

Fabrizio Vismara

Corso di diritto doganale

PARTE GENERALE E PARTE SPECIALE



SECONDA EDIZIONE AGGIORNATA E AMPLIATA



Giappichelli

PARTE GENERALE

CAPITOLO I

CENNI STORICI AL DIRITTO DOGANALE

Sommario: 1. Il diritto doganale nell'antichità: cenni. – 2. Medioevo ed evoluzione successiva. – 3. La normativa italiana. – Bibliografia.

1. *Il diritto doganale nell'antichità: cenni.*

L'indagine storica sulla nascita ed evoluzione del diritto doganale pre-suppone l'identificazione di alcuni concetti di riferimento e l'indicazione del metodo di lavoro. Il diritto doganale riflette una nozione che trova compiuta identificazione in tempi relativamente recenti. Si pensi, in particolare, a quanto indicato nel codice doganale dell'Unione, che circoscrive la materia doganale, in termini giuridici (ovvero la "normativa doganale"), al *corpus* legislativo costituito da regole, di fonte unionale, internazionale o nazionale, che disciplinano istituti, regimi, franchigie e, più in generale, dal trattamento delle merci che attraversano i confini dell'unione doganale. Astraendo da questa nozione di diritto positivo, si possono identificare i tratti caratteristici del diritto doganale nella sua inerenza ad una attività del sovrano territoriale relativa alla regolamentazione del passaggio delle merci, in un senso o nell'altro, attraverso le frontiere che delimitano la sfera sovrana. Da questa sintetica premessa si può muovere al fine di individuare le prime manifestazioni di regole che attengano a questo settore dello studio del diritto. *Premessa*

Al riguardo possono identificarsi prime manifestazioni di fenomeni di prelievo che presentano delle analogie con la moderna concezione del diritto doganale nell'organizzazione politica dell'antica Grecia che conosceva forme di tassazione sulle merci destinate al porto del Pireo (πεντηκοστή). Si trattava di una specie di prelievo denominata "pentecoste", tra l'altro gravante su tessuti e manufatti, oltre che sul bestiame. Nell'antica Roma, appare il termine "datium", inteso a probabilmente identificare un prelievo sul transito delle merci. Se ne hanno notizia, ad esempio, in età repubblicana e, in particolare, in alcune province romane. Costituiva inoltre un tributo che gravava anche sui beni importati il *vectigal*, che si atteggiava, pur nelle diversità delle fattispecie, come una forma di *Nell'antichità*

imposizione indiretta. Va altresì ricordato il *portorium* che consisteva in un sistema di riscossione di pedaggi, che operava sulle vie commerciali dell'epoca, dovuto sulle merci importate per via di terra o marittima o fluviale.

I pubblicani Rileva al riguardo la figura dei pubblicani che curavano l'esazione del dovuto. Risultano in proposito iscrizioni, ad esempio sulla via Salaria e sulla via Flaminia, che individuano il passaggio di linee daziarie. Regole doganali in età romana (cfr. il *Monumentum Ephesenum*) prevedevano che il pesce e i prodotti del mare venissero assoggettati a dazio insieme alle merci importate dall'estero.

2. Medioevo ed evoluzione successiva.

Il termine "dogana" Il termine "dogana", secondo una certa interpretazione, avrebbe un'origine araba e sarebbe legato alle modalità di riscossione dei diritti sulle merci. Si tratterebbe dell'uso già nei Paesi europei soggetti alla dominazione musulmana del termine *dīwān*, il cui significato era quello di registro o ufficio, ovvero luogo dove si riscuotono le gabelle. Si tratterebbe pertanto di una forma di *sineddoche*, laddove si indica, in luogo dell'ufficio o del soggetto preposto alla riscossione dei diritti, un oggetto (il libro dei conti) che ne costituisce una parte e peraltro quella di centrale rilevanza a fini contabili e di riscontro. Tale termine verrà quindi ad essere utilizzato nei paesi europei o occidentali soggetti a dominio musulmano e verrà ad assumere un utilizzo sempre più diffuso.

Il Medioevo Nel Medioevo la frammentazione degli ordinamenti e dei centri di potere si riflette nella molteplicità di tributi e prelievi che colpiscono il transito delle merci. In Italia, nell'età dei Comuni, forme di prelievo (*telonei*) vengono riscosse in occasione del transito delle merci, dell'ingresso nelle città, negli approdi ai porti. Il fenomeno è particolarmente evidente nelle città mercantili, tra le quali peraltro intervengono forme di accordi di commercio, volti a regolare il libero transito delle merci. Caratterizza l'anzidetta frammentazione la varietà, anche terminologica, per indicare forme di prelievo sulle merci, in alcuni casi attinenti agli scambi di merci nei mercati, in altri ai transiti delle merci.

Principati e monarchie Con l'affermarsi dei principati e delle monarchie nazionali la gestione dei sistemi doganali tende progressivamente ad essere accentrata, pur mantenendosi i particolarismi locali. Assume altresì rilevanza l'uso del sistema doganale come forma di intervento del potere sovrano con finalità protezionistiche e per rafforzare la produzione locale. Si delinea altresì l'istituzione di tariffe doganali (cfr. la tariffa doganale austriaca nella seconda metà del diciottesimo secolo). La tendenza che si manifesta nel diciannovesimo secolo è quella della soppressione delle dogane interne e

l'applicazione di tariffe nazionali, anche con finalità protezionistiche e ciò in concomitanza con lo sviluppo industriale e delle reti di trasporto (ferroviario e marittimo). Va ricordata altresì la costituzione in Germania dello Zollverein (1834), che rappresentava una forma di unione doganale. In Francia venne approvata nel 1881 una nuova tariffa doganale generale.

In Italia la tariffa sarda, a seguito della creazione nel 1861 dello Stato italiano unitario, venne estesa a tutte le provincie del Regno, con approvazione del relativo regolamento doganale. Una tariffa doganale, con accenti protezionistici, entrò in vigore nel 1878 (cfr. l. 30 maggio 1878, n. 4390, sulla tariffa generale dei dazi doganali d'importazione e di esportazione), cui seguì, dal gennaio 1888, la nuova tariffa doganale: tale tariffa stabilì un significativo aumento dei dazi sul grano e sullo zucchero, introducendo inoltre dazi a protezione dell'industria chimica e siderurgica. Va considerato come le conseguenze della prima Guerra Mondiale portarono anche ad un accentuarsi dei fenomeni protezionistici sul piano doganale. Successivamente, nel 1921, venne adottato R.D.L. 9 giugno 1921 n. 806, che approva la nuova tariffa generale dei dazi doganali.

