri, salvo alcune eccezioni, già indicate nel quarto capitolo: i veti espressi da De Gaulle proprio contro l'entrata del Regno Unito nella CEE nel corso degli anni sessanta. Prima del 2016 nessun Paese membro aveva mai valutato realisticamente l'ipotesi di uscire dal contesto comunitario/unionale una volta entrato, né tantomeno di chiedere e applicare il

---

(Dis)Order, in *Outlines of Global Transformations: Politics, Economics, Law*, Vol. 12(3), 2019, pp. 170 ss.; H.W. MAULL, *Global Disorder*, in *Uluslararası İlişkiler - International Relations*, Vol. 16(63), 2019, pp. 3 ss.

<sup>462</sup> Mediante il Regolamento 2022/328 del 25 Febbraio 2022 (con cui è stato modificato il Regolamento 833/2014) e il Regolamento 2022/355 del 2 Marzo 2022, la Commissione Europea ha disposto il blocco alle esportazioni verso la Russia e la Bielorussia per i prodotti utilizzabili sia in ambito civile che militare (ossia i beni *dual use*). In tema di sanzioni e di misure restrittive applicate nei confronti della Russia, si considerino anche i Regolamenti del Consiglio 428, 576, 595 e 879 del 2022.

<sup>463</sup> Le ripercussioni economiche in Italia e nella UE del conflitto in Ucraina sono (e saranno) pesanti. È già evidente il crollo delle importazioni dall'Ucraina di materiali e prodotti per il settore siderurgico, per il settore agricolo (concimi e fertilizzanti) o per il comparto alimentare, come nel caso del grano e dell'olio di girasole. In merito a quest'ultimo prodotto, si stima che l'Ucraina detenga su scala globale una quota molto elevata di produzione di girasoli (intorno al 60%). Sul punto si veda la Circolare 0066415 dell'11 Marzo 2022 del MISE (Ministero dello Sviluppo Economico).

<sup>464</sup> Sull'argomento si consideri la COM(2022) 600 final, European Semester - Spring Package, del 25 Maggio 2022 (pp. 2-3).



meccanismo di recesso volontario e unilaterale previsto dall'Articolo 50 del TUE. Sotto l'aspetto doganale, gli effetti dell'uscita del Regno Unito sono chiari e tuttora evidenti, principalmente in Irlanda del Nord.

È quindi realistico ipotizzare che il sistema doganale della UE è, e sarà anche in futuro, sottoposto ad una serie di pressioni di varia natura (politico-sociale, economica e tecnologica), tali da indurre il legislatore europeo ad apportare dei cambiamenti normativi in linea con i nuovi scenari commerciali, sempre più strutturati attorno all'economia digitale e alle sue attuali molteplici forme<sup>465</sup>, quali, solo per citarne alcune, l'*Internet of Things* (IoT), i *big data*, le *blockchain*, i sistemi di *cloud* e l'evoluzione dei *crypto assets*, di cui le criptovalute sono parte<sup>466</sup>.

È indiscutibile che da anni siamo davanti ad un'ibridazione del commercio internazionale: senza dubbio il commercio internazionale inteso in senso tradizionale si sta mescolando con elementi della *digital economy*. Questo fenomeno interessa certamente anche il sistema doganale.

Si aggiunga che i *policy-makers* europei saranno indotti, con molta probabilità, a ripensare gli accordi commerciali di natura preferenziale, soprattutto alla luce del nuovo quadro delle relazioni diplomatiche e commerciali internazionali che sta emergendo dopo l'attacco militare russo del 24 Febbraio 2022. Oltre ai nuovi equilibri militari, emergeranno anche nuovi rapporti di forza tra le principali potenze economiche mondiali: UE, Stati Uniti e Repubblica popolare cinese.

---

<sup>465</sup> Sul tema si vedano ad esempio: L. BONTOUX, A. GHIRAN, A. HAKAMI, F. SCAPOLLO, *The Future of Customs in the EU 2040: A Foresight Project for EU Policy*, Lussemburgo, 2020, pp. 14-16; F. HEIJMANN, B. RUKANOVA, Y-H. TAN, A. VEENSTRA, *The Changing Role of Customs: Customs Aligning with Supply Chain and Information Management*, in *World Customs Journal*, Vol. 14(2), 2020, pp. 131 ss.

<sup>466</sup> Per un inquadramento degli elementi alla base della *digital economy* si rimanda a: UNCTAD, *Digital Economy Report*, New York, 2019, pp. 4 ss. In merito ad un'analisi dei rischi e dei vantaggi delle crypto-attività e sull'atteggiamento del legislatore dell'UE relativamente a tali questioni, si vedano ad esempio: A. MONTI, *Per un'analisi critica della natura giuridica delle criptovalute*, in *Ragion pratica*, n. 2, 2018, pp. 361 ss.; M. PIERRO, *La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 2, 2020, pp. 103 ss.; E. SIRACUSA, G. ZACCARONI, *Regulation of Crypto Assets in the EU and in the Rest of the World: a Pluri-Focal Approach*, in *Il diritto dell'Unione Europea*, Fasc. 3-4, 2021, pp. 583 ss.

Da non sottovalutare neppure il ruolo e le pressioni diplomatiche e commerciali sull'UE della Turchia (con cui l'UE, come visto, ha definito un accordo di unione doganale nel 1995), e dei Paesi della regione mediorientale, divenuti partner commerciali imprescindibili per l'UE dopo l'inizio del conflitto russo-ucraino, in quanto esportatori di gas e petrolio<sup>467</sup>.

Sarà quindi necessario analizzare, e tentare di comprendere, se (e come) da un lato l'UE continuerà a cercare ulteriori facilitazioni negli scambi internazionali, ad esempio puntando su un incremento del numero degli accordi preferenziali e degli accordi di libero scambio o di partenariato con determinati gruppi di Paesi, sul modello degli accordi CETA, UE-Corea del Sud, UE-Singapore, UE-Giappone ed UE-Vietnam, oppure se dall'altro lato verranno adottate misure di carattere protezionistico per tutelare le industrie, la tecnologia e gli interessi strategici dell'Unione<sup>468</sup>.

Da ultimo, ma non certo per minore rilevanza, può risultare utile fare delle brevi considerazioni su quelli che potrebbero essere gli orientamenti in senso normativo degli organismi internazionali (WTO e WCO *in primis*); in particolare si potrebbero ipotizzare delle revisioni e degli aggiornamenti dei principali accordi in ambito doganale, come avvenuto a fine anni novanta con la Convenzione di Kyoto in tema di semplificazione e armonizzazione dei sistemi doganali, oppure, in modo forse piuttosto audace e avveniristico, si potrebbe pensare all'elaborazione di un progetto per creare un codice doganale su scala internazionale (un "*World Customs Code*"), magari da sviluppare anche avvalendosi dell'esperienza dei codici doganali elaborati dal legislatore europeo negli ultimi trenta anni (il Regolamento 2913 del 1992, il Regolamento 450 del

---

<sup>467</sup> Sulla necessità di sicurezza e di sostenibilità energetica della UE, si rimanda a: I. ESPA, *La cooperazione in materia energetica tra esigenze di sicurezza e sostenibilità*, in G. ADINOLFI (a cura di), *Gli accordi preferenziali di nuova generazione dell'Unione Europea*, Torino, 2021, pp. 257 ss., in particolare pp. 259-263. Il problema della sicurezza energetica non è certamente un problema nuovo per la UE. A questo proposito si veda ad esempio: F. PALMAS, *Turchia, Russia e sicurezza energetica europea*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 75(1), 2008, pp. 80 ss.

<sup>468</sup> In merito ad alcune considerazioni sul futuro degli accordi preferenziali si veda: G. ADINOLFI, *Gli obiettivi e la sfera di operatività degli accordi preferenziali dell'Unione Europea*, *op. cit.*, pp. 30-32.

2008 e il Regolamento 952 del 2013, ossia il codice doganale attualmente vigente nella UE)<sup>469</sup>.

Come già precisato nella parte introduttiva di questo lavoro, il diritto doganale è con ogni probabilità uno dei rami del diritto più aperti ad un approccio multidisciplinare, e che maggiormente si presta a processi di armonizzazione e allo sviluppo di regole e principi applicabili uniformemente su scala globale, a cominciare proprio dagli accordi e dalle convenzioni elaborate in sede WTO e WCO.

***b) Sull'importanza e sulla valorizzazione dell'efficacia dei controlli doganali alla luce di mercati sempre più globalizzati***

I mercati, sempre più vincolati a logiche di globalizzazione e di interconnessione, si reggono primariamente sulle catene globali del valore (*global value chains*). Con la frammentazione e parcellizzazione delle fasi dei processi produttivi in più aree del pianeta, le catene globali del valore sono diventate uno dei principali elementi da considerare nel momento in cui si parla di commercio internazionale e di sistemi doganali.

Prodotti finali, come ad esempio un aereo, una bicicletta, un'automobile o uno *smartphone*, possono essere il risultato di un progetto che viene elaborato in più centri di ricerca (collocati anche fuori dalla UE) e che si concretizza attraverso una serie di assemblaggi di materiali e semilavorati realizzati da imprese dislocate in una pluralità di Paesi, sia membri dell'UE che extra-UE. A questo riguardo, per un'impresa individuare le regole di origine che permettono di attribuire in modo esatto ad un prodotto finito una specifica origine, sia in termini di origine preferenziale che non preferenziale (il "*made in*"), è senza alcun dubbio un processo sempre più complesso e costoso da gestire. Talvolta inoltre è molto difficile arrivare a conoscere e tracciare l'origine di tutti i componenti che servono per realizzare un certo prodotto. Per le ragioni citate, poter attribuire ad un prodotto realizzato da un'impresa dell'UE una determinata origine, sia questa

---

<sup>469</sup> Sul punto si veda: L. BOUTOUX, A. GHIRAN, A. HAKAMI, F. SCAPOLLO, *The Future of Customs in the EU 2040: A Foresight Project for EU Policy*, op. cit., p. 18.

preferenziale o non preferenziale, rispettando *in toto* i protocolli delle regole di origine, può risultare un'operazione particolarmente laboriosa e delicata, soprattutto se l'impresa durante il processo produttivo si avvale simultaneamente sia di materiale con origine unionale che di componenti con origine extra-UE.

Si consideri inoltre che nel corso degli anni ottanta e novanta, in Italia il fare impresa era in buona parte legato allo sviluppo dei distretti industriali su base locale/nazionale e a frammentazioni di tipo produttivo limitate al raggio di poche decine di chilometri (solo per citare alcuni esempi, la produzione tessile a Biella e Prato, il settore orafa ad Arezzo e Valenza, o il calzaturiero nelle Marche)<sup>470</sup>.

Con il nuovo millennio hanno iniziato a dominare parcellizzazioni produttive e logiche commerciali di natura globale. Le imprese per reperire beni e semilavorati possono oggi contare sull'e-commerce in modalità *business-to-business* (B2B). Negli ultimi venti anni, nel quadro del commercio internazionale, i confini fisici e geografici sono diventati concetti sempre più labili, quasi fluidi, e quindi spesso di difficile identificazione. Le imprese si affidano altresì all'e-commerce per le vendite e per entrare in contatto diretto con il mondo dei consumatori: *business-to-consumer* (B2C).

L'e-commerce è diventato, e lo sarà sempre più in futuro, un'area del commercio internazionale che la disciplina doganale dovrà regolamentare in modo adeguato, soprattutto nel caso del B2C, tanto è vero che i volumi di beni di modico valore, principalmente con origine di Paesi asiatici (*in primis* della Repubblica popolare cinese), introdotti nel territorio doganale unionale sono cresciuti in maniera esponenziale negli ultimi dieci anni<sup>471</sup>.

---

<sup>470</sup> Becattini definisce il distretto industriale come “un'entità socio-territoriale caratterizzata dalla compresenza attiva, in un'area territoriale circoscritta, naturalisticamente e storicamente determinata, di una comunità di persone e di una popolazione di imprese industriali. Nel distretto, a differenza di quanto accade in altri ambienti (es.: la città manifatturiera), la comunità e le imprese tendono, per così dire, ad interpenetrarsi a vicenda” (G. BECATTINI, *Riflessioni sul distretto industriale marshalliano come concetto socio-economico*, in *Stato e mercato*, n. 25(1), 1989, p. 112). Per un approfondimento sullo sviluppo dei distretti industriali in Italia durante gli anni novanta, si vedano ad esempio: G. BECATTINI, G. DEI OTTATI, *The Performance of Italian Industrial Districts and Large Enterprise Areas in the 1990s*, in *European Planning Studies*, Vol. 14(8), 2006, pp. 1139 ss.; G. DEI OTTATI, *Tra mercato e comunità: aspetti concettuali e ricerche empiriche sul distretto industriale*, Milano, 1995.

<sup>471</sup> A questo proposito, si consideri che all'interno della UE (27 Paesi membri), nel 2017 il 65% di coloro che facevano un uso costante di internet, si avvalevano anche del commercio

Fino all'estate del 2021 i produttori e venditori asiatici che si sono avvalsi dei meccanismi del commercio elettronico per vendere e spedire i loro prodotti dall'Asia ai consumatori privati residenti nella UE hanno tratto enormi vantaggi dalle franchigie doganali applicate sui prodotti di basso valore importati nella UE da Paesi terzi. Precisamente si fa riferimento a quanto disposto dall'Articolo 23 del Regolamento 1186 del 2009, in base al quale le merci, il cui valore intrinseco<sup>472</sup> sia inferiore a 150 Euro, vengono immesse in libera pratica in franchigia dai dazi all'importazione.