Il fenomeno del protezionismo a livello doganale caratterizzò le politiche di diversi Stati europei nel diciannovesimo secolo: la finalità era quella di proteggere sia le produzioni industriali, sia le produzioni agricole. Si possono in proposito ricordare nel 1879 la tariffa adottata dalla Germania a protezione di cereali e minerali ferrosi, cui seguì nel 1887 un'ulteriore tariffa protettiva sui prodotti agricoli; la tariffa adottata nel 1881 dalla Francia a protezione dei prodotti industriali. In Russia una tariffa di protezione sui prodotti industriali venne introdotta nel 1891.

A livello internazionale, tra i tentativi di regolare la riduzione delle barriere commerciali, va ricordata la conclusione di trattati di commercio nonché di accordi finalizzati alla rimozione degli ostacoli relativi alla circolazione delle merci. Può ricordarsi a questo riguardo la Convenzione di Barcellona del 1921 relativa ai divieti di transito delle merci, nel cui preambolo si riconosce l'importanza di regolare il diritto di libero transito come uno dei mezzi migliori di sviluppare la cooperazione tra gli Stati, senza pregiudizio dei loro diritti di sovranità o d'autorità sulle vie usate per il transito. Quanto alle forme di integrazione tra Stati aventi rilevanza sul piano doganale, può ricordarsi l'accordo del 1930, tra Norvegia, Svezia, Danimarca, Olanda e Belgio, relativo alla materia doganale, che disciplinava forme di cooperazione e coordinamento da attivare tra gli Stati parti prima di aumentare i dazi doganali nei confronti di uno Stato firmatario.

3. *La normativa italiana.*

La legge doganale del 1896

La legge doganale di cui al regio decreto n. 20 del 26 gennaio 1896, conteneva una parte generale (Titolo I, confini, dichiarazione, ecc.), una parte sugli arrivi e manifesti (Titolo II), una relativa all'importazione (Titolo III), alla spedizione delle merci da una dogana all'altra e al transito (Titolo IV), al deposito e riesportazione (Titolo V), all'esportazione (Titolo VI), al cabotaggio e circolazione (Titolo VII), alla vigilanza (Titolo VIII), alle contravvenzioni e contrabbando (Titolo IX), alle importazioni ed esportazioni temporanee (Titolo X), e previsioni finali (Titolo XI). Ad esso era correlato il regio decreto 13 febbraio 1896, n. 65, che approva il regolamento per l'esecuzione del testo unico delle leggi doganali.

La legge doganale del 1940

Successivamente, la materia è stata disciplinata dalla legge doganale 25 settembre 1940, n. 1424 e relativo regolamento di attuazione. Tale legge ha una struttura organica simile a quella del regio decreto del 1896, muovendo da previsioni di carattere generale e definitorio, agli arrivi, disciplinando quindi l'importazione, la spedizione delle merci tra dogane e transito, il deposito, l'esportazione, il cabotaggio e la circolazione, le zone di vigilanza, i reati doganali.

Il TULD

La legge del 1940 è stata a sua volta sostituita dal decreto del presidente della repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, contenente l'approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (TULD). Il TULD è stato emanato in base alla l. 23 gennaio 1968, n. 29, relativa alla concessione di delega legislativa per la modifica e l'aggiornamento delle disposizioni legislative in materia doganale.

Costituzione e dazi interni

A livello primario, l'art. 120, primo comma, della Costituzione repubblicana, come risultante dalla sostituzione del precedente testo operata dall'art. 6 della legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3, prevede che la Regione non possa istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni, né limitare l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale. Trattasi di previsione che pone limiti esclusivamente alla potestà legislativa delle Regioni, sicché essa non è suscettibile di estensione analogica che la renda applicabile ai provvedimenti in materia tributaria di competenza dei Comuni (cfr. Corte cost. n. 15/1964).

Bibliografia.

Si veda NICALI, *Storia delle dogane Profili storici della politica doganale italiana*, edizione curata ed aggiornata da Giuseppe Favale, Roma, 2005, anche reperibile sub https://www.adm.gov.it/portale/documents/20182/521330/storiadogane_

17febb2011.pdf/0ae572f3-20f8-40ab-8fb6-bdb94fc54cca. Sul protezionismo italiano nella seconda metà dell'ottocento cfr. CASTRONOVO, *Storia economica d'Italia*, Torino, 2006, p. 59 s. Si veda altresì BANTI, *L'età contemporanea*, Bari, 2009, p. 396 ss. Per ulteriori riferimenti cfr. SCUFFI, *Evoluzione storica*, in SCUFFI, VISMARA, *Il Codice doganale dell'Unione. Commentario sistematico*, Milano, 2021, p. 3 ss. nonché, per una evoluzione recente degli accordi in materia doganale, BELLANTE, *Il sistema doganale*, 2^a ed., Torino, 2023, p. 12 ss. Si vedano altresì PURPURA, *Il geografo Artemidoro e la dogana dell'Asia*, in *Per il 70. compleanno di Pierpaolo Zamorani*, Milano, 2009, p. 357 ss.; MEROLA, *Il Monumentum Ephesenum e l'organizzazione territoriale delle regioni asiatiche*, in *Mélanges de l'École française de Rome. Antiquité*, tome 108, n. 1, 1996, pp. 2263-2297; ZACCARIA, *Dall' "Aquileiense portorium" al "publicum portorii Illyrici": revisione e aggiornamento della documentazione epigrafica*, *Atti del I Convegno Internazionale* (Ferrara-Cento, 15-17 ottobre 2009), a cura di L. Zerbini, Soveria Mannelli (CZ) 2010, p. 53 ss.; GOMMELLI, *Breve storia delle barriere agli scambi in Italia*, in Banca d'Italia, *Quaderni di Storia Economica*, n. 46, Roma, 2020. Nella letteratura non recente cfr. CAGNAT, *Étude historique sur les Impôt Indirects chez les Romains jusq'aux invasions des barbares*, Parigi, 1882. Più in generale cfr. GAROFALO (a cura di), *Scopi e metodi della storia del diritto e formazione del giurista europeo*, Napoli, 2008.

CAPITOLO II

DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA E DIRITTO DOGANALE

Sommario: 1. L'unione doganale e il mercato interno. – 2. Normativa doganale e competenza dell'UE. – 3. I regolamenti UE in materia doganale. – Bibliografia.

1. *L'unione doganale e il mercato interno.*

L'Unione europea è fondata su un'unione doganale tra gli Stati membri. Essa si estende al complesso degli scambi di merci. L'unione doganale comporta il divieto, fra gli Stati membri di istituire dazi doganali e qualsiasi taxa di effetto equivalente. Inoltre essa comporta l'adozione di una tariffa doganale comune nei rapporti tra gli Stati membri e i paesi terzi. Nell'ambito dell'unione doganale è prevista la cooperazione doganale tra gli Stati membri nonché tra essi e la Commissione, in forza dell'art. 33 TFUE. La nozione di Unione doganale risulta, a livello internazionale, dall'art. XXIV, comma 5, lett. a, dall'Accordo GATT, secondo cui nell'ambito di un'unione doganale i dazi doganali, stabiliti al momento dell'istituzione dell'unione o della conclusione d'un accordo provvisorio volto a costituirla, non siano, nell'insieme, in generale più elevati, rispetto al commercio con le Parti contraenti all'Accordo GATT che non partecipino a tali unioni o accordi, né le altre regolamentazioni commerciali siano più severe, di quanto non siano stati, nei territori che partecipano all'unione doganale, prima della istituzione di essa o della conclusione dell'accordo provvisorio.

*L'unione
doganale*

L'abolizione delle frontiere doganali consente la creazione di un mercato interno, cioè la libera circolazione tra Stati membri di merci, persone, servizi e capitali. Tra gli Stati membri dell'UE vige il divieto di restrizioni quantitative all'importazione ed esportazione fra essi ovvero misure di effetto equivalente. La Corte di giustizia ha evidenziato che l'importanza di questi divieti è tale che, onde evitare che siano elusi tramite accorgimenti doganali o fiscali, il Trattato ha inteso prevenire qualsiasi possibilità di sottrarsi alla sua applicazione (sentenza 14 dicembre 1962,

*Il mercato
interno*

cause riunite 2/62 e 3/62). La Corte ha inoltre precisato che la proibizione di introdurre nuovi dazi doganali, connessa al principio della libera circolazione delle merci, è una norma fondamentale e che, pertanto, qualsiasi eventuale eccezione, da interpretarsi del resto in senso restrittivo, dev'essere espressamente contemplata.

*Le tasse di
effetto
equivalente*

Qualsiasi onere pecuniario, ancorché minimo, imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisca le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera tra Stati membri costituisce una tassa d'effetto equivalente. Una tassa di effetto equivalente si distingue da un'imposizione interna generale per il fatto che la prima colpisce esclusivamente il prodotto che varca la frontiera in quanto tale, mentre la seconda colpisce al contempo prodotti importati, esportati e nazionali (cfr. Corte di giustizia, sentenza 21 settembre 2000, C-441/98 e C-442/98, *Michailidis*). Sono altresì oggetto di soppressione le barriere non tariffarie nei rapporti tra Stati membri dell'UE: esse includono le barriere fiscali e tecniche. Non sono quindi ammesse tra gli Stati membri quote, licenze all'importazione e contingentamenti. Più in generale, il divieto di dazi all'importazione o all'esportazione riguarda prodotti originari degli Stati membri e i prodotti provenienti da paesi terzi che si trovino in libera pratica negli Stati membri.

*Prodotti in
libera pratica*

I prodotti in libera pratica sono i prodotti che provengono da Stati terzi per i quali siano state adempiute nello Stato membro in cui sono considerati in libera pratica le formalità di importazione e la riscossione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente, purché non abbiano beneficiato di un ristorno totale o parziale di dazi e tasse. Gli Stati membri possono però introdurre divieti o restrizioni giustificati da ragioni di interesse generale, indicate all'articolo 36 TFUE – Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (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), a condizione che detti divieti o restrizioni non costituiscano un mezzo di discriminazione arbitraria o una restrizione dissimulata al commercio tra gli Stati membri. Nel mercato interno è inoltre vietata l'imposizione indiretta, a carico dei prodotti di altri Stati membri, in misura superiore all'imposizione gravante sui prodotti nazionali similari (art. 110 TFUE, primo comma), nonché le imposizioni di carattere protezionistico (art. 110 TFUE, secondo comma). È inoltre vietato il ristorno d'imposizioni interne in favore dei prodotti esportati che risulti superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente.

2. *Normativa doganale e competenza dell'UE.*

La nozione di normativa doganale è contenuta nell'art. 5, n. 2, del codice doganale, secondo cui con tale indicazione si intende il *corpus* legislativo costituito dal codice e le disposizioni integrative o di attuazione del medesimo adottate a livello dell'Unione o a livello nazionale, dalla tariffa doganale comune, dalla normativa relativa alla fissazione del regime unionale delle franchigie doganali e dagli accordi internazionali contenenti disposizioni doganali, nella misura in cui siano applicabili nell'Unione. L'art. 1 del regolamento (CE) 515/97 in materia di cooperazione amministrativa identifica come regolamentazione doganale l'insieme delle disposizioni a carattere comunitario e delle disposizioni adottate per l'applicazione della regolamentazione comunitaria cui sono soggetti l'importazione, l'esportazione, il transito ed il soggiorno delle merci oggetto di scambi tra gli Stati membri e i paesi terzi, nonché tra gli Stati membri per quanto riguarda le merci che non hanno lo status comunitario.

La normativa doganale

In materia di unione doganale vi è l'esclusiva competenza dell'Unione europea, come previsto dall'art. 3, paragrafo 1, TFUE. In tale ambito i dazi della tariffa doganale sono stabiliti dal Consiglio, su proposta della Commissione. Tale competenza esclusiva comprende il complesso degli scambi di merci tra l'Unione ed i Paesi terzi ed all'interno dell'Unione, la determinazione dei dazi e delle misure di politica commerciale, la tariffa doganale comune. Rientrano nella competenza degli Stati membri l'organizzazione degli uffici e delle procedure relative all'attuazione delle norme in materia doganale.

La competenza esclusiva dell'UE

3. *I regolamenti UE in materia doganale.*

Il codice doganale dell'Unione è il regolamento 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, che ha abrogato il regolamento 450/2008 ed è entrato in vigore il 30 ottobre 2013. Esso è applicabile a decorrere dall'1 maggio 2016. Sino a tale data è stato applicabile il regolamento 2913/1992 contenente il codice doganale comunitario. Il codice doganale è stato emanato in forza dell'art. 33 TFUE che riguarda la cooperazione in materia doganale, dell'art.114 TFUE, che attiene al riavvicinamento delle legislazioni degli Stati membri, e dell'art. 207 TFUE, relativo alla politica commerciale comune, in particolare per quanto 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

Il codice doganale

nei casi di dumping e di sovvenzioni. Il codice doganale di cui al regolamento 952/2013 è stato successivamente modificato (reg. UE 2016/2339, 2019/474, 2019/632) e, da ultimo, mediante regolamento (UE) 2022/2399 del Parlamento europeo e del Consiglio del 23 novembre 2022 che istituisce l'ambiente dello sportello unico dell'Unione europea per le dogane.