Dal primo Luglio 2021, tuttavia, anche per i beni di valore intrinseco inferiore ai 150 Euro viene richiesta la compilazione di una dichiarazione

---

elettronico; la percentuale è salita al 75% nel 2020 (Fonte: Eurostat; National E-commerce Associations; Statista). Prendendo come riferimento lo stesso triennio (2017-2020), nel territorio unionale, in termini di percentuale del PIL dell'UE, le vendite legate all'*e-commerce* rappresentavano rispettivamente il 2,53% nel 2017 e il 3,62% nel 2020 (Fonte: FMI; CMI Analysis). In merito ai dati sul commercio elettronico nella UE qui riportati, si veda: N. HARBOUL, S. LONE, J.W.J. WELTEVREDEN, *2021 European E-commerce Report*, Amsterdam e Bruxelles, 2021, pp. 13-14.

<sup>472</sup> La definizione di valore intrinseco è rintracciabile nel primo Articolo (punto 48) del Regolamento delegato 2446 del 2015, a seguito delle modifiche apportate dall'Articolo 1 (punto 1b) del Regolamento 877 del 2020. Precisamente, nel caso delle merci aventi carattere commerciale, il valore intrinseco viene identificato con "il prezzo delle merci stesse quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, esclusi i costi di trasporto e assicurazione, a meno che siano inclusi nel prezzo e non indicati separatamente sulla fattura, e qualsiasi altra imposta e onere percepibili dalle autorità doganali a partire da qualsiasi documento pertinente". Invece, qualora si tratti di merci prive di carattere commerciale, il valore intrinseco è indicato come "il prezzo che sarebbe stato pagato per le merci stesse se fossero vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione". Resta tuttavia aperto il problema della sottofatturazione. Molti prodotti venduti attraverso il commercio elettronico vengono immessi in consumo nei Paesi della UE sulla base di fatture in cui il venditore dichiara un valore estremamente basso. Si tratta di una condotta illecita con importanti riflessi negativi sulle operazioni doganali. L'obiettivo della sottofatturazione ha infatti una natura fraudolenta ed è assimilabile all'evasione fiscale, in quanto si punta a beneficiare in modo illegittimo della franchigia di 150 euro in fase di immissione in libera pratica nel territorio doganale della UE. I prodotti da sdoganare sono frequentemente beni del settore dell'elettronica o dell'informatica aventi origine cinese o di altri Paesi asiatici, il cui valore commerciale è ben superiore ai 150 euro. Il fenomeno della sottofatturazione per beneficiare delle franchigie in fase d'importazione nel territorio doganale della UE di beni acquistati attraverso l'*e-commerce* in Estremo Oriente, ed in parte anche in Nord America, era stato segnalato già cinque anni fa dalla Corte dei conti europea nella Relazione speciale n. 19 del 2017: "[...] le perdite di dazi doganali hanno luogo in due modi: i) mediante sottovalutazione delle merci in modo che queste abbiano erroneamente diritto alla franchigia per le spedizioni di modico valore; ii) mediante l'applicazione della franchigia a merci non ammissibili, ad esempio merci dichiarate con valore superiore a 150 euro e accettate dal sistema di sdoganamento a causa di una sua lacuna oppure spedizioni commerciali (B2C) dichiarate come regali (P2P) poiché questi non sono controllati dalle dogane" (punto 140). Cfr.: Corte dei Conti europea, *Procedure di importazione: le carenze del quadro normativo e un'applicazione inefficace pregiudicano gli interessi finanziari dell'UE*, Relazione speciale, n. 19, 2017, p. 57.

doganale, per quanto di tipo semplificato<sup>473</sup>; pertanto, nonostante rimanga inalterato il regime di franchigia in fase di immissione in libera pratica, alle autorità doganali dell'UE viene data la possibilità di effettuare controlli più accurati usufruendo dei dati della dichiarazione semplificata.

Per ciò che riguarda l'IVA all'importazione, non sono più previste franchigie per i prodotti di modico valore (in Italia l'IVA all'importazione non si pagava sui beni di valore inferiore ai 22 Euro), di conseguenza, in fase di immissione in consumo, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta per tutte le spedizioni di merci importate nel territorio doganale della UE da un Paese terzo, a prescindere dal valore dichiarato<sup>474</sup>.

È essenziale altresì tenere presente che se le produzioni di beni, soprattutto se di tipo *labour-intensive*, continueranno ad essere concentrate solo in poche aree e Paesi del mondo, mentre i canali distributivi e i sistemi della logistica continueranno ad essere sempre più concatenati e interdipendenti su scala globale, la probabilità che emergano degli squilibri in fase di distribuzione delle merci resterà alta. Alcuni materiali di uso quotidiano e facilmente acquistabili possono repentinamente trasformarsi in risorse scarse e poco reperibili proprio alla luce della loro produzione concentrata solo in certe aree del globo. Si pensi all'improvvisa interruzione della produzione di semiconduttori a seguito di un evento naturale e non prevedibile come è stato il terremoto del 2018 nell'isola di Taiwan<sup>475</sup>, oppure a materiali comuni e di facile reperibilità che a seguito di

---

<sup>473</sup> La dichiarazione doganale semplificata viene indicata come dichiarazione H7: Super Reduced Data Set. Sul punto si veda la Circolare 15 del 3 Maggio 2022 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in particolare pp. 1-4.

<sup>474</sup> Dal primo Luglio 2021, per le immissioni in consumo di beni di modico valore nel territorio doganale dell'UE, sulla base della Direttiva 2455 del 2017, l'IVA all'importazione può essere regolarizzata attraverso un regime semplificato, l'Import One Stop Shop (IOSS). In questo senso si consideri la Circolare dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 26 del 30 Giugno 2021, in particolare pp. 2-3. Sulla riforma dei regimi IVA applicati nell'*e-commerce* e sull'IOSS, si vedano ad esempio: E.G. BAKKER, T.J. POTMA, *E-commerce, VAT and Customs: Challenges and Opportunities Ahead*, in *EC Tax Review*, Vol. 29(3), 2020, pp. 126 ss.; M. MERKX, *New VAT Rules for E-Commerce: The Final Countdown Has Begun*, in *EC Tax Review*, Vol. 29(4), 2020, pp. 197 ss.

<sup>475</sup> Nell'isola di Taiwan viene prodotta una quota rilevante dei semiconduttori utilizzati nel settore IT su scala mondiale. L'improvviso blocco della produzione e delle spedizioni di un prodotto strategico come i semiconduttori ha un impatto molto pesante su tutti i settori produttivi, sulle *global supply chains* e sui servizi in generale. Sul tema dell'importanza strategica dei

un'impennata della domanda possono diventare beni strategici e di difficile approvvigionamento, come avvenuto nel caso delle mascherine nel corso della primavera del 2020, in piena emergenza pandemica. Un ulteriore esempio, già precedentemente menzionato, ci viene offerto dagli effetti e dalle ripercussioni del conflitto russo-ucraino sulle catene di approvvigionamento delle materie prime, a cominciare da fenomeni di elevata volatilità dei prezzi nei mercati dei prodotti agricoli, dell'energia e dei metalli. Non va neppure escluso il rischio che i produttori di beni, pur di rispondere in tempi rapidi alle esigenze dei compratori e ad una domanda crescente o fortemente fluttuante, possano fare uso di materiali scadenti per contenere i costi di produzione, o possano ricorrere a metodi produttivi in cui vengono accresciuti i margini di tolleranza degli errori, dando origine a merci difettose e di bassa qualità.

In un contesto di questo tipo, per garantire la sopravvivenza di un'unione doganale in Europa, potrebbe essere necessario sviluppare un impianto normativo doganale maggiormente fluido e intelligibile; un sistema di norme doganali costantemente aggiornato, e soprattutto che sia in linea con le innovazioni dei processi produttivi e con l'evoluzione del commercio internazionale. Il legislatore europeo, visto che il diritto doganale e le tematiche doganali sono principalmente definite in ambito unionale, continuerà ad avere davanti a sé un preciso obiettivo: concentrare i suoi sforzi per adeguare la normativa doganale ai continui cambiamenti sia dei sistemi produttivi che della logistica e della movimentazione delle merci, cercando di trovare un punto di equilibrio tra norme doganali, controlli delle autorità doganali e garanzie di crescita industriale.

È quindi chiaro, anche sulla base dei principi e degli istituti di diritto doganale dell'UE esaminati in questo lavoro, che se da un lato risulta opportuno evitare interventi normativi in ambito doganale che possano risultare eccessivamente restrittivi e che possano limitare lo sviluppo industriale e la

---

semiconduttori si vedano ad esempio: L. KUO, S. YEH, *Taiwan's Chip-Making Leadership: What Are the Implications?*, ISPI, 7 Giugno 2021; R. RASIAH, R.B. SHAHRIVAR, X.-S. YAP, *Institutional Support, Innovation Capabilities and Exports: Evidence from the Semiconductor Industry in Taiwan*, in *Technological Forecasting and Social Change*, Vol. 109, 2016, pp. 69 ss.

capacità di crescita delle imprese europee<sup>476</sup>, dall'altro non si deve neppure ridurre il livello dei controlli e della vigilanza sulle merci importate o in circolazione nel territorio doganale unionale.

A questo proposito vale la pena osservare quanto sia diventata rilevante l'opportunità di conseguire lo *status* di Operatore economico autorizzato (AEO) per le imprese e per gli operatori economici che basano le loro attività sul commercio estero. Grazie all'AEO, le imprese e gli operatori economici possono infatti dimostrare alle autorità doganali di possedere un elevato grado di padronanza delle procedure doganali e di essere pertanto degli operatori affidabili. Lo *status* di AEO permette alle imprese di beneficiare di semplificazioni nei processi doganali (AEO di tipo C - *Customs*), oppure di essere classificate come operatori in grado di osservare precisi standard di sicurezza e di prevenzione dei rischi (AEO di tipo S - *Safety*)<sup>477</sup>.

È altresì ipotizzabile la necessità di migliorare il coordinamento ed accrescere le opportunità di collaborazione tra le autorità doganali dell'UE, attraverso una revisione organizzativa delle dogane su scala europea. La cooperazione tra le autorità doganali della UE in materia di vigilanza, così pure un efficace sistema di controlli doganali sui confini e all'interno della UE, hanno e avranno sempre un ruolo prioritario, a cominciare proprio dalle verifiche e dalle ispezioni di natura extra-tributaria sulla qualità e sulla sicurezza dei prodotti finiti, nonché sui materiali utilizzati per realizzare le merci.

Nel Report *“Putting more Union in the European Customs. Ten Proposals to Make the EU Customs Union Fit for a Geopolitical Europe”*, elaborato dal WPG (*the Wise Persons Group on the Reform of the EU Customs Union*) a Marzo

---

<sup>476</sup> Per ciò che concerne il nuovo codice doganale (CDU), il legislatore europeo in alcuni ambiti sembrerebbe aver agito in modo forse anacronistico, facendo fare ad alcuni istituti un salto nel passato, soprattutto per ciò che riguarda la facilitazione negli scambi commerciali e la creazione di aree in cui possono essere garantite delle agevolazioni doganali. Due esempi sono rintracciabili nell'abolizione del regime del deposito franco e nell'abrogazione della possibilità di istituire delle zone franche non intercluse. Questi regimi sono stati esaminati rispettivamente nei Capitoli 2 e 4.

<sup>477</sup> A questo proposito, il Considerando 19 del Regolamento delegato 2446 del 2015 mette in risalto il fatto che “[...] l'AEO dovrebbe godere di un trattamento favorevole nell'ambito dei controlli, a meno che questi siano compromessi o siano richiesti in base a uno specifico livello di minaccia o da altra normativa dell'Unione”. Sulla disciplina dell'AEO si rimanda al Capitolo 3.



2022, viene evidenziata la necessità di controllare e vigilare le frontiere dell'UE, e soprattutto di tutelare i cittadini dall'importazione di merci illegali e dannose per la salute, alla luce anche della forte evoluzione del commercio elettronico. In particolare, nel terzo punto del Report si sottolinea l'importanza della collaborazione tra le autorità doganali e della condivisione delle informazioni<sup>478</sup>.

A prescindere infatti da quelle che potranno essere le modifiche al codice doganale e ai regimi di tipo doganale, adottate principalmente per favorire gli scambi commerciali e i flussi di merci su scala internazionale, aspetti che non dovranno mai essere posti in secondo piano restano la protezione dell'ambiente, la tutela della salute di esseri umani e di animali, e la lotta alla contraffazione e alla commercializzazione di prodotti che violano il diritto di proprietà intellettuale<sup>479</sup>.

Su questo tema l'Articolo 46 del CDU al primo comma pone in rilievo il fatto che le autorità doganali sono autorizzate ad effettuare "qualsiasi controllo doganale che ritengono necessario". I controlli doganali includono una pluralità di tipologie di verifiche, quali la visita delle merci, il prelievo di campioni, l'esame dei documenti di trasporto e delle informazioni presenti nelle dichiarazioni doganali, oltre all'analisi della contabilità degli operatori economici. Si consideri inoltre che i controlli doganali vengono effettuati "nell'ambito di un quadro comune in materia di gestione del rischio, basato sullo scambio di informazioni attinenti ai rischi e dei risultati dell'analisi dei rischi tra le amministrazioni doganali"<sup>480</sup>, (terzo comma dell'Articolo 46)<sup>481</sup>.

---

<sup>478</sup> Si veda: WPG, *Putting more Union in the European Customs. Ten Proposals to Make the EU Customs Union Fit for a Geopolitical Europe*, Bruxelles, Marzo 2022, in particolare pp. 4, 9 e 29.