*Il regolamento
delegato e il
regolamento
delegato
transitorio*

Il codice doganale dell'Unione è completato dal regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015 (*GUUE*, del 29 dicembre 2015, L 343, p. 1 ss.). Il regolamento delegato, ai sensi dell'art. 290 TFUE, è un atto non legislativo di portata generale, fondato su atto legislativo di delega, la cui funzione è quella di integrare o modificare, nei limiti prefissati in termini di obiettivi, contenuto e portata, elementi non essenziali dell'atto legislativo. Nel considerando n. 58 del codice doganale si precisa che le "norme generali che integrano il codice sono strettamente correlate fra loro; esse non possono essere separate a causa della natura interconnessa del loro oggetto e al tempo stesso contengono norme orizzontali che si applicano a diversi regimi doganali. Al fine di garantire la coerenza giuridica è quindi opportuno raggrupparle in un unico regolamento". La delega legislativa di cui al codice doganale dell'Unione, è contenuta nel suo art. 284, prevedendosi la possibilità di tacita proroga della delega e la possibilità di revoca della delega da parte del Parlamento europeo e del Consiglio. Il regolamento delegato (UE) 2015/2446 è stato successivamente modificato (reg. UE 2016/341, 2016/651, 2018/1063, 2018/1118, 2019/841, 2019/1143, 2020/887, 2020/2191, 2021/234) e, da ultimo, mediante regolamento (UE) 2021/1934 della Commissione che modifica il regolamento delegato (UE) 2015/2446 per quanto riguarda talune disposizioni relative all'origine delle merci. Il regolamento delegato è completato dalle disposizioni transitorie contenute nel regolamento (UE) 2016/341 della Commissione del 17 dicembre 2015 (regolamento delegato transitorio, in *GUUE*, 15 marzo 2016, L 69, p. 1 ss.). Trattasi di regolamento che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda le norme transitorie relative a talune disposizioni del codice doganale dell'Unione nei casi in cui i sistemi elettronici non sono ancora operativi e che modifica il regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione. Il programma di lavoro relativo allo sviluppo e utilizzazione dei sistemi elettronici per lo scambio di informazioni già contenuto nella decisione di esecuzione della Commissione dell'11 aprile 2016, n. 578, sostituita dalla decisione di esecuzione (UE) 2019/2151 della Commissione del 13 dicembre 2019 che stabilisce il programma di lavoro relativo allo sviluppo e all'utilizzazione dei sistemi elettronici previsti dal codice doganale dell'Unione. Il regolamento delegato transitorio è stato di seguito modificato mediante i regolamenti delegati (UE) 2016/698, 2020/877 e 2021/234, quest'ulti-

mo per quanto riguarda i codici da utilizzare in determinati formulari.

Va rilevato che il 17 maggio 2023 è stata presentata dalla Commissione una proposta di nuovo codice doganale, destinato a sostituire quello attualmente in vigore. Tale proposta prende le mosse dalla constatazione della elevata quantità di compiti affidati alle autorità doganali nazionali cui è legata la necessità di un adeguamento normativo, nonché dall'esigenza di coerenza tra normativa doganale e altri sistemi normativi (in particolare, l'IVA) e dalle priorità costituite dalla protezione dell'ambiente e dalla digitalizzazione dei dati in ambito doganale. Pur mantenendo una struttura simile a quella del vigente codice doganale, nella proposta di nuovo codice si rafforza il ruolo dei soggetti ed operatori qualificati in ambito doganale, implementando la disciplina della gestione e analisi dei rischi, prevedendo la creazione di un'autorità doganale UE e disciplinando, tra l'altro, aspetti delle sanzioni in ambito doganale.

Il regolamento di esecuzione. La nuova proposta di codice doganale

Bibliografia.

Sul diritto doganale cfr. BELLANTE, *Il sistema doganale*, 2^a ed., Torino, 2023; MORICONI, *Elementi e materiali di diritto doganale*, Milano, 2023; VISMARA, *Corso di diritto doganale*, Torino, 2018; DE CICCO, *Diritto doganale*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, *Aggiornamento*, 2007, p. 322 ss. La letteratura in materia doganale è assai articolata. In lingua italiana, possono richiamarsi FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, 8^a ed., Milano, 2022; VISMARA, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione europea*, Torino, 2020; AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, a cura di Scuffi, Albenzio, Miccinesi, Milano, 2013; VARESE, BUFFAGNI, *Dazi e regimi doganali nell'Unione europea*, Torino, 2012; DE CICCO, *Legislazione e tecnica doganale*, Torino, 2003; GIFFONI, *Diritto doganale dell'Unione europea e aspetti economici*, Lussemburgo, 1995; ARDIZZONE, *Presupposto del tributo e utilizzazione della merce nel diritto doganale*, Rimini, 1984; FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982; GENNUSO, *Manuale di diritto doganale. Parte generale*, Roma, 1975; LEPRI, *Istituzioni di diritto e tecnica doganale*, Roma, 1962; ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, Torino, 1956; BERTUCCI, *Istituzioni di diritto doganale*, Roma, 1938; PESENTI, *I soggetti passivi dell'obbligazione doganale*, Padova, 1934; DI LORENZO, *Principi di diritto doganale*, Napoli, 1934. Si veda altresì SCHIAVOLIN, FALSITTA, *Le imposte doganali*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, 10^a ed., Padova, 2014, p. 997 ss.; DE MARINIS, *Disciplina e adempimenti doganali nelle operazioni con l'estero*, in AA.VV., *Manuale di diritto commerciale internazionale*, 2^a ed., Torino, 2014, p. 163 ss.; BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, p. 330 ss.; PERFETTI, *La cooperazione doganale*, in *L'ordinamento europeo. Le politiche dell'Unione*, a cura di Mangiameli, Milano, 2009; PADOVANI, *I tributi doganali*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, 2^a ed., Milano, 2009, p. 504 ss.; MERCURIO, *Dogana e imposte doganali*, in *Diz. dir. pubbl.*, a cura di Cassese, V, Milano, 2006, p.

391 ss.; FIORENZA, *Dogana e tributi doganali*, in *Dig. comm.*, IV, Torino, 1990, 117 ss. Nella letteratura in lingua straniera cfr. LIMBACH, *Uniformity of Customs Administration in the European Union*, Oxford, 2015; GIFFONI, *La réglementation douanière de l'Unione européenne*, Limal, 2012; LYONS, *EC Customs Law*, Oxford, 2008; MCKAY OF CLASHFERN, *Customs and excise*, Butterworths, 2007; LUX, *Guide to Community Customs Legislation*, Bruxelles, 2002; INAMA, VERMULST, *Customs and trade laws of the European Community*, The Hague, 1999; LASOK, *Customs law of the European Union*, 3^a ed., London, 1998; TERRA, *Community customs law: a guide to the customs rules on trade between the (enlarged) EU and Third Countries with Value Added Tax upon importation and exportation*, The Hague, 1995. Per una ricostruzione storica dei fenomeni legati alla dogana cfr. ASAKURA, *World History of the Customs and Tariffs*, Brussels, 2003. In lingua italiana cfr. NICALI, FAVALE, *La dogana nella storia*, Roma, 2004. Per una panoramica giurisprudenziale in materia cfr. SCUFFI, *Diritto doganale e delle accise. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, p. 20627 ss.

Per un commento al codice doganale cfr. SCUFFI, VISMARA, *Il Codice doganale dell'Unione. Commentario sistematico*, Milano, 2021.

Sulla nozione di unione doganale cfr. PICONE, *Le integrazioni economiche regionali*, in PICONE, LIGUSTRO, *Il diritto dell'Organizzazione mondiale del commercio*, Padova, 2002, p. 505 ss.; PENNETTA, *Unione doganale*, in *Enc. dir.*, 2001, p. 1073 ss.; CUTRERA, *Unione doganale*, in *Nov. Dig.*, 1975, XX, p. 61 ss.; VAULONT, *L'union douanière de la Communauté économique européenne*, Lussemburgo, 1985. Si veda anche GIFFONI, *Il consolidamento dell'unione doganale in vista del mercato unico*, in *Dir. com. scambi int.*, 1990, p. 259 ss.

Sulla libera circolazione delle merci si veda DANIELE, *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Dig. disc. pubbl.*, III, Torino, 1988.

Sulla nozione di tasse ad effetto equivalente cfr. VAN RAEPENBUSCH, *Les taxes d'effet équivalent à des droits de douane*, in *Rev. Mar. com.*, 1983, p. 492 ss.

Sul riavvicinamento delle legislazioni degli Stati membri dell'UE cfr. BERTOLINI, COLAVITI, *Il riavvicinamento delle legislazioni*, in *L'ordinamento europeo. L'esercizio delle competenze*, a cura di Mangiameli, Milano, 2006, p. 442 ss.; MALINTOPPI, *Il riavvicinamento delle legislazioni come problema di diritto internazionale*, in *Riv. dir. int.*, 1959, p. 239 ss.

Su primato e diretta applicabilità del diritto UE si vedano TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, 3^a ed., 2020, p. 921 e ss.; STROZZI, MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione europea. Parte istituzionale*, 6^a ed., Torino, 2013, p. 427 ss.; CATALANO, *I mezzi per assicurare la prevalenza dell'ordinamento comunitario sull'ordinamento interno*, in *Giust. civ.*, 1978, I, p. 816 ss.; RICCIOLI, *Preoccupanti contrasti tra Corte comunitaria e Corte Costituzionale*, in *Foro it.*, 1978, IV, 204 ss.; MIGLIAZZA, *Il giudizio di legittimità costituzionale e la Corte di giustizia delle*

Comunità europee, in *Riv. dir. proc.*, 1978, p. 328 ss.; PAONE, *Primato del diritto comunitario e disapplicazione del diritto degli Stati membri*, in *Riv. dir. int.*, 1978, p. 429 ss.; BARILE, *Un impatto tra il diritto comunitario e la Costituzione italiana*, in *Giur. cost.*, 1978, I, p. 641 ss.; CONDORELLI, *Il caso Simmenthal e il primato del diritto comunitario: due corti a confronto*, in *Giur. cost.*, 1978, I, p. 669 ss.; MARCH HUNNINGS, *Rival Constitutional Courts: A Comment on Case 106/77*, in *Common Market Law Review*, 1978, p. 483 ss.; CARREAU, *Droit communautaire et droits nationaux: concurrence ou primauté? La contribution de l'arrêt Simmenthal*, in *Rev. trim. dr. eur.*, 1978, p. 381 ss.; MONACO, *Sulla recente giurisprudenza costituzionale e comunitaria in tema di rapporti fra diritto comunitario e diritto interno*, in *Riv. dir. eur.*, 1978, p. 287 ss.

Sui rapporti tra diritto dell'Unione europea e diritto interno cfr. SAGGIO, *Rapports entre droit communautaire et droit constitutionnel italien*, in *Riv. dir. eur.*, 1991, p. 327 ss.; RUGGERI, *Continuo e discontinuo nella giurisprudenza costituzionale a partire dalla sentenza n. 170 del 1984, in tema di rapporti tra ordinamento comunitario e ordinamento interno: dalla "teoria" della separazione alla "prassi" dell'integrazione intersistemica?*, in *Giur. cost.*, 1991, p. 1583 ss.; SICO, *Ancora sul rapporto tra diritto comunitario e ordinamento italiano*, in *Foro it.*, 1989, I, p. 1018 ss.; SPERDUTI, *L'ordinamento italiano e il diritto comunitario*, Padova, 1981, pp. 1-127; CONFORTI, *Diritto comunitario e diritto degli Stati membri*, in *Riv. dir. int. priv. proc.*, 1966, p. 5 ss. Si veda inoltre ROSSI, *Rapporti tra norme comunitarie e norme interne*, in *Dig. disc. pubbl.*, XII; p. 367 ss. nonché LUZZATTO, *La diretta applicabilità del diritto comunitario*, Milano, 1980. Sulle varie ipotesi di coordinamento tra norme comunitarie e norme interne cfr. MONACO, *Diritto delle Comunità europee e diritto interno*, Milano, 1967, pp. 155-167. Sui rapporti tra ordinamento comunitario ed ordinamento degli Stati membri si rinvia a WAELBROECK, *Traité internationaux et juridictions internes dans lex pays du Marché commun*, Paris, 1969; SAINT-ESTEBEN, *Droit communautaire et droits nationaux*, Paris, 1967; SUY, *Les rapports entre le droit communautaire e le droit interne des Etats membres*, Heule, 1964.