<sup>479</sup> Con riferimento alla tutela dei diritti di proprietà intellettuale, il legislatore unionale ha adottato nel 2013 il Regolamento 608 mediante il quale vengono stabilite "le condizioni e le procedure per l'intervento delle autorità doganali" quando si è in presenza di merci sospettate di violare un diritto di proprietà intellettuale in fase di immissione in libera pratica o di esportazione, ovvero in fase di entrata o uscita dal territorio doganale dell'UE (Articolo 1).

<sup>480</sup> Nell'Articolo 5 (punto 7) del CDU il rischio viene definito come "la probabilità che si verifichi un evento, e il suo eventuale impatto, in relazione all'entrata, all'uscita, al transito, alla circolazione o all'uso finale di merci circolanti tra il territorio doganale dell'Unione e paesi o territori non facenti parte di tale territorio o in relazione alla presenza nel territorio doganale dell'Unione di merci non unionali, che: a) impedirebbe la corretta applicazione di misure unionali o nazionali; b) comprometterebbe gli interessi finanziari dell'Unione e dei suoi Stati membri; oppure c) costituirebbe una minaccia per la sicurezza dell'Unione e dei suoi residenti, per la salute umana, animale o vegetale, per l'ambiente o per i consumatori".

Sotto questo profilo la diffusione pandemica di Covid-19 nel corso del 2020 ha fatto emergere quanto ciò sia importante. Il virus in poche settimane ha messo in crisi i sistemi produttivi di (quasi) tutti i Paesi del mondo, ha creato scompensi sull'intera rete di trasporto (aerea, terrestre e marittima) ed ha ridotto fortemente il livello di efficienza dei sistemi di *supply chain* su scala globale. A causa delle difficoltà nel reperimento di mascherine, respiratori, o di altri apparati medico-chirurgici, nei mercati erano presenti anche prodotti scandenti, se non addirittura nocivi per la salute umana. La vigilanza doganale in queste fasi è stato uno dei pochi strumenti che l'UE e i singoli Stati membri hanno avuto a disposizione per tutelare i cittadini europei.

---

<sup>481</sup> In merito all'analisi dei rischi e alla possibilità di raggiungere un'uniforme applicazione dei controlli doganali nei 27 Stati membri, nella Relazione speciale 4/2021 della Corte dei Conti europea, è stata sottolineata una criticità significativa. "È difficile per le autorità doganali trovare l'equilibrio tra la necessità di agevolare gli scambi con procedure di importazione più rapide e fluide e l'esigenza di applicare i controlli doganali, tenendo conto delle risorse disponibili nel proprio paese. In un precedente *audit*, la Corte ha constatato che gli Stati membri sono disincentivati a eseguire controlli doganali. In effetti, gli Stati membri che eseguono i controlli doganali spesso finiscono col subire le conseguenze finanziarie delle proprie azioni se non riescono a recuperare i dazi dovuti dagli importatori. Quelli che non li eseguono potrebbero non subire alcuna ripercussione negativa. Per ottimizzare le loro attività, gli importatori potrebbero dar preferenza a punti di ingresso con meno controlli doganali" (paragrafo 5). Cfr.: Corte dei Conti europea, *Controlli doganali: l'insufficiente armonizzazione nuoce agli interessi finanziari dell'UE*, Relazione speciale, n. 4, 2021, p. 9.

## BIBLIOGRAFIA

ABBOTT J.D., MORAN R.T., *Uniting North American Business: NAFTA Best Practices*, Amsterdam e Boston, 2002

ABREU SUBTIL P., *Regimes aduaneiros: primeira abordagem*, in T. CARVALHAIS PEREIRA (a cura di), *Direito aduaneiro. Coletânea de textos*, Lisbona, 2022

ACOSTA D., *Tras el Brexit: ¿La adopción de un acuerdo de libre movilidad de personas entre España y Reino Unido como modo de gestión de las migraciones*, in *Documents CIDOB*, n. 12, 2021

ADAM R., TIZZANO A., *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2020

ADINOLFI A., MORVIDUCCI C., *Elementi di diritto dell'Unione Europea. Sistema istituzionale, circolazione delle persone, politica estera e di sicurezza comune*, Torino, 2020

ADINOLFI G., *Gli obiettivi e la sfera di operatività degli accordi preferenziali dell'Unione Europea*, in G. ADINOLFI (a cura di), *Gli accordi preferenziali di nuova generazione dell'Unione Europea*, Torino, 2021

ADLER-NISSEN R., HANNIBAL I., HOLST K., PRAM GAD U., *European Union: Facilitating the OCTs in Brussels*, in R. ADLER-NISSEN, U. PRAM GAD (a cura di), *European Integration and Postcolonial Sovereignty Games: The EU Overseas Countries and Territories*, New York, 2013

Agencia Tributaria (Gobierno de España), *Manual práctico IVA*, 2021

ALAIS H.F., *Los principios del derecho aduanero*, Buenos Aires, 2008

ALBENZIO G., *I principi fondamentali e le fonti di diritto europeo ed internazionale*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013

ALBERT J.-L., *Le droit douanier de l'Union Européenne*, Bruxelles, 2019

ALESSI R., *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, in A.D. GIANNINI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Vol. XI, Torino, 1956

ALFANO R., *Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 3, 2005

ALLENA M., *I tributi ambientali tra normativa interna e disposizioni comunitarie*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013

AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018

ARDIZZONE G., *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Vol. VII, Roma, 1988

ARDIZZONE G., *Dogana e dazi doganali*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Vol. XII, Roma, 1989

ARENA A., BESTAGNO F., ROSSOLILLO G., *Mercato unico e libertà di circolazione nell'Unione Europea*, Torino, 2020

ARMELLA S., *Note sulla nozione di dazio doganale nella disciplina interna e internazionale (nota a Corte di giustizia UE, sez., V, cause riunite C-441/98 e C-442/98/2000 e Cass., sez. trib., n. 9155/2000)*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 2, 2001

- ARMELLA S., *I dazi doganali*, in V. UCKMAR (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005
- ARMELLA S., *L'IVA all'importazione è distinta e autonoma rispetto all'IVA interna?*, in *Corriere tributario*, n. 34, 2010
- ARMELLA S., *Diritto doganale*, Milano, 2015
- ARMELLA S., *I tributi doganali*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 2015
- ARMELLA S., *Diritto doganale dell'Unione Europea*, Milano, 2017
- ARMELLA S., *Soggettività passiva dell'obbligazione doganale nel nuovo CDU*, in *Corriere tributario*, n. 14, 2017
- ARMELLA S., *Brexit: i possibili scenari sulle relazioni tra Unione Europea e Regno Unito*, in *Corriere tributario*, n. 8/9, 2020
- ARMELLA S., *Dazi doganali e IVA all'importazione: presupposti impositivi distinti secondo la Corte di Giustizia Europea (nota a Corte di giustizia UE, sentenza 10 Luglio 2019, causa C-26/18)*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1, 2020
- ARMELLA S., *Disciplina sanzionatoria doganale tra norma interna e principi europei (commento a Corte di Giustizia, 4 Marzo 2020, C-655/18)*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, n. 1, 2020
- ARMELLA S., *Il rappresentante indiretto non è soggetto passivo dell'IVA all'importazione*, in *Corriere tributario*, n. 2, 2020
- ARMSTRONG M., VICKERS J., *Price Discrimination, Competition and Regulation*, in *Journal of Industrial Economics*, Vol. 41(4), 1993
- ASAKURA H., *World History of the Customs and Tariffs*, Bruxelles, 2003
- AZOULAI L., MADURO M.P. (a cura di), *The Past and the Future of EU Law: The Classic of EU Law Revisited on the 50<sup>th</sup> Anniversary of the Rome Treaty*, Oxford, 2010
- AZZAM M.W., *Harmonization of Non-Preferential Rules of Origin*, in *Global Trade and Customs Journal*, Vol. 14(10), 2019
- BAGGIO R., TOSI L., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016
- BAKKER E.G., POTMA T.J., *E-commerce, VAT and Customs: Challenges and Opportunities Ahead*, in *EC Tax Review*, Vol. 29(3), 2020
- BALASSA B., *The Theory of Economic Integration*, Homewood, 1961
- BALDWIN R., *Global Supply Chains: Why They Emerged, Why They Matter, and Where They Are Going*, in D.K. ELMS, P. LOW (a cura di), *Global Value Chains in a Changing World*, Ginevra, 2013
- BALESTRIERI F., MARINI D., *Commercio internazionale. Normativa comunitaria e procedure doganali*, Milano, 2007
- BALLANCIN A., CANNAS F., *The "DAC 6" and Its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s)*, in *EC Tax Review*, Vol. 29(3), 2020
- BANGERT K., *Internal Waters: Customary Rules of the Extension of Internal Waters*, in *Nordic Journal of International Law*, Vol. 61/62(1-4), 1992
- BARABINO P., *Le zone franche nel diritto tributario*, Torino, 2020
- BARACANI E., ÇALIMLI M., *Shifting Dynamics in Turkish Foreign Policy in the Trans-European Space*, in S. GIUSTI, I. MIRKINA (a cura di), *The EU in a Trans-European Space: External Relations across Europe, Asia and the Middle East*, Cham, 2019

- BARASSI M., *Lo scambio d'informazioni nella UE*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 2, 2001
- BARNARD C., *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*, Oxford, 2016
- BARNARD C., COSTELLO F., FRASER BUTLIN S., *The Changing Status of European Union Nationals in the United Kingdom following Brexit: The Lived Experience of the European Union Settlement Scheme*, in *Social and Legal Studies*, Vol. 31(3), 2022
- BARNARD C., PEERS S., *European Union Law*, Oxford, 2017
- BARONCELLI S., *Le fonti del diritto nell'UE dal Trattato di Roma al Trattato di Lisbona: verso un'accresciuta complessità del sistema*, in *Osservatorio sulle fonti*, Fasc. 3, 2008
- BARREIRA E.C., *La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera*, in *Revista de estudios aduaneros*, n. 18, 2007
- BARRETT G., BUTLER G., *Europe's 'Other' Open-Border Zone: The Common Travel Area under the Shadow of Brexit*, in *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, Vol. 20, 2018
- BARTHESAGHI I., DE MARÍA CALVELO N., MELGAR ALASSIO N., PEREIRA M.E., *La nueva generación de acuerdos de la Unión Europea y sus implicancias en el sistema internacional*, in E. TREMOLADA ÁLVAREZ (a cura di), *Gobernanza, cooperación internacional y valores democráticos domunes. Colección IUS Cogens*, Bogotá, 2019
- BAUR G., SÁNCHEZ RYDELSKI M., ZATSCHLER C., *European Free Trade Association (EFTA) and European Economic Area (EEA)*, in J. WOUTERS (a cura di), *International Encyclopedia of Law. Intergovernmental Organizations*, Alphen aan den Rijn, 2018
- BASALDÚA R.X., *Introducción al derecho aduanero: concepto y contenido*, Buenos Aires, 1988
- BASALDÚA R.X., *La organización mundial del comercio y la regulación del comercio internacional*, Buenos Aires, 2013
- BASALDÚA R.X., *Derecho aduanero: confirmación, autonomía y principios que lo rigen*, in *Revista análisis tributario*, n. 3, 2018
- BASILAVECCHIA M., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017
- BASILISCO M., MISSANELLI P., *L'accordo commerciale tra UE e Regno Unito nel sistema WTO. Gli eventuali conflitti in tema di enforcement*, in *Diritto del commercio internazionale*, Vol. 35(3), 2021
- BAUDHUIN F., *Le Benelux*, in *Politique étrangère*, Vol. 14(1), 1949
- BECATTINI G., *Riflessioni sul distretto industriale marshalliano come concetto socio-economico*, in *Stato e mercato*, n. 25(1), 1989
- BECATTINI G., DEI OTTATI G., *The performance of Italian industrial districts and large enterprise areas in the 1990s*, in *European Planning Studies*, Vol. 14(8), 2006
- BELLANTE P., *Il sistema doganale. Evoluzioni, istituti, adempimenti*, Torino, 2020
- BELLIS J-F., VAN BAEL I., *EU Anti-Dumping and Other Trade Defence Instruments*, Alphen aan den Rijn, 2011
- BENNETT A., VINES D., *The EU-UK Trade and Cooperation Agreement: Lessons Learnt*, in *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 38(1), 2022
- BERETTA C., *Una nota sulla storia della teoria della discriminazione dei prezzi*, in *Rivista internazionale di scienze sociali*, n. 1, 1983
- BERLINGUER A., *Zone franche e zone economiche speciali al servizio di porti ed aeroporti*, in A. BERLINGUER (a cura di), *Porti, retroporti e zone economiche speciali*, 2018