Sull'armonizzazione in ambito fiscale cfr. UCKMAR., *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale dell'UE*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, p. 7 ss.; RUSSO, CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 629 ss.; CROXATTO, *Integrazione economica europea ed armonizzazione delle imposte sui redditi*, in *Riv. dott. comm.*, 1991, p. 685 ss.; ID., *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in *Le società*, 1990, p. 104 ss. Nella letteratura straniera cfr. SASS, *Harmonisation of Corporation Tax System in EC*, in *EC Tax Rev.*, 1993, p. 77 ss.; WAELBROECK, *L'harmonisation des règles techniques dans la CEE*, Bruxelles, 1988; DALE, *Tax Harmonisation in Europe*, Londra, 1963. Si vedano inoltre GRANELLI, *L'armonizzazione delle imposte dirette alla luce del Trattato istitutivo della Cee*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, p. 1037 ss.; COSCIANI, *La politica di armonizzazione fiscale delle Comunità economiche europee*, in *Tributi*, 1980, p. 5.

Sull'armonizzazione in ambito doganale si vedano le direttive, peraltro oggi superate, n. 79/697/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci e le direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie, che hanno trovato attuazione nel nostro Paese in virtù del d.lgs. 374/90.

CAPITOLO III

LE FONTI DEL DIRITTO DOGANALE

Sommario: 1. Il diritto dell'Unione europea. – 2. Il ruolo del giudice nazionale. – 3. Il diritto derivato. – 4. I principi del diritto dell'Unione europea. – 5. La Normativa interna. – Bibliografia.

1. *Il diritto dell'Unione europea.*

Il diritto dell'Unione europea costituisce espressione di un ordinamento *sui generis* con implicazioni peculiari per gli ordinamenti degli Stati membri. A differenza dei comuni trattati internazionali, infatti, il Trattato CEE ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell'ordinamento giuridico degli Stati membri all'atto dell'entrata in vigore del Trattato, che i giudici nazionali sono tenuti ad osservare. La giustificazione di tale enunciato (cfr. sentenza della Corte di giustizia 15 luglio 1964, causa 6/64) risiede nel fatto che istituendo una Comunità senza limiti di durata, dotata di propri organi, di personalità, di capacità giuridica, di capacità di rappresentanza sul piano internazionale, e di poteri effettivi provenienti da una limitazione di competenza o da un trasferimento di attribuzioni degli Stati alla Comunità, questi hanno limitato, sia pure in campi circoscritti, i loro poteri sovrani e creato quindi un complesso di diritto vincolante per i loro cittadini e per loro stessi.

*Il primato
del diritto UE*

Secondo quanto indicato dalla Corte di giustizia, gli Stati membri non possono far prevalere, contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore, il quale pertanto non potrà essere opponibile al diritto comunitario. Come ritenuto dalla Corte di giustizia nella sentenza 17 dicembre 1970, causa 11/70, il diritto nato dal Trattato, che ha una fonte autonoma, per sua natura non può trovare un limite in qualsivoglia norma di diritto nazionale senza perdere il proprio carattere comunitario e senza che sia posto in discussione il fondamento giuridico della stessa Comunità. Sulla base di ciò, il fatto che siano menomati vuoi i diritti fondamentali sanciti dalla costituzione di uno Stato membro, vuoi i principi di una costituzione nazionale, non può sminuire la validità di un atto della Comunità, né la sua efficacia

*L'inopponibilità
del diritto
interno al
diritto UE*

nel territorio dello stesso Stato. Ne deriva che anche le misure nazionali di rilievo costituzionale che limitino le libertà previste dai Trattati possono essere ritenute legittime solo se finalizzate alla tutela dei diritti fondamentali riconosciuti nell'ordinamento dell'UE (cfr. Corte di giustizia, sentenza 12 giugno 2000, causa C-112/00).

*Il valore dei
trattati UE*

I Trattati istitutivi delle Comunità europee sono stati recepiti mediante legge ordinaria. A fronte di ciò si è in passato posto il problema di come assicurare la prevalenza delle norme comunitarie nel caso di conflitto con norme interne successive. All'esito di un percorso giurisprudenziale iniziato negli anni sessanta, la Corte costituzionale ha consolidato l'orientamento per cui il primato del diritto comunitario trova una prima realizzazione sul piano interpretativo, attraverso una presunzione di conformità della legge interna alla norma comunitaria. La Corte costituzionale ha, infatti, precisato che vige la presunzione di conformità della legge interna al regolamento comunitario: fra le possibili interpretazioni del testo normativo prodotto dagli organi nazionali va prescelta quella conforme alle prescrizioni della Comunità, e per ciò stesso al disposto costituzionale, che garantisce l'osservanza del Trattato di Roma e del diritto da esso derivato (cfr. sentenza 170/84). È dunque solo laddove l'incompatibilità tra norma interna e norma comunitaria (o unionale) sia irriducibile in via interpretativa che il giudice nazionale deve provvedere a disapplicare la norma interna successiva e confliggente, rilevandosi che le confliggenti statuizioni della legge interna non possono costituire ostacolo al riconoscimento della "forza e valore" che il Trattato conferisce alle norme comunitarie direttamente applicabili, fermo restando che la conseguenza sul piano giuridico non è di caducare la norma interna incompatibile, bensì di impedire che tale norma venga in rilievo per la definizione della controversia innanzi al giudice nazionale. Il fenomeno in parola va pertanto distinto dall'abrogazione, o da alcun altro effetto estintivo o derogatorio, che investe le norme all'interno dello stesso ordinamento statale, e ad opera delle sue fonti.

Il primato del diritto UE sul diritto nazionale, come altresì evidenziato dalla Corte di giustizia nella sentenza 9 marzo 1978, causa 106/77, porta con sé due corollari di rilievo, ovvero:

* che qualsiasi giudice nazionale, adito nell'ambito della sua competenza, ha l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli, disapplicando le disposizioni eventualmente contrastanti della legge interna, sia anteriore sia successiva alla norma comunitaria;

* che le disposizioni del Trattato e gli atti delle istituzioni, qualora siano direttamente applicabili, hanno l'effetto, nei loro rapporti col diritto interno degli Stati membri, non solo di rendere «ipso jure» inapplicabile,

per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale preesistente, ma anche – in quanto dette disposizioni e detti atti fanno parte integrante, con rango superiore rispetto alle norme interne, dell’ordinamento giuridico vigente nel territorio dei singoli Stati membri – di impedire la valida formazione di nuovi atti legislativi nazionali, nella misura in cui questi fossero incompatibili con norme comunitarie.