- BERTOCCHI F., *L'IVA e le importazioni irregolari di beni*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 91(1), 2020
- BESTAGNO F., DRAETTA U., SANTINI A., *Elementi di diritto dell'Unione Europea. Parte istituzionale. Ordinamento e struttura dell'Unione Europea*, Milano, 2018
- BERR C.J., TRÉMEAU H., *Le droit douanier: communautaire et national*, Parigi, 1997
- BERTARINI B., *Il principio di solidarietà tra diritto ed economia. Un nuovo ruolo dell'impresa per uno sviluppo economico inclusivo e sostenibile*, Torino, 2020
- BERTEZZOLO G., DE PRETIS D., *Circolazione delle merci*, in M.P. CHITI, G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte speciale*, Tomo II, Milano, 2007
- BHAGWATI J., *Protectionism*, Cambridge (Massachusetts) e Londra, 1988
- BHAGWATI J., *Trade Policy and Protectionism: A Conversation with Jagdish Bhagwati*, in *Eastern Economic Journal*, Vol. 15(3), 1989
- BIAGIOTTI T., *Nello Spirito dello "Zollverein"*, in *Giornale degli economisti e annali di economia*, n. 3/4, 1950
- BICKEL F., *Customs Unions in the WTO. Problems with Antidumping. European Yearbook of International Economic Law*, Vol. 20, Cham, 2021
- BIENEN D., CIURIAK D., PICARELLO T., *Does Antidumping Address "Unfair" Trade?*, in *The International Trade Journal*, Vol. 28(3), 2014
- BIRKINSHAW P., *Brexit and the Trade and Cooperation Agreement: Endgame or Prolegomenon?*, in *European Public Law*, Vol. 27(2), 2021
- BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008
- BIZIOLI G., *Le imposte indirette nel diritto europeo*, in F. PREITE (a cura di), *Atti notarili. Diritto comunitario e internazionale*, Vol. IV, Tomo II, Torino, 2011
- BIZIOLI G., *Il principio di non discriminazione*, in A. DI PIETRO, T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013
- BIZIOLI G., *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016
- BIZIOLI G., *Quale sovranità fiscale per l'Unione Europea?*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. 80(3), 2021
- BLACK J.D., *Analysis of Tariff Duties*, in *Journal of Farm Economics*, Vol. 12(1), 1930
- BLASCO ARIAS L.M., *Naturaleza jurídica del Impuesto general indirecto canario*, in *Noticias de la Unión Europea*, n. 262, 2006
- BOCCARDO G., *Dizionario della economia politica e del commercio*, Vol. 2, Torino, 1858
- BOGGIO L., *Le unioni doganali nei Paesi in via di sviluppo*, in *Rivista internazionale di scienze sociali*, Vol. 37(5), 1966
- BOILE M., THEOFANIS S., VILLA J.C., *International Trade and Transportation Infrastructure Development. Experiences in North America and Europe*, Amsterdam e Oxford, 2020
- BONI D., *Accordi OMC, norme comunitarie e tutela giurisdizionale*, Milano, 2008
- BONTOUX L., GHIRAN A., HAKAMI A., SCAPOLLO F., *The Future of Customs in the EU 2040: A Foresight Project for EU Policy*, Lussemburgo, 2020
- BORBA CASELLA P., *Mercosur*, in J. WOUTERS (a cura di), *International Encyclopedia of Law. Intergovernmental Organizations*, Alphen aan den Rijn, 2007

- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015
- BORIA P., *Il sistema dei tributi. Le imposte indirette*, Tomo II, Torino, 2019
- BOSI L., DE FAZIO G. (a cura di), *The Troubles in Northern Ireland and Theories of Social Movements*, Amsterdam, 2017
- BOTTERI G., *Il porto franco di Trieste. Una storia europea di liberi commerci e traffici*, Trieste, 1988
- BRONK R., *The Romantic Economist: Imagination in Economics*, Cambridge, 2009
- BUCCICO C., *Il fondamento giuridico nelle zone franche urbane e l'equivoco con le zone franche di diritto doganale*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 79(1), 2008
- BUDOC R.L., *Quelle association UE/PTOM à l'horizon 2014/2020? Le cas du Pacifique Sud*, in *Journal de la société des océanistes*, Vol. 140(1), 2015
- BULMER S., QUAGLIA L., *The Politics and Economics of Brexit*, in *Journal of European Public Policy*, Vol. 25(8), 2018
- BURTON M., *From Broke To Brexit: Britain's Lost Decade*, Cham, 2022
- CACACE P., MAMMARELLA G., *Storia e politica dell'Unione Europea*, Roma e Bari, 2005
- CALAMIA P., *La Conferenza intergovernativa del 1985 e l'Atto Unico*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 80(1), 2013
- CALANDRI E., GUASCONI M.E., RANIERI R., *Storia politica ed economica dell'integrazione dell'Europa. Dal 1945 ad oggi*, Napoli, 2015
- CALAPRICE V., *Il bilancio dell'Unione Europea*, in C. DI MAIO, R. TORINO (a cura di), *Diritto e politiche dell'Unione Europea*, Milano, 2020
- CALDERONI U., *I cento anni della politica doganale italiana*, Padova, 1961
- CALIENDO G., QUERCIA R., *Manuale pratico sulle accise. Imposte sulla produzione e sui consumi*, Torino, 2018
- CÁMARA BARROSO M.D.C., *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea*, Madrid, 2014
- CAMPAILLA M., *Il regime giuridico delle zone franche del porto di Trieste*, in *Diritto dei trasporti*, n. I, 1998
- CAMUFFO A., DEVINNEY T.M., PEDERSEN T., TIHANYI L. (a cura di), *Breaking up the Global Value Chain: Opportunities and Consequences*, Bingley, 2017
- CANNIZZARO E., *Il diritto dell'integrazione europea. L'ordinamento dell'Unione*, Torino, 2020
- CAPELLO F., *La natura dell'IVA riscossa all'importazione*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 90(3), 2019
- CAPELLO F., *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia IVA (2015-2019). Parte prima*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 91(3), 2020
- CARDONA MONTOYA G., *¿Es Mercosur una unión aduanera imperfecta? Análisis conceptual y aplicado de la realidad y el potencial de la integración entre los países del Cono Sur*, en *Escenarios: Empresa y Territorio*, n. 2, 2013
- CARPENTIERI L., *Le fonti del diritto tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2012

- CARROZZINO M., FRIGO G., *Cooperazione fiscale internazionale e scambio automatico di informazioni*, in F. MONTALCINI, C. SACCHETTO (a cura di), *Diritto tributario telematico*, Torino, 2017
- CARUSO C., *Le prospettive di riforma dell'Unione economico-monetaria e il mito dell'unità politica europea*, in *Rivista di diritti comparati*, n. 1, 2018
- CARUSO F., DE PASQUALE P., *Mercato comune e unione economica e monetaria quali strumenti di realizzazione degli obiettivi dell'Unione Europea*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'ordinamento europeo. Le politiche dell'Unione*, Vol. III, Milano, 2008
- CARVALHAIS PEREIRA T., *Direito aduaneiro europeu. Vertente tributária*, Lisbona, 2020
- CARVALHAIS PEREIRA T., VASQUES S., *Direito aduaneiro e impostos especiais de consumo. Jurisprudência TJUE*, Coimbra, 2014
- CASOLARI F., *Il recesso dall'Unione Europea: per una lettura dell'Art. 50 TUE tra diritto sovranazionale e diritto internazionale*, in *Rivista di diritto internazionale*, Vol. 102(4), 2019
- CASOLARI F., *I principi del diritto dell'Unione Europea negli accordi commerciali: una visione di insieme*, in G. ADINOLFI (a cura di), *Gli accordi preferenziali di nuova generazione dell'Unione Europea*, Torino, 2021
- CASTRONOVO V., *La politica economica del fascismo e il Mezzogiorno*, in *Studi storici*, n. 3, 1976
- CATTANEO O., GEREFFI G., STARITZ C. (a cura di), *Global Value Chains in a Post-crisis World: A Development Perspective*, Washington DC, 2010
- CENTORE P., *IVA europea e nazionale*, Milano, 2015
- CERIONI F., *Entrato in vigore il codice doganale dell'Unione Europea*, in *Corriere tributario*, n. 46, 2013
- CERIONI F., *Gli elementi caratteristici dell'obbligazione doganale*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013
- CERIONI F., *I regimi doganali nel Codice dell'Unione Europea*, in *Corriere tributario*, n. 26, 2014
- CHELALA S., MARTÍNEZ-ZARZOSO I., *The Impact of Single Windows on Trade*, in *The World Economy*, Vol. 43(10), 2020
- CHEN A.W., CHEN J., DONDETI V.R., *The US-China Trade War: Dominance of Trade or Technology?*, in *Applied Economics Letters*, Vol. 27(11), 2020
- CIAMPI A., *Il referendum per la Brexit: esiti e possibili scenari*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 2, 2016
- CIPOLLA G.M., *Accise*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Vol. I, Milano, 2006
- CIPOLLA G.M., *Le accise*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013
- CIPRIANI G., *Financing the EU Budget: Moving Forward or Backwards?*, Centre for European Policy Studies, Bruxelles, 2014
- CLAVIJO HERNÁNDEZ F.F., *Impuesto general indirecto canario*, Bilbao, 1995
- COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000
- COMENALE PINTO M.M., ZUNARELLI S., *Manuale di diritto della navigazione e dei trasporti*, Vol. I, Milano, 2020
- Commissione Europea, *Free Zones*, 2020



- Commissione Europea, *Joint Report to the European Parliament and the Council. Report on the Generalised Scheme of Preferences covering the period 2018-2019*, JOIN(2020) 3 final, Bruxelles, 10 Febbraio 2020
- Commissione Europea, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, TAXUD c.1, 2021
- Commissione Europea, *Transit Manual*, TAXUD/A1/TRA/005/2020-1-EN, 2021
- CONDORELLI L., *Il caso Simmenthal e il primato del diritto comunitario: due corti a confronto*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1978
- CONETTI G., UDINA M., *Zone franche*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Vol. XXXII, Roma, 1998
- CONFORTI B., *L'attuale situazione giuridica del territorio di Trieste*, in *Rivista di diritto internazionale*, Vol. 38, 1955
- CONTALDI G., *Diritto europeo dell'economia*, Torino, 2019
- CONTRINO A., CORASANITI G., DELLA VALLE E., MARCHESELLI A., MARELLO E., MARINI G., MESSINA S., TRIVELLIN M., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2022
- COOPER C.A., MASSELL B.F., *A New Look at Customs Union Theory*, in *The Economic Journal*, Vol. 75(300), 1965
- CORASANITI G., CORRADO OLIVA C., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012
- CORBINO E., *Politica commerciale e bilancia economica dell'Italia nel 1861-1870*, in *Annali di economia*, Vol. 5, 1929
- CORRADO OLIVA C., *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto europolitario e principi costituzionali*, Milano, 2018
- CORRADO OLIVA C., *Soggetti passivi e soggetti responsabili dei dazi doganali*, in G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, C. GLENDI (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Tomo I, Padova, 2019
- Corte dei Conti europea, *Procedure di importazione: le carenze del quadro normativo e un'applicazione inefficace pregiudicano gli interessi finanziari dell'UE*, Relazione speciale, n. 19, 2017
- Corte dei Conti europea, *Controlli doganali: l'insufficiente armonizzazione nuoce agli interessi finanziari dell'UE*, Relazione speciale, n. 4, 2021
- COSTATO L., *Corso di diritto agrario italiano e comunitario*, Milano, 2008
- COTTER J.P., *Derecho aduanero*, Tomo I, Buenos Aires, 2014
- COTTU E., *La tormentata armonizzazione sanzionatoria in ambito doganale: un banco di prova per il principio di colpevolezza nel sistema punitivo euro unitario*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, Fasc. 3-4, 2019
- CRAIG P., *The Ratifications*, in F. FABBRINI (a cura di), *The Law & Politics of Brexit: The Withdrawal Agreement*, Vol. II, Oxford, 2020
- CROMBOIS J., *The Eastern Partnership: Geopolitics and Policy Inertia*, in *European View*, Vol. 18(1), 2019
- CROXATTO G., *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in *Le Società*, n. 1, 1990
- CULTRERA G., DE CICCO A., *Accise*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, Agg. III, Torino, 2007
- CUTRERA A., *Principi di diritto e politica doganale*, Padova, 1941

- D'AGOSTINO D., *Le accise: caratteristiche e modalità di applicazione*, in *Il fisco*, n. 35, 2006
- DANIELE L., *Diritto del mercato unico europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, Milano, 2016
- DANIELE L., *Brevi note sull'Accordo di recesso dall'Unione Europea ai sensi dell'art. 50 TUE*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, Fasc. 2, 2017
- DANIELE L., *Diritto dell'Unione Europea. Sistema istituzionale, ordinamento, tutela giurisdizionale, competenze*, Torino, 2020
- DARTAN M., GÖRAL E., *The Customs Union in the Context of EU-Turkey Relations: An Evaluation of Current Debates*, in *Marmara Journal of European Studies*, Vol. 24(2), 2016
- DAVEY W.J., *Non-Discrimination in the World Trade Organization: The Rules and Exceptions*, Leida, 2012
- DAWSON G., *Making Peace with the Past? Memory, Trauma and the Irish Troubles*, Manchester, 2007
- DE BACKER K., MIROUDOT S., *Mapping Global Value Chains*, ECB Working paper n. 1677, Francoforte sul Meno, 2014
- DE BAERE P., DU PARC C., VAN DAMME I., *The WTO Anti-Dumping Agreement. A Detailed Commentary*, Cambridge, 2021
- DE CICCIO A., *Importazione*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Agg. XI, Roma, 2003
- DE CICCIO A., *Legislazione e tecnica doganale*, Torino, 2003
- DE CICCIO A., *Diritto doganale*, in *Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale*, Agg. III, Torino, 2007
- DE DEUS R., *O direito aduaneiro da União - O novo código aduaneiro da União*, in T. CARVALHAIS PEREIRA (a cura di), *Temas de direito aduaneiro*, Coimbra, 2017
- DE JONG H.J., SOLAR P.M., *The Benelux Countries*, in B.J. FOLEY (a cura di), *European Economies Since the Second World War*, Londra, 1998
- DE MARS S., MURRAY C., *With or Without EU? The Common Travel Area After Brexit*, in *German Law Journal*, Vol. 21(5), 2020
- DE MARS S., MURRAY C., O'DONOGHUE A., WARWICK B., *Bordering Two Unions: Northern Ireland and Brexit*, Bristol, 2018
- DE PASQUALE P., *L'economia sociale di mercato nell'Unione Europea*, in *Studi sull'integrazione europea*, n. 2, 2014
- DE WIT W., *The EU Customs Union after Brexit*, in *Erasmus Law Review*, Vol. 13(3), 2020
- DEGANI G.E., PERUZZA D., *L'armonizzazione europea delle accise sui tabacchi lavorati*, Pisa, 2019
- DEI OTTATI G., *Tra mercato e comunità: aspetti concettuali e ricerche empiriche sul distretto industriale*, Milano, 1995
- DEL FEDERICO L., *Grandi attese per le zone franche urbane*, in *Corriere tributario*, n. 13, 2009
- DELLA CANANEA G., *La disciplina giuridica delle finanze dell'Unione e delle finanze nazionali*, in M.P. CHITI (a cura di), *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2018
- DESIDERIO D., GIFFONI M., *Legislazione doganale comunitaria e nuovo codice doganale*, Torino, 2009
- DESIDERIO D., SBANDI E., *Operatore Economico Autorizzato. L'esperienza italiana e quella internazionale in materia di audit doganale e sicurezza dei traffici*, Torino, 2010

- DETTI T., GOZZINI G., *L'età del disordine. Storia del mondo attuale 1968-2017*, Bari-Roma, 2018
- DEZA VILLASANZ R., *Derecho aduanaero: vertiente tributaria y penal*, Siviglia, 2019
- DI LORENZO M., *Corso di diritto doganale*, Milano, 1947
- DI SALVO A., *Elementi di diritto doganale*, in E. DELLA VALLE (a cura di), *Elementi di diritto tributario internazionale e dell'Unione Europea*, Torino, 2021
- DIMITRI N., *Superare la crisi. L'unione doganale come paradigma per l'affermazione di una fiscalità europea*, in *Papers di diritto europeo*, n. 2, 2021
- DOMINGO B., *La douane, un instrument oublié dans la mise en œuvre d'un espace de liberté, de sécurité et de justice européen?*, in *Politique européenne*, Vol. 23(3), 2007
- DORIGO S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016
- DORRUCCI E., FIRPO S., FRATZSCHER M., MONGELLI F.P., *The Path of European Institutional and Economic Integration: What Lessons for Latin America?*, in *Journal of Economic Integration*, Vol. 20(2), 2005
- DORSETT R., *The effect of the Troubles on GDP in Northern Ireland*, in *European Journal of Political Economy*, Vol. 29, 2013
- DROZDEK A., *The Autonomy of the European Union Customs Law (Selected Issues)*, in *Acta Universitatis Carolinae: Iuridica*, Vol. 63(1), 2017
- DÜNHAUPT P., HERR H., *Global Value Chains - A Ladder for Development?*, in *International Review of Applied Economics*, Vol. 35(3-4), 2021
- ECKES C., LEINO-SANDBERG P., *The EU-UK Trade and Cooperation Agreement – Exceptional Circumstances or a New Paradigm for EU External Relations?*, in *Modern Law Review*, Vol. 85(1), 2022
- ECKHOUT P., FRANTZIOU E., *Brexit and Article 50 TEU: A Constitutionalist Reading*, in *Common Market Law Review*, Vol. 54(3), 2017
- EINAUDI L., *Il sistema tributario italiano*, Torino, 1939
- EKARDT F., GARSKE B., HEYL K., ROOS P., STUBENRAUCH J., *Free Trade, Environment, Agriculture, and Plurilateral Treaties: The Ambivalent Example of Mercosur, CETA, and the EU-Vietnam Free Trade Agreement*, in *Sustainability*, Vol. 13(6), 3153, 2021
- ELEFTHERIADIS P., *The Direct Effect of Community Law: Conceptual Issues*, in *Yearbook of European Law*, Vol. 16(1), 1996
- ESPA I., *La cooperazione in materia energetica tra esigenze di sicurezza e sostenibilità*, in G. ADINOLFI (a cura di), *Gli accordi preferenziali di nuova generazione dell'Unione Europea*, Torino, 2021
- FABBRINI F., *Brexit. Tra diritto e politica*, Bologna, 2021
- FABBRINI F., ZACCARONI G., *The Future EU-UK Relationship: The EU Ambitions for a Comprehensive Partnership*, in *European Public Law*, Vol. 27(2), 2021
- FABER G., ORBIE J., *Everything But Arms: Much More than Appears at First Sight*, in *Journal of Common Market Studies*, Vol. 47(4), 2009
- FABIO M., *La zona franca doganale di tipo II: opportunità per semplificare il rapporto internazionale*, in *Fiscalità internazionale*, n. 12, 2013
- FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2019
- FABIO M., *Regno Unito fuori dall'UE: nuove barriere doganali per le imprese*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 3, 2020

- FABIO M., *Brexit: le regole commerciali tra UE e UK*, Milano, 2021
- FABIO M., MARROCCO A., *Brexit: pronta la bozza dell'Accordo per la nuova partnership tra Unione Europea e Regno Unito*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 6, 2020
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2019
- FALSITTA G., SCHIAVOLIN R., *Le imposte doganali*, in G. FALSITTA (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2018
- FANTOZZI A., PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2019
- FARAH P., SOPRANO R., *Dumping e antidumping. Una guida per le imprese di fronte alle sfide della globalizzazione*, Milano, 2009
- FARINELLI A., *Le dogane di confine tra Stato Pontificio e Regno delle Due Sicilie*, Avezzano, 2020
- FAURI F., *L'integrazione economica europea*, Bologna, 2006
- FAVARO M., *Operazioni con l'estero*, Milano, 2020
- FEDERICO A., GIUA M., MONFREDA N., STELLA F., VALLINO R. (a cura di), *Le accise non armonizzate. Le imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi*, Torino, 2015
- FENNELLY D., *The Protocol in Irish Law*, in C. MCCRUDDEN (a cura di), *The Law and Practice of the Ireland-Northern Ireland Protocol*, Cambridge, 2022
- FERRARIS C., *Dello stato attuale dell'Italia e dei provvedimenti necessari: considerazioni politico-economiche*, Torino, 1865
- FERRONI B., TRABUCCO M., *I regimi doganali: cosa cambia con il nuovo Codice doganale dell'Unione*, in *Il fisco*, n. 40, 2014
- FEUERSTEIN S., *From the Zollverein to the Economics of Regionalism*, in *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, Vol. 233(3), 2013
- FICHERA F., *L'armonizzazione delle accise*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. 56(2), 1997
- FIGUEIREIDO MARTINS F., *A negociação autónoma de acordos comerciais por membros de uniões aduaneiras: análise da admissibilidade perante o Artigo XXIV do GATT*, in T. CARVALHAIS PEREIRA (a cura di), *Direito aduaneiro. Coletânea de textos*, Lisboa, 2022
- FIorenza S., *Diritti doganali e diritti di confine*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. 35(1), 1976
- FIorenza S., *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982
- FIorenza S., *Dogana e tributi doganali*, in *Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale*, V, Torino, 1990
- FLORA F., *Dumping*, in *Enciclopedia italiana Treccani*, Roma, 1932
- FRANZOSO C., *I tributi doganali*, in G. TINELLI (a cura di), *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, Milano, 2018
- FRIGO G., *Il sistema doganale europeo telematico*, in F. MONTALCINI, C. SACCHETTO (a cura di), *Diritto tributario telematico*, Torino, 2017
- FROMMELT C., *The European Economic Area. A Flexible but Highly Complex Two-pillar System*, in S. GSTÖHL, D. PHINEMORE (a cura di), *The Proliferation of Privileged Partnerships between the European Union and Its Neighbours*, Abingdon e New York, 2019
- FRUSCIONE A., *La dogana nei secoli*, in *Il Doganalista*, n. 4, 2013
- FRUSCIONE A., *The Free Trade Agreement Between the European Union and Vietnam*, in *Global Trade and Customs Journal*, Vol. 16(1), 2021

- FUSACCHIA I., SALVATICI L., WINTERS L.A., *The Consequences of the Trade and Cooperation Agreement for the UK's International Trade*, in *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 38(1), 2022
- FUSARO D., *Dogmatismo e idealismo nello Stato commerciale chiuso di Fichte*, in *Politica & Società*, n. 2, 2015
- GALETTA D.-U., *Le fonti del diritto amministrativo europeo*, in M.P. CHITI (a cura di), *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2018
- GALGANO F., MARRELLA F., *Diritto del commercio internazionale*, Padova, 2011
- GALLO F., *La necessità di un'armonizzazione fiscale in Europa*, in *Bancaria*, n. 6, 2015
- GALLI M.G., GOBETTI A., MASA S., SCARAMELLINI G., *Storia di Livigno dal 1798 al 1960*, Villa di Tirano, 2001
- GARAVELLO O., *Integrazione economica europea e Paesi emergenti: dalla protezione regionale all'inserimento nell'economia mondiale*, in D. PARISI, C. ROTONDI (a cura di), *Francesco Vito. Attualità di un economista politico*, Milano, 2003
- GARCÍA VIZCAÍNO C., *Manual de derecho tributario*, Buenos Aires, 2022
- GENNUSO S., *Manuale di diritto doganale. Parte generale*, Roma, 1975
- GERBINO M., *Dumping*, in *Enciclopedia del diritto*, XIV, 1965
- GEREFFI G., *Global Value Chains in a Post-Washington Consensus World*, in *Review of International Political Economy*, Vol. 21(1), 2014
- GERMANÒ A., ROOK BASILE E., *Il diritto dei mercati dei prodotti agricoli nell'ordinamento internazionale*, Torino, 2010
- GHIA L., *International Business Law*, Milano, 2016
- GIANGRANDE G., *I tributi doganali*, in A. GIORDANO (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale*, Milano, 2020
- GIARDINA A., *Il mercato interno alla luce dell'Atto Unico*, in *Rivista di diritto europeo*, Vol. 31(2), 1991
- GILBERT M., *Storia politica dell'integrazione europea*, Roma e Bari, 2008
- GIOVINAZZO A., *Contrabbando doganale e reati in materia di accise*, Milano, 2020
- GLICK L.A., *Understanding the North American Free Trade Agreement: Legal and Business Consequences of NAFTA*, Alphen aan den Rijn, 2010
- GÖÇMEN I., *Revealing the Potential of the EU-Turkey Customs Union: Case C-65/16, Istanbul Lojistik, 19 October 2017, ECLI:EU: C:2017:770*, in *Legal Issues of Economic Integration*, Vol. 45(3), 2018
- GRADEVA K., MARTÍNEZ-ZARZOSO I., *Are Trade Preferences more Effective than Aid in Supporting Exports? Evidence from the "Everything But Arms" Preference Scheme*, in *The World Economy*, Vol. 39(8), 2016
- GRAMATICA P., *Economia e tecnica degli scambi internazionali*, Milano, 2002
- GRASSIA A., *Appunti di politica, legislazione, tecnica doganale*, Bologna, 1982
- GRAZIANO A.G., HANDLEY K., LIMÃO N., *Brexit Uncertainty and Trade Disintegration*, in *The Economic Journal*, Vol. 131(635), 2021
- GREBLO E., *L'Europa ordoliberal*, in *Filosofia politica*, Fasc. 1, 2019
- GRECO L., *Capitalismo e sviluppo nelle catene globali del valore*, Roma, 2021

- GREGORI M., *The Free Port of Trieste: An Analysis of the Current Legal Framework*, in M. MUSI (a cura di), *Port, Maritime and Transport Law between Legacies of the Past and Modernization*, Bologna, 2018
- GSTÖHL S., PHINNEMORE D., *The future EU-UK Partnership: A Historical Institutional Perspective*, in *Journal of European Integration*, Vol. 43(1), 2021
- GUERRIERI P., PADOAN P.C. (a cura di), *Libero scambio, protezionismo e concorrenza internazionale*, Bologna, 1988
- HANCOCK K.J., *Uniting the Germans: Prussia and the Zollverein*, in K.J. HANCOCK (a cura di), *Regional Integration. Choosing Plutocracy*, New York, 2009
- HARBOUL N., LONE S., WELTEVREDEN J.W.J., *2021 European E-commerce Report*, Amsterdam e Bruxelles, 2021
- HARVEY C., *The Irish Border*, in F. FABBRINI (a cura di), *The Law & Politics of Brexit: The Withdrawal Agreement*, Vol. II, Oxford, 2020
- HARVEY C., *The 1998 Agreement. Context and Status*, in C. MCCRUDDEN (a cura di), *The Law and Practice of the Ireland-Northern Ireland Protocol*, Cambridge, 2022
- HAYWARD K., *The New Trading 'Relationship' between Great Britain and Northern Ireland: Why, What and How*, in *The Political Quarterly*, Vol. 92(2), 2021
- HEIJMANN F., RUKANOVA B., TAN Y-H., VEENSTRA A., *The Changing Role of Customs: Customs Aligning with Supply Chain and Information Management*, in *World Customs Journal*, Vol. 14(2), 2020
- HENDERSON W.O., *The Zollverein*, Cambridge, 1939
- HERRERA OROZCO C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: Nacimiento de la deuda aduanera*, Vallirana, 2016
- HOEKMAN B., INAMA S., *Harmonization of Rules of Origin: An Agenda for Plurilateral Cooperation?*, in *East Asian Economic Review*, Vol. 22(1), 2018
- HU X., WATKINS D., *The evolution of Trade Relationships between China and the EU since the 1980s*, in *European Business Review*, Vol. 99(3), 1999
- HUAMÁN SIALER M.A., SIFUENTES MINAYA H.C., *Autonomía del derecho aduanero*, in *Lex: Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias políticas de la Universidad Alas Peruanas*, Vol. 17(23), 2019
- HUBERTY M., KORTEWEG R., MATTELAER A., WILLERMAIN F., *Benelux: The Netherlands, Belgium and Luxembourg*, in T. OLIVER (a cura di), *Europe's Brexit: EU Perspectives on Britain's Vote to Leave*, Newcastle upon Tyne, 2018
- IANCHOVICHINA E., *Are Duty Drawbacks on Exports Worth the Hassle?*, in *Canadian Journal of Economics*, Vol. 40(3), 2007
- IANNUZZI L., MASSARI P., *Brexit & Dogana. Aspetti politici, doganali, fiscali*, Torino, 2022
- ITZCOVICH G., *Teorie e ideologie del diritto comunitario*, Torino, 2006
- JACOBS F.B., *The EU after Brexit: Institutional and Policy Implications*, Cham, 2018
- JAMES D., *Fichte's Social and Political Philosophy: Property and Virtue*, Cambridge, 2011
- JANNACCONE P., *Il dumping e la discriminazione dei prezzi*, in *La riforma sociale*, Vol. XXV(3), 1914
- JERZEWSKA A., *The Irish Sea Customs Border*, in C. MCCRUDDEN (a cura di), *The Law and Practice of the Ireland-Northern Ireland Protocol*, Cambridge, 2022