Occorre ricordare che si parla di efficacia diretta delle norme dell’Unione europea per evidenziarne l’immediata invocabilità davanti alle giurisdizioni nazionali. Essa viene così definita dalla Corte di giustizia nella sua sentenza 5 febbraio 1963, causa 26/62. Tale efficacia è riconosciuta, innanzitutto, alle previsioni dei Trattati, a condizione gli obblighi dagli stessi previsti siano precisi, chiari e incondizionati e non richiedano misure complementari di carattere nazionale o europeo. Essa è riconosciuta altresì, per espressa previsione dei Trattati, ai regolamenti (in tal caso si parla più propriamente di “diretta applicabilità”). Anche le direttive possono assumere efficacia diretta. Ciò avviene quando le disposizioni della direttiva siano incondizionate e sufficientemente chiare e precise e quando lo Stato membro non l’abbia recepita entro il termine nella stessa previsto. Tuttavia, rispetto ad esse, l’efficacia diretta assume carattere verticale, potendo cioè essere fatte valere dal privato solo nei confronti dello Stato membro inadempiente all’obbligo di recepimento e dei suoi organi.

*L’efficacia
diretta
del diritto UE*

2. Il ruolo del giudice nazionale.

Quanto al ruolo del giudice nazionale, egli è tenuto *ex officio* all’applicazione del diritto UE direttamente applicabile o avente efficacia diretta, così come è tenuto ad accordarne la prevalenza rispetto alle norme interne confliggenti, laddove il contrasto tra norma unionale e norma interna, come sopra evidenziato, non sia superabile in chiave interpretativa. Va richiamata in proposito la sentenza della Corte di giustizia del 14 dicembre 1995, nella causa C-312/93, *Peterbroeck*, dove, in particolare, si osserva come l’obbligo predetto scaturisca dal principio di leale cooperazione e abbia come corollario il divieto di dare applicazione a norme processuali che vietino al giudice nazionale, adito nell’ambito della sua competenza, di valutare d’ufficio la compatibilità di un provvedimento di diritto nazionale con una disposizione comunitaria. Se dunque il potere-dovere del giudice nazionale di disapplicazione della norma interna confliggente presuppone che il contrasto con la norma unionale non possa essere risolto in via interpretativa e che la norma unionale, rispetto alla quale la norma interna risulti irriducibilmente confliggente, sia caratterizzata dalla diretta effica-

*Applicazione
ex officio
del diritto UE*

cia o applicabilità, l'eventuale contrasto tra norme interne e norme unionali vincolanti prive di tali caratteri non può essere risolto dal giudice nazionale mediante la disapplicazione della prima, ma sarà necessario sollevare questione di legittimità costituzionale. Ciò in quanto qualora la norma unionale, ancorché vincolante, non sia completa sul piano precettivo, essa non può essere applicata immediatamente nell'ordinamento nazionale, in sostituzione della norma confliggente che venisse disapplicata.

*L'orientamento
della Corte
costituzionale*

In relazione a quanto precede può richiamarsi Corte cost., sentenza n. 227/2010, relativa al contrasto tra norma interna e decisione quadro dell'Unione europea, priva di efficacia diretta. La Corte ha nel caso precisato che il giudice nazionale, in forza dell'art. 11 Cost., è tenuto a sollevare questione di legittimità costituzionale per violazione di quel parametro costituzionale quando il contrasto fosse con norme comunitarie prive di effetto diretto.

3. *Il diritto derivato.*

*Il valore dei
regolamenti*

Le previsioni contenute nei regolamenti conferiscono situazioni soggettive ai destinatari, persone fisiche o giuridiche, nei loro rapporti con gli Stati membri, le istituzioni unionali, o altri privati, senza l'esigenza di una normativa di attuazione. In relazione all'unione doganale i regolamenti trovano impiego a tutto campo, nel perseguire obiettivi di uniformità della disciplina applicabile. Essi operano in forza del primato rispetto alle norme interne. Ne consegue che le norme interne con essi incompatibili sono soggette a disapplicazione.

Le direttive

Le direttive costituiscono uno strumento di armonizzazione degli ordinamenti degli Stati membri, già utilizzate, in particolare, con riguardo alle procedure di immissione in libera pratica delle merci e alle procedure di esportazione delle merci comunitarie, che operano nel senso di vincolare lo Stato membro circa il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma ed ai mezzi. Lo strumento della direttiva ha in passato trovato riscontro in relazione alla disciplina dei controlli, assumendo in taluni casi carattere completo, quando il suo contenuto sia sufficientemente preciso e incondizionato. Può inoltre richiamarsi la direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e, in particolare, le previsioni in essa contenute in materia di IVA all'importazione (cfr. artt. 85 ss.).

*Le direttive
dettagliate*

In diversi casi le direttive assumono un carattere completo, essendo formulate in termini sufficientemente precisi. Esse possono assumere effetti diretti una volta che sia scaduto il termine stabilito senza che lo Stato membro abbia provveduto ad emanare la normativa richiesta. Secondo

l'orientamento della Corte di giustizia la scadenza del termine va considerata come l'elemento che dà alla disposizione della direttiva, altrimenti completa, il carattere incondizionato che è necessario perché vi sia l'effetto diretto. In particolare, secondo la Corte (cfr. sentenza 4 dicembre 1984, c. 41/74, van Duyn, in *Racc.*, 1974, 1337), se è vero che i regolamenti sono direttamente applicabili e, quindi, atti a produrre effetti diretti, da ciò non si può inferire che le altre categorie di atti contemplate dal Trattato CE non possano mai produrre effetti analoghi, essendo in contrasto con la forza obbligatoria attribuita alla direttiva l'escludere, in generale, la possibilità che l'obbligo da essa imposto sia fatto valere dagli eventuali interessati.

In relazione alle direttive dettagliate si determina un effetto diretto, nel senso che, quando la direttiva è fatta valere nei confronti di uno Stato membro inadempiente, questo non può avvalersi a proprio vantaggio dell'inadempimento. Lo Stato membro che non abbia adottato, entro i termini, i provvedimenti d'attuazione imposti dalla direttiva non può imporre ai singoli l'inadempimento, da parte sua, degli obblighi derivanti dalla direttiva stessa, con la conseguenza che il giudice nazionale, cui il singolo amministrato che si sia conformato alle disposizioni di una direttiva chieda di disapplicare la norma interna incompatibile con detta direttiva non recepita nell'ordinamento interno dello Stato inadempiente, deve accogliere tale richiesta se l'obbligo di cui trattasi è incondizionato e sufficientemente preciso. Tale conseguenza vale nei confronti dello Stato, mentre non può essere invocata nei rapporti con i privati (Corte di giustizia, sentenza 26 febbraio 1986, c. 152/84, in *Racc.*, 1986, p. 723).