- KADDOUS C., *La coopération administrative dans l'Union européenne à l'exemple de la coopération douanière et fiscale*, in F. BELLANGER, T. TANQUEREL, *L'entraide administrative: journée de droit administratif 2004*, Ginevra, 2005
- KAUPA C., WEISS F., *European Union Internal Market Law*, Cambridge, 2014
- KLIP A.H., VERVAELE J.A.E., *Supranational Rules Governing Cooperation in Administrative and Criminal Matters*, in A.H. KLIP, J.A.E. VERVAELE (a cura di), *European Cooperation Between Tax, Customs and Judicial Authorities*, L'Aia, 2002
- KOHEN M.G., *Is the Internal Waters Regime Excluded from the United Nations Convention on the Law of the Sea?*, in L. DEL CASTILLO (a cura di), *Law of the Sea, from Grotius to the International Tribunal for the Law of the Sea: Liber Amicorum Judge Hugo Caminos*, Boston e Leiden, 2015
- KONDONASSIS A.J., MALLIARIS A.G., *NAFTA: Old and New Lessons from Theory and Practice with Economic Integration*, in *The North American Journal of Economics and Finance*, Vol. 7(1), 1996
- KORVING J.J.A.M., VAN DER HAVE J.C., *Brexit: The Direct and Indirect Effect of the EU-UK Trade and Cooperation Agreement*, in *Intertax*, Vol. 50(1), 2022
- KOWALCZYK C. (a cura di), *Economic Integration and International Trade*, Cheltenham, 1999
- KRUEGER A.O., *Free Trade Agreements versus Customs Unions*, in *Journal of Development Economics*, Vol. 54(1), 1997
- KRUGMAN P.R., MELITZ M.J., OBSTFELD M., *International Economics. Theory and Policy*, Harlow, 2015
- KUO L., YEH S., *Taiwan's Chip-Making Leadership: What Are the Implications?*, ISPI, 7 Giugno 2021
- LA FRANCESCA S., *La politica economica del fascismo*, Roma e Bari, 1972
- LA PERGOLA A., *Il giudice costituzionale italiano di fronte al primato e all'effetto diretto del diritto comunitario*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2003
- LAFFAN B., *The Finances of the European Union*, Londra, 1997
- LAROMA JEZZI P., *Integrazione negativa e fiscalità diretta. L'impatto delle libertà fondamentali sui sistemi tributari dell'Unione europea*, Pisa, 2012
- LATTANZI S., *Nello scenario post-Brexit il Tribunale offre dei chiarimenti in merito alla natura dell'accordo di recesso e delle decisioni ad esso relative*, in *Quaderni Aisdue*, n. 1, 2021
- LAVAGNA C., *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Rivista di diritto finanziario e di scienza delle finanze*, Vol. 20(1), 1961
- LAVERY S., SCHMID D., *European Integration and the New Global Disorder*, in *Journal of Common Market Studies*, Vol. 59(5), 2021
- LAY F., *L'Atto Unico Europeo*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 53(3), 1986
- LETIZIA L., *Il bilancio comunitario: ruolo e funzioni nella politica economico-finanziaria dell'Unione Europea*, Napoli, 2005
- LIGUSTRO A., PICONE P., *Diritto dell'Organizzazione mondiale del commercio*, Padova, 2002
- LO NIGRO A., *Lo svolgimento del rapporto doganale*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013
- LOBELLO T., *La politica dell'immigrazione*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'ordinamento europeo. Le politiche dell'Unione*, Vol. III, Milano, 2008
- LOGOZZO M., *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 2, 2018

- LOGOZZO M., *Le accise: inquadramento sistematico, questioni aperte e adeguamento all'ordinamento europeo*, in G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, C. GLENDI (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Tomo I, Padova, 2019
- LOMBARDI L., *Manuale di tecnica doganale*, Milano, 2020
- LORENZMEIER S., PETROV R., VEDDER C. (a cura di), *EU External Relations Law: Shared Competences and Shared Values in Agreements Between the EU and Its Eastern Neighbourhood*, Cham, 2021
- LUO Y., *Anti-dumping in the WTO, the EU, and China*, Alphen aan den Rijn, 2010
- LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: le imposte si pagano quando qualcuno le impone*, Roma, 2017
- LUZZATTO R., *La diretta applicabilità del diritto comunitario*, Milano, 1980
- LYONS T., *EU Customs Law*, Oxford, 2018
- MACMAOLÁIN C., *Early Lessons from the EU/UK Brexit Negotiations: Implications for Ireland*, in *European Public Law*, Vol. 27(4), 2021
- MACRORY P.F.J., *The Anti-dumping Agreement*, in A.E. APPLETON, P.F.J. MACRORY, M.G. PLUMMER (a cura di), *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*, Vol. I, New York, 2005
- MAGALHÃES RAPOULA M., *As regras de origem e o mecanismo da acumulação no direito aduaneiro*, in T. CARVALHAIS PEREIRA (a cura di), *Direito aduaneiro. Coletânea de textos*, Lisboa, 2022
- MAGRI P., *The Emerging New Global (Dis)Order*, in *Outlines of Global Transformations: Politics, Economics, Law*, Vol. 12(3), 2019
- MAIANI F., *Unique, yet Archetypal Relations between the European Union and Andorra, Monaco and San Marino*, in S. GSTÖHL, D. PHINEMORE (a cura di), *The Proliferation of Privileged Partnerships between the European Union and Its Neighbours*, Abingdon e New York, 2019
- MAJOCCHI A., *Il completamento del mercato interno: effetti economici e problemi di armonizzazione fiscale*, in *Il Politico*, Vol. 53(4), 1988
- MAJOCCHI A., *L'armonizzazione europea in campo fiscale*, in *Il Politico*, Vol. 58(3), 1993
- MALTESE D., *Accordi di Osimo e Memorandum di Londra*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 45(1), 1978
- MANGIAMELI S., SAPUTELLI G., *Instaurazione del mercato interno e attuazione delle libertà fondamentali*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'ordinamento europeo. Le politiche dell'Unione*, Vol. III, Milano, 2008
- MARESCA M., *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1983
- MARIANI P., *Lasciare l'Europa: riflessioni giuridiche sul recesso nei giorni di Brexit*, Milano, 2018
- MARÍN F.F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in A. DI PIETRO, T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2014
- MARÍN F.F., *La cooperación administrativa entre los Estados miembros de la Unión Europea en aduanas e IVA*, in M. CAIANIELLO, A. DI PIETRO (a cura di), *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali. L'impatto dell'European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale*, Bari, 2016
- MARINOV E., *Economic Determinants of Regional Integration in Developing Counties*, in *International Journal of Business and Management*, Vol. III(3), 2015



- MAROTTA P., MARRELLA F. (a cura di), *Codice doganale dell'Unione Europea commentato*, Milano, 2019
- MARTINES F., *La politica commerciale comune*, in C. DI MAIO, R. TORINO (a cura di), *Diritto e politiche dell'Unione Europea*, Milano, 2020
- MARTINICO G., *Il diritto multilivello europeo*, in C. DI MAIO, R. TORINO (a cura di), *Diritto e politiche dell'Unione Europea*, Milano, 2020
- MARTINICO G., WU X. (a cura di), *A Legal Analysis of the Belt and Road Initiative: Towards a New Silk Road?*, Cham, 2020
- MATHIS J., *The Southern African Custom Union (SACU): Regional Cooperation Framework on Competition Policy and Unfair Trade Practices*, UNCTAD, Ginevra e New York, 2005
- MATTERA RICIGLIANO A., *Il mercato unico europeo. Norme e funzionamento*, Torino, 1990
- MAULL H.W., *Global Disorder*, in *Uluslararası İlişkiler - International Relations*, Vol. 16(63), 2019
- MAZZEI J., *I problemi della politica doganale coloniale nel dopo guerra*, in *Rivista internazionale di scienze sociali e discipline ausiliarie*, Vol. 2(3/4), 1931
- MCCARTHY C., *The Southern African Customs Union in Transition*, in *African Affairs*, Vol. 102(409), 2003
- MELCHIONI M.G., *Alle origini dell'Atto Unico Europeo*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 75(1), 2008
- MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019
- MENGOZZI P., MORVIDUCCI C., *Istituzioni di diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2018
- MENON A., WAGER A., *Taking Back Control: Sovereignty as Strategy in Brexit Politics*, in *Territory, Politics, Governance*, Vol. 8(2), 2020
- MERCURIO V., *Dogana ed imposte doganali*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Vol. III, Milano, 2006
- MERCURIO V., *Lezioni di diritto doganale tributario*, Bologna, 2021
- MERKX M., *New VAT Rules for E-Commerce: The Final Countdown Has Begun*, in *EC Tax Review*, Vol. 29(4), 2020
- MICCINESI M., *Diritto doganale e delle accise secondo i principi costituzionali*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013
- MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009
- MICHETTI M., *La libera circolazione delle merci*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'ordinamento europeo. Le politiche dell'Unione*, Vol. III, Milano, 2008
- MILANO E., *The Main International Law Issues Arising in the Aftermath of World War II*, in G. BARTOLINI (a cura di), *A History of International Law in Italy*, Oxford, 2020
- MILONE L.M., *Protezionismo e obiettivi di politica industriale nel pensiero di Keynes*, in *Moneta e credito*, Vol. 47(187), 1994
- MONTI A., *Per un'analisi critica della natura giuridica delle criptovalute*, in *Ragion pratica*, n. 2, 2018
- MONTINI D., *La legge doganale commentata, Titolo XI (Dei reati doganali)*, Milano, 1940

- MORTELMANS K.J.M., *The Functioning of the Internal Market: The Freedoms*, in P.J.G. KAPTEYN, A.M. McDONNELL, K.J.M. MORTELMANS, C.W.A. TIMMERMANS (a cura di), *The Law of the European Union and the European Communities*, Alphen aan den Rijn, 2008
- MOSCHETTA T.M., *Il ravvicinamento delle normative nazionali per il mercato interno*, Bari, 2018
- MÜLLER-GRAFF P.-C., *Free Movement of Goods*, in C. BAUDENBACHER (a cura di), *The Handbook of EEA Law*, Cham, 2016
- MUNERATI D., *L'imposta sul dazio-consumo*, in *Rivista internazionale di scienze sociali e discipline ausiliarie*, Vol. 39(154), 1905
- MUNTSCHICK J., *The Southern African Development Community (SADC) and the European Union (EU): Regionalism and External Influence*, Cham, 2018
- MURATORI A., *Commentario al testo unico doganale*, Padova, 1993
- MURRAY K., WAN H., *An Elementary Proposition Concerning the Formation of Customs Unions*, in *Journal of International Economics*, Vol. 6, 1976
- NAKHIMOVSKY I., *The Closed Commercial State: Perpetual Peace and Commercial Society from Rousseau to Fichte*, Princeton, 2011
- NAS Ç., *Turkey-EU Customs Union: Its Modernization and Potential for Turkey-EU Relations*, in *Insight Turkey*, Vol. 20(3), 2018
- NASCIMBENE B. (a cura di), *Costa/Enel: Corte costituzionale e Corte di giustizia a confronto, cinquant'anni dopo*, Milano, 2015
- NASCIMBENE B., *Unione Europea. Trattati*, Torino, 2020
- NDONGA D., *Single Windows and Trade Facilitation: A Tool for Development*, Alphen aan den Rijn, 2015
- NELSON D.R., VANDENBUSSCHE H. (a cura di), *The WTO and Anti-Dumping*, Vol. I, Cheltenham, 2005
- NICALI A., *Storia delle dogane. Profili storici della politica doganale italiana*, Roma, 1997
- NORMAN G. (a cura di), *The Economics of Price Discrimination*, Cheltenham, 1999
- NUCERA V., *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010
- OGGIANU S., PICOZZA E., *Politiche dell'Unione Europea e diritto dell'economia*, Torino, 2013
- OLIVER P., ROTH W.-H., *The Internal Market and the Four Freedoms*, in *Common Market Law Review*, 2004
- OLIVI B., SANTANIELLO R., *Storia dell'integrazione europea. Dalla guerra fredda ai giorni nostri*, Bologna, 2015
- OLOWSKA M., SCHUCH J., *Mutual Assistance Procedure and Domestic Law*, in M. LANG, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER (a cura di), *Tax Treaties and Procedural Law*, Amsterdam, 2020
- OMI K., "Extraterritoriality" of Free Zones: *The Necessity for Enhanced Customs Involvement*, WCO Research Paper No. 47, Bruxelles, 2019
- ONIDA V., "Armonia tra diversi" e problemi aperti. *La giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra ordinamento interno e ordinamento comunitario*, in *Quaderni costituzionali*, Vol. XXII(3), 2002
- ORSELLO G.P., *Ordinamento comunitario e Unione Europea*, Milano, 2006

- ORTOLEVA M.G., *Il futuro dell'IVA e l'annosa questione delle frodi connesse al regime degli scambi intraunionali*, in *Papers di diritto europeo*, n. 2, 2021
- OSSA R., *Trade Wars and Trade Talks with Data*, in *American Economic Review*, Vol. 104(12), 2014
- OVÁDEK M., WILLEMYNS I., *International Law of Customs Unions: Conceptual Variety, Legal Ambiguity and Diverse Practice*, in *European Journal of International Law*, Vol. 30(2), 2019
- ÖBERG M-L., *Internal Market Acquis as a Tool in EU External Relations: From Integration to Disintegration*, in *Legal Issues of Economic Integration*, Vol. 47(2), 2020
- ÖZER Y., *External Differentiated Integration between Turkey and the European Union: The Customs Union and its Revision*, in *Turkish Studies*, Vol. 21(3), 2020
- PACE E., *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione. I monopoli fiscali e le imposte doganali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Vol. IV, Padova, 1994
- PADOA SCHIOPPA T., *Trajectories Towards the Euro and the Role of ERM II*, in *International Finance*, Vol. 6(1), 2003
- PADOVANI F., *I tributi doganali*, in P. RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009
- PADOVANI F., *L'imposta sul valore aggiunto*, in L. CASTALDI, G. FRANSONI, P. RUSSO (a cura di), *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016
- PALMAS F., *Turchia, Russia e sicurezza energetica europea*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 75(1), 2008
- PAONE P., *Primato del diritto comunitario e disapplicazione del diritto degli Stati membri*, in *Rivista di diritto internazionale*, Vol. 61(3), 1978
- PARAMITHIOTTI G., *Il Libro Bianco di Delors per la crescita economica, la competitività e l'occupazione in Europa*, in *Il Politico*, Vol. 60(2), 1995
- PARDO CARRERO G., *Razón de ser del derecho aduanero*, in G. PARDO CARRERO (a cura di), *El derecho aduanero en el siglo XXI*, Bogotá, 2009
- PARLATO A., *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Vol. II, Padova, 1994
- PARRAVICINI G., *Dazi generali ad valorem all'importazione e all'esportazione: della loro simmetria con riferimento anche ad altre imposte*, in *Giornale degli economisti e annali di economia*, n. 11-12, 1953
- PASCA E., SORRENTINO B., *Le accise. Prodotti energetici ed elettricità: normativa nazionale e comunitaria*, Milano, 2008
- PEERS S., *So Close, yet so Far: The EU/UK Trade and Cooperation Agreement*, in *Common Market Law Review*, Vol. 59(1), 2022
- PELACHÁ ZOZAYA F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*, Madrid, 2009
- PENNETTA P., *Unione doganale*, in *Enciclopedia del Diritto*, Agg. V, Milano, 2001
- PERRONE L., *Dazio e dogana*, in *Enciclopedia italiana*, App. IV, Roma, 1978
- PESCATORE P., *The Doctrine of "Direct Effect": An Infant Disease of Community Law*, in *European Law Review*, Vol. 8, 1983
- PESENTI A., *I soggetti passivi della obbligazione doganale*, Padova, 1934

- PEZZINGA A., *La legge doganale. Commentata per articolo. DPR. 23 Gennaio 1973, n. 43 corredato di relazione illustrativa, istruzioni ministeriali, regolamento, decreti, circolari e giurisprudenza*, Milano, 1985
- PHINNEMORE D., *UK Withdrawal from EU. The Quest for Cake*, in S. GSTÖHL, D. PHINNEMORE (a cura di), *The Proliferation of Privileged Partnerships between the European Union and Its Neighbours*, Abingdon e New York, 2019
- PIERRO M., *La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 2, 2020
- PIGOU A.C., *Monopoly and Consumers' Surplus*, in *Economic Journal*, Vol. 14(55), 1904
- PIGOU A.C., *The Economics of Welfare*, Londra, 1920
- PIRI A., *Le accise*, in G. TINELLI (a cura di), *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, Milano, 2018
- PIRIM C.Z., *The EU-Turkey Customs Union: From a Transitional to a Definitive Framework?*, in *Legal Issues of Economic Integration*, Vol. 42(1), 2015
- PISCITELLI L., *Punti franchi*, in *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XXXVII, Milano, 1988
- PISHCHIKOVA K., *Facing a Fragmented Neighbourhood: The EU and Six Eastern Partnership Countries*, in S. GIUSTI, I. MIRKINA (a cura di), *The EU in a Trans-European Space: External Relations across Europe, Asia and the Middle East*, Cham, 2019
- PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2019
- PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020
- PITTALUGA F.F., *Manuale del valore in dogana*, Canterano, 2020
- PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la Direttiva 2011/16 in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2, 2012
- PLOECKL F., *The Zollverein and the Sequence of a Customs Union*, in *Australian Economic History Review*, Vol. 55(3), 2015
- PLOECKL F., *A Novel Institution: the Zollverein and the Origins of the Customs Union*, in *Journal of Institutional Economics*, Vol. 17(2), 2021
- POCAR F., *Mercato interno ed Atto Unico Europeo*, in M.V. VALENTI (a cura di), *Integrazione europea e promozione dei diritti umani*, Vol. I, Perugia, 1997
- POLI S., *La politica europea di vicinato e la sua evoluzione nei rapporti tra l'Unione e gli Stati del partenariato orientale*, in *Studi sull'integrazione europea*, n. 3, 2019
- POLLARI N., *Il sistema delle accise*, in R. BARBERIO, N. POLLARI, R. POLLARI (a cura di), *Profili sostanziali delle accise*, Canterano, 2017
- POSSEN F.H., *Case 15/81*, in *Common Market Law Review*, Vol. 20(2), 1983
- PRETE L., SBOLCI L., *La libera circolazione delle merci*, in R. MASTROIANNI, G. STROZZI (a cura di), *Diritto dell'Unione Europea. Parte speciale*, Torino, 2021
- PROCOPIO M., *Il sistema tributario italiano. Parte generale*, Tomo I, Milano, 2018
- PRODI G., *Dumping*, in *Dizionario di economia e finanza Treccani*, Roma, 2012
- PURI P., *I soggetti passivi nella disciplina dei dazi doganali*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013

- PUTATURO DONATI M.G., *Le accise*, in D. CHINDEMI (a cura di), *Diritto tributario giurisprudenziale*, Milano, 2021
- QUADRI S., *L'armonizzazione fiscale europea*, Torino, 2003
- RAFFAELE F., *La libera circolazione delle merci*, in C. DI MAIO, R. TORINO (a cura di), *Diritto e politiche dell'Unione Europea*, Milano, 2020
- RASIAH R., SHAHRIVAR R.B., YAP X.-S., *Institutional Support, Innovation Capabilities and Exports: Evidence from the Semiconductor Industry in Taiwan*, in *Technological Forecasting and Social Change*, Vol. 109, 2016
- REUVID J., SHERLOCK J., *International Trade*, Londra, 2011
- RIJO J., *La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia aduanera*, in S. IBAÑEZ MARSILLA, G. PARDO CARRERO, F.M. YEBRA (a cura di), *Derecho aduanero*, Tomo II, Bogotá, 2020
- RIJO J., *Customs Law in the European Union: Legal, Doctrinal and Jurisprudential Framework*, Alphen aan den Rijn, 2021
- RIVOSECCHI G., *Autonomia finanziaria e procedure di bilancio della Comunità europea*, in M.P. CHITI E G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte generale*, Tomo II, Milano, 2007
- ROBINSON J., *The Economics of Imperfect Competition*, Londra, 1969
- ROHDE PONCE A., *Derecho aduanero mexicano. Fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*, Tomo I, Città del Messico, 2021
- ROSAMOND B., *European Integration and the Politics of Economic Ideas: Economics, Economists and Market Contestation in the Brexit Debate*, in *Journal of Common Market Studies*, Vol. 58(5), 2020
- ROUQUIÉ A., *L'America latina. Introduzione all'Estremo Occidente*, Milano, 2000 [titolo originale: ROUQUIÉ A., *Amérique latine. Introduction à l'Extrême-Occident*, Parigi, 1998]
- RUOTOLO G.M., *Gli accordi commerciali di ultima generazione dell'Unione Europea e i loro rapporti col sistema multilaterale degli scambi*, in *Studi sull'integrazione europea*, n. 2-3, 2016
- SABINA R., *Origem não-preferencial e medidas de política comercial não preferenciais*, in T. CARVALHAIS PEREIRA (a cura di), *Direito aduaneiro. Coletânea de textos*, Lisbona, 2022
- SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario e dell'ordinamento fiscale europeo*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016
- SALVATICI L., *Gli accordi commerciali e l'Italia: il caso del CETA*, Roma, 2019
- SALVATORE D., *Economia internazionale*, Roma, 1996 [titolo originale: SALVATORE D., *International Economics*, New York, 1993]
- SANDULLI A., *Il ruolo del diritto in Europa. L'integrazione europea dalla prospettiva del diritto amministrativo*, Milano, 2018
- SANGUINETI V., *Unione Europea e Turchia: Europeismo anatolico o panturanismo riformista?*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 61(2), 1994
- SANTA MARIA A., *Cina: regole internazionali e dumping sociale e monetario*, in *Diritto del commercio internazionale*, Vol. 17(4), 2003
- SANTA MARIA A., *Diritto commerciale europeo*, Milano, 2008
- SANTACROCE B., *Dogane 2014*, Milano, 2014
- SANTACROCE B., *IVA europea e imposta nazionale*, in B. SANTACROCE (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto 2021*, Milano, 2021

- SANTACROCE B., SBANDI E., *L'origine doganale, il sistema delle preferenze generalizzate (SPG) e le nuove certificazioni IVO*, in *Corriere tributario*, n. 26, 2013
- SANTACROCE B., SBANDI E., *Dogane ed effetto Brexit: prospettive di pianificazione e questioni aperte*, in *Corriere tributario*, n. 37, 2016
- SANTAMARIA B., *Diritto tributario. Parte speciale: fiscalità nazionale e internazionale*, Milano, 2009
- SAPIR A., *European Integration at the Crossroads: A Review Essay on the 50th Anniversary of Bela Balassa's Theory of Economic Integration*, in *Journal of Economic Literature*, Vol. 49(4), 2011
- SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Milano, 2017
- SAPONARO F., *Il "funzionalismo" e l'integrazione europea in materia tributaria*, in *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito*, Vol. 11(2), 2019
- SAPONARO F., *L'accertamento dei tributi doganali: nuovi criteri di selezione dei controlli, confronti e tendenze evolutive*, in *Revista Brasileira de Direito*, Vol. 16(1), 2020
- SBANDI E., *La valorizzazione delle merci in dogana*, in S. MAYR, B. SANTACROCE, *Valore in dogana e transfer pricing*, Milanofiori Assago, 2014
- SCARAMELLINI G., *Strutture geografiche, popolamento e paesaggio nella montagna italiana*, in U. MATTANA, E. VARDANEGA (a cura di), *Montagne, dimore, segni dell'uomo. Rapporti in trasformazione. Atti della seconda giornata di studio sulle "terre alte" (Padova, 30 Novembre 2001)*, *Quaderni del dipartimento di geografia - Università di Padova*, n. 21, 2003
- SCARCELLA L., *Obbligazioni doganali pregresse all'entrata in vigore del CDU: i profili intertemporali al vaglio della Corte di Giustizia*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4, 2021
- SCHIAVOLIN R., *Accise*, in *Enciclopedia del diritto*, Agg. IV, Milano, 2000
- SCIANCELEPORE C., *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021
- SCIPPACERCOLA V., *L'obbligazione tributaria doganale: alla ricerca del soggetto passivo*, in *Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione*, 1988
- SCUFFI M., *Profili storici ed evoluzione del sistema doganale e delle accise*, in G. ALBENZIO, M. MICCINESI, M. SCUFFI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, 2013
- SCUFFI M., VISMARA F., *Il Codice doganale dell'Unione. Commento sistematico*, Milano, 2021
- Senato della Repubblica, *L'approvazione del nuovo quadro finanziario pluriennale 2021-2027*, Dossier europeo, n. 106, Dicembre 2020
- SHADIKHODJAEV S., *International Regulation of Free Zones: An Analysis of Multilateral Customs and Trade Rules*, in *World Trade Review*, Vol. 10(2), 2011
- SHADIKHODJAEV S., *Duty Drawback and Regional Trade Agreements: Foes or Friends?*, in *Journal of International Economic Law*, Vol. 16(3), 2013
- SHIUE C.H., *From Political Fragmentation towards a Customs Union: Border Effects of the German Zollverein, 1815 to 1855*, in *European Review of Economic History*, Vol. 9(2), 2005
- SILINGARDI S., *La disciplina delle misure di difesa commerciale*, in G. VENTURINI (a cura di), *L'Organizzazione Mondiale del Commercio*, Milano, 2015
- SIOTA ÁLVAREZ M., *Las zonas francas en la Unión Europea: de las zonas francas aduaneras a las zonas francas urbanas*, in *Crónica Tributaria*, Vol. 164(3), 2017