L'effetto diretto delle direttive

L'effetto diretto assume valore non solo per i soggetti privati, ma anche per la pubblica amministrazione, tenuta ad uniformare il proprio comportamento al precetto del diritto dell'Unione europea. Come ha evidenziato la Corte di giustizia (sentenza 22 giugno 1989, c. 103/88, Fratelli Costanzo – Comune di Milano) sarebbe contraddittorio statuire che i singoli possano invocare dinanzi ai giudici nazionali le disposizioni di una direttiva (avente i requisiti per assumere efficacia diretta) allo scopo di far censurare l'operato dell'amministrazione e, nel contempo, ritenere che l'amministrazione non sia tenuta ad applicare le disposizioni della direttiva disapplicando le norme nazionali ad essa non conformi.

Effetto diretto e pubblica amministrazione

4. I principi del diritto dell'Unione europea.

La disciplina doganale è completata da principi, parte dei quali ricavabili dal codice doganale, altri dai Trattati e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia. Alcuni principi fondamentali del diritto dell'Unione europea assicurano la coerenza dell'ordinamento doganale dell'Unione europea e, più in generale, la tutela di valori e diritti fondamentali.

Certezza del diritto e legittimo affidamento

Appare di rilevanza il principio di certezza del diritto, in forza del quale la disciplina che impone oneri ad un determinato destinatario deve essere chiara e precisa affinché il soggetto passivo del relativo obbligo possa conoscerne senza ambiguità la relativa portata e possa agire in modo adeguato. Rileva inoltre il principio del legittimo affidamento, che ha radici profonde nell'ordinamento dell'Unione europea. Il legittimo affidamento, unitamente al principio di certezza del diritto, assume rilevanza ai fini di limitare la revocabilità di atti: la revoca di un atto è consentita solo entro un termine ragionevole e se l'istituzione da cui emana ha adeguatamente tenuto conto della misura in cui il destinatario dell'atto ha potuto eventualmente fare affidamento (cfr. Corte di giustizia, sentenza 26 febbraio 1987, causa 15/85, *Consorzio Cooperative D'abruzzo c. Commissione in Racc.*, 1987, p. 1055 ss.).

Il principio di uguaglianza

Particolare importanza assume il principio di uguaglianza e non discriminazione, che impone di non regolare in modo diverso situazioni uguali o comparabili, salvo che una differenza di trattamento sia oggettivamente giustificata. Per effetto di tale principio i prelievi che alimentano il bilancio dell'Unione e i vantaggi finanziari a carico dello stesso devono essere organizzati, come confermato dall'orientamento della Corte di giustizia, in modo da aggravare uniformemente o far fruire in modo uniforme tutti coloro che si trovano nella situazione stabilita dalla normativa comunitaria per divenire soggetti passivi o attivi (cfr. Corte di giustizia, sentenza 15 luglio 1982, causa 270/81, in *Racc.*, 1982, p. 2771 ss.).

Il principio di proporzionalità

In base al principio di proporzionalità le istituzioni e gli organi degli Stati membri, nell'esercitare i loro poteri, devono aver cura di evitare che gli oneri imposti agli operatori economici superino la misura necessaria al raggiungimento degli scopi che le istituzioni e gli organi stessi stesse devono perseguire (cfr. Corte di giustizia, sentenza 16 ottobre 1991, causa 24/90).

5. *La Normativa interna.*

Il Testo unico leggi doganali

Per l'attuazione della normativa doganale dell'Unione europea gli Stati membri devono stabilire il funzionamento degli uffici doganali, le procedure interne, le regole che presidiano l'attuazione coattiva del prelievo e la disciplina sanzionatoria, pur nel rispetto dei principi del diritto dell'Unione europea ed in conformità all'obbligo di leale cooperazione. La materia doganale è disciplinata, in particolare, dal testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato mediante il d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, nonché dal d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374, relativo al riordino degli istituti doganali ed alla revisione delle procedure di accertamento e controllo.

Il Testo unico del 1973 nasce in un ambito e contesto di progressiva attuazione del diritto comunitario, considerando che con il 1968 si era concluso il periodo transitorio per la sua realizzazione, da parte degli allora Stati della Comunità economica europea, tra cui l'Italia, e per l'abbattimento delle frontiere interne in termini di circolazione dei fattori produttivi e creazione dell'unione doganale sul piano esterno. Esso compendia, per l'epoca in cui viene emanato, modernità e prospettiva internazionale e si presenta come un testo coordinato e tendenzialmente completo nella materia doganale. Fondato sull'art. 3 l. 23 gennaio 1968, n. 29, concernente la concessione di delega legislativa per la modifica e l'aggiornamento delle disposizioni legislative in materia doganale, esso ricalca in certa misura l'impostazione della legge doganale del 1940, essendo concepito in termini di organicità e completezza.

*Le origini del
TULD*

Accanto alle disposizioni generali, attinenti al territorio doganale, all'organizzazione degli uffici doganali, a vigilanza e controlli e previsioni riguardanti il rapporto doganale, sul piano oggettivo e soggettivo, nonché procedimentale, vengono disciplinate l'importazione definitiva, la spedizione di merci, il transito, il deposito doganale, l'esportazione definitiva, l'importazione ed esportazione temporanea, il cabotaggio e la circolazione oltre alle procedure e regimi doganali particolari, che includono le procedure semplificate di accertamento e i regimi doganali comunitari. Il sistema organico così delineato, peraltro in certa misura superato dalla normativa unionale direttamente applicabile, viene completato da previsioni relative alle violazioni doganali, al contrabbando, contravvenzioni gli illeciti amministrativi.

I contenuti

Il d.lgs. 374/1990 disciplina il riordinamento degli istituti doganali e la revisione delle procedure di accertamento e controllo. Esso venne emanato al fine di dare attuazione alle direttive n. 79/695/CEE del Consiglio del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE della Commissione del 17 dicembre 1981, relative alla armonizzazione delle procedure di immissione in libera pratica delle merci, ed alle direttive n. 81/177/CEE del Consiglio del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE della Commissione del 23 aprile 1982, relative alla armonizzazione delle procedure di esportazione delle merci comunitarie. Il d.lgs. 374/1990 contiene, in particolare, disposizioni sul funzionamento degli uffici doganali, sulla dichiarazione in dogana, sull'accertamento doganale, e sulle semplificazioni ed opera frequenti rinvii al TULD.

*Il d.lgs.
374/1990*

Nello specifico riguardo della liquidazione e riscossione dei diritti doganali, il d.lgs. 374/1990 prevede che i diritti doganali siano accertati, liquidati e riscossi secondo le norme del TULD e delle altre leggi in materia doganale, salvo che sia diversamente disposto dalle specifiche leggi che li riguardano; è inoltre previsto che i dazi, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione ed all'esportazione previsti dai regolamenti UE siano accertati, liquidati e riscossi secondo