- SIRACUSA E., ZACCARONI G., *Regulation of Crypto Assets in the EU and in the Rest of the World: a Pluri-Focal Approach*, in *Il diritto dell'Unione Europea*, Fasc. 3-4, 2021
- SOPRANO R., *L'accordo antidumping nel diritto dell'Organizzazione mondiale del commercio*, Milano, 2013
- SPAGNESI E., *Il codice della navigazione. Una vicenda giuridica speciale*, Pisa, 2014
- SPALLETTI S., *Elementi di pensiero economico nello Stato commerciale chiuso di J.G. Fichte*, Working paper n. 49, Macerata, 2017
- STEINBERG WECHSLER F., *La economía política del proteccionismo*, in *Cuadernos de Economía*, Vol. 29, 2006
- STRASSER D., *The Finances of Europe: The budgetary and financial law of the European Communities*, Office of Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1992
- TAJOLI L., *Le guerre dei dazi: verso la fine della WTO?*, in A. COLOMBO, P. MAGRI (a cura di), *La fine di un mondo. La deriva dell'ordine liberale*, Rapporto ISPI 2019, Milano, 2019
- TANAKA Y., *The International Law of the Sea*, Cambridge, 2019
- TANNAM E., *The Future of British-Irish Relations and Brexit*, in F. FABBRINI (a cura di), *The Law & Politics of Brexit: The Withdrawal Agreement*, Vol. II, Oxford, 2020
- TERZI Ö., *The EU-Turkey Customs Union. Shortcomings and Prospects for Modernization*, in S. GSTÖHL, D. PHINNEMORE (a cura di), *The Proliferation of Privileged Partnerships between the European Union and Its Neighbours*, Abingdon e New York, 2019
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Vol. 2, Torino, 2019
- TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2020
- TIMMERMANS C.W.A., *The Genesis and Development of the European Communities and the European Union*, in P.J.G. KAPTEYN, A.M. MCDONNELL, K.J.M. MORTELMANS, C.W.A. TIMMERMANS (a cura di), *The Law of the European Union and the European Communities*, Alphen aan den Rijn, 2008
- TINELLI G., *L'imposta sul valore aggiunto*, in G. TINELLI (a cura di), *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, Milano, 2018
- TIZZANO A., *Cronache comunitarie: Appunti sul Trattato di Maastricht: struttura e natura dell'Unione Europea*, in *Il foro italiano*, Vol. 118(6), 1995
- TIZZANO A. (a cura di), *Trattati dell'Unione Europea*, Milano, 2014
- TONNARA P., *La prospettiva del diritto europeo. Le misure fiscali del TFUE*, in A. GIORDANO (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale*, Milano, 2020
- TRAMPUS F., *Limite di giurisdizione nel porto franco di Trieste*, in *Trasporti. Diritto, economia, politica*, n. 81, 2000
- TREBILCOCK M.J., *Advanced Introduction to International Trade Law*, Cheltenham, 2015
- TREVISAN R., *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*, San Paolo, 2018
- TRIGGIANI E., *Il trattamento della nazione più favorita*, Napoli, 1984
- TRIGGIANI E., *Spunti e riflessioni sull'Europa*, Bari, 2021
- TRIVELLIN M., *Rappresentanza indiretta nel regime dell'immissione in libera pratica: problematiche aperte sulla soggettività passiva in materia di dazi e di IVA all'importazione*, in *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 75(3), 2004
- TUMLIR J., *Protectionism: Trade Policy in Democratic Societies*, Washington DC, 1985

- UCKMAR V., *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale nell'Unione Europea*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, 1995
- UGOLINI L., *La natura dell'IVA all'importazione e la responsabilità dello spedizioniere*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, n. 1, 2020
- UN/CEFACT, *Recommendation and Guidelines on Establishing a Single Window to Enhance the Efficient Exchange of Information between Trade and Government*, Recommendation n. 33, Ginevra e New York, 2005
- UNCTAD, *Digital Economy Report*, New York, 2019
- VALVO A.L., *Istituzioni di diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2021
- VAN DEN BOSSCHE P., ZDOUC W., *The Law and Policy of the World Trade Organization*, Cambridge, 2013
- VAN DER LOO G., *The Institutional Framework of the Eastern Partnership Association Agreements and the Deep and Comprehensive Free Trade Areas*, in S. GSTÖHL, D. PHINNEMORE (a cura di), *The Proliferation of Privileged Partnerships between the European Union and Its Neighbours*, Abingdon e New York, 2019
- VANZ G., *L'imposta sul valore aggiunto negli scambi commerciali internazionali*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016
- VARESE E. (a cura di), *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, Torino, 2012
- VARSORI A., *Per un'interpretazione storica del processo di integrazione europea*, in *Ventesimo secolo*, Vol. 12(32), 2013
- VEDOVATO G., *Sullo Spazio Economico Europeo*, in *Rivista di studi politici internazionali*, Vol. 59(4), 1992
- VEGA MOCOROA I., *Il sistema delle risorse proprie nell'UE post- Brexit: un'occasione per la riforma*, in *Studi sull'integrazione europea*, n. 1, 2019
- VENEGONI A., *Le indagini OLAF e la circolazione della prova nei procedimenti in materia di IVA e dazi doganali*, in M. CAIANIELLO, A. DI PIETRO (a cura di), *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali. L'impatto dell'European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale*, Bari, 2016
- VENTRONE A., *L'amministrazione dello Stato Pontificio dal 1814 al 1870*, Roma, 1942
- VERMULST E., *The WTO Anti-Dumping Agreement: A Commentary*, Oxford, 2005
- VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017
- VILLANI U., *Una rilettura della sentenza Van Gend en Loos dopo cinquant'anni*, in *Studi sull'integrazione europea*, n. 2, 2013
- VILLANI U., *Istituzioni di diritto dell'Unione Europea*, Bari, 2020
- VINER J., *The Customs Union Issue*, New York, 1950
- VISMARA F., *Rilievi in tema di sussidiarietà e proporzionalità nella proposta di direttiva in materia di sanzioni doganali*, in *Il diritto dell'Unione Europea*, Fasc. 4, 2015
- VISMARA F., *Lineamenti di diritto doganale dell'Unione Europea*, Torino, 2016
- VISMARA F., *Corso di diritto doganale*, Torino, 2018
- VISMARA F., *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2020
- VOGEL L., *Droit antidumping depuis le règlement 2016-1036*, Parigi, 2016
- VOGEL L., *Antidumping Law*, Parigi, 2020



- WAGER A., *A Stable Equilibrium? Brexit, the Border and the Future of the UK-EU Relationship*, in *Journal of European Integration*, Vol. 44(4), 2022
- WALKER G.K., *Definitions for the Law of the Sea: Terms Not Defined by the 1982 Convention*, Boston e Leiden, 2012
- WALKER-LEIGH V., *The Generalized System of Preferences: Background to the Recent UNCTAD Agreement*, in *The World Today*, Vol. 27(1), 1971
- WALSH T., *European Union Customs Code*, Alphen aan den Rijn, 2015
- WCO, *WCO Customs Risk Management Compendium*, Vol. 1, Bruxelles, 2012
- WCO, *Harmonized System Nomenclature 2022*, Bruxelles, 2021
- WEATHERILL S., *Interpreting the Protocol*, in C. MCCRUDDEN (a cura di), *The Law and Practice of the Ireland-Northern Ireland Protocol*, Cambridge, 2022
- WELLS S., *The Developing Countries GATT and UNCTAD*, in *International Affairs*, Vol. 45(1), 1969
- WHITING M., *Sinn Féin and the IRA: From Revolution to Moderation*, Edimburgo, 2018
- WHITING S., *Mainstream Revolutionaries: Sinn Fein as a “Normal” Political Party*, in *Terrorism and Political Violence*, Vol. 28(3), 2016
- WILCHEN U., *Fondamenti della papirologia*, Bari, 2010 [titolo originale: L. MITTEIS, U. WILCHEN, *Grundzüge und Chrestomathie der Papyruskunde, Historischer Teil, Zweite Hälfte, Chrestomathie*, Vol. 1, Lipsia, 1912]
- WOLF S., *European Community Law*, Londra, 1999
- WOODS L., *Free Movement of Goods and Services within the European Community*, Farnham, 2004
- WPG, *Putting more Union in the European Customs. Ten Proposals to Make the EU Customs Union Fit for a Geopolitical Europe*, Bruxelles, Marzo 2022
- WRONKA J., *International Transport Development within the New Silk Road*, in *Ekonomiczne problem usług*, n. 128, 2017
- YEBRA F.M., *Esquemas de derecho aduanero*, Città del Messico, 2022
- ZAMFIR I., *New EU Scheme of Generalised Preferences*, European Parliamentary Research Service (EPRS), Gennaio 2022
- ZANARDI M., *Anti-dumping Law as a Collusive Device*, in *Canadian Journal of Economics*, Vol. 37(1), 2004
- ZATTI A., *Il finanziamento dell'Unione Europea e il sistema delle risorse*, Padova, 2002
- ZILLER J., *Advanced Introduction to European Union Law*, Cheltenham, 2020
- ZOPOLO A., *L'imposta sul valore aggiunto: primo passo verso l'armonizzazione fiscale nella CEE*, in *Il Politico*, Vol. 34(1), 1969

## SITI INTERNET

- Affari internazionali: <https://www.affarinternazionali.it>
- AFIP Argentina (Administración federal de ingresos públicos): <https://www.afip.gob.ar>
- Agencia tributaria de España: <http://www.agenciatributaria.es>
- Agenzia delle Dogane e dei Monopoli: <http://www.adm.gov.it>
- Agenzia delle Entrate: <https://www.agenziaentrate.gov.it>
- Altalex: <http://www.altalex.com>
- Associazione italiana commercio estero: <http://www.aicebiz.com>
- Banca Mondiale (World Bank): <http://www.worldbank.org>
- BBC: <http://news.bbc.co.uk>
- BCE, SEBC ed Eurosystema: <https://www.ecb.europa.eu>
- Biblioteca nazionale centrale di Firenze: <https://www.bncf.firenze.sbn.it>
- Biblioteca nazionale centrale di Roma: <http://www.bnrm.beniculturali.it>
- Bielefeld Academic Search Engine (BASE): <https://www.base-search.net>
- Cámara de comercio de España: <http://www.camara.es>
- Centre for Brexit Studies: <https://www.bcu.ac.uk/centre-for-brexit-studies>
- Chamber Customs (UK): <https://www.chambercustoms.co.uk>
- Commissione Europea (Dogane): [https://ec.europa.eu/info/policies/customs\\_it](https://ec.europa.eu/info/policies/customs_it)
- Commissione Europea (Taxation): [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_it](https://ec.europa.eu/taxation_customs/index_it)
- Consiglio nazionale degli spedizionieri doganali (CNSD): <http://www.cnsd.it>
- Corte dei Conti europea: <https://www.eca.europa.eu>
- Corte di Giustizia EFTA: <https://eftacourt.int>
- Corte di Giustizia della UE: <https://curia.europa.eu>
- De Jure (banche dati): <https://dejure.it>
- Dipartimento per le politiche europee (Presidenza del Consiglio dei Ministri): <https://www.politicheeuropee.gov.it>
- Direction générale des douanes et droits indirects: <https://www.douane.gouv.fr>
- Directory of Open Access Books (DOAB): <https://directory.doabooks.org>
- Diritto dell'Unione Europea (Giappichelli): <http://www.dirittounioneuropea.eu>
- Enciclopedia Treccani on line: <https://www.treccani.it/enciclopedia>
- European Parliamentary Research Service (EPRS): <https://epthinktank.eu>
- EU External Action: <https://eeas.europa.eu>
- Euronews: <https://it.euronews.com>
- Eurostat: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu>
- FDA (Food and Drug Administration - USA): <https://www.fda.gov>
- Financial Times: <http://www.ft.com>
- Gazzetta Ufficiale: <https://www.gazzettaufficiale.it>
- Gazzetta Ufficiale della UE: <https://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=it>
- Google Scholar: <https://scholar.google.com>
- H&M Revenue and Customs (UK Customs Authority): <https://customs.hmrc.gov.uk>
- ICC (International Chamber of Commerce): <http://www.iccwbo.org>
- ICC Italia: <http://www.iccitalia.org>
- ICE/ITA (Italian Trade Agency): <http://www.ice.gov.it>
- Il Sole 24 Ore: <http://www.ilsole24ore.com>
- Il tributario: <https://iltributario.it>
- IMF: <http://www.imf.org>
- Infocuria (Giurisprudenza della Corte di Giustizia UE): <http://curia.europa.eu>
- Internazionale: <https://www.internazionale.it>
- ISPI (Istituto per gli Studi di politica internazionale): <https://www.ispionline.it>
- Istat: <http://www.istat.it>
- Jstor: <http://www.jstor.org>

- Limes (on line): <https://www.limesonline.com>
- MEF: <https://www.mef.gov.it>
- Mercosur: <https://www.mercosur.int>
- MISE: <https://www.mise.gov.it>
- ONU: <https://www.un.org>
- Parlamento Europeo: <https://www.europarl.europa.eu>
- SACU: <https://www.sacu.int>
- SADC: <https://www.sadc.int>
- Senato della Repubblica: <https://www.senato.it>
- The Economist: <http://www.economist.com>
- The Journal of Commerce: <https://www.joc.com>
- UK Parliament (bills - progetti di legge): <https://bills.parliament.uk>
- UNCTAD: <https://unctad.org>
- UNECE: <https://unece.org>
- Unione Europea: <http://europa.eu>
- USMCA: <https://ustr.gov/usmca>
- WCO: <http://www.wcoomd.org>
- WTO: <http://www.wto.org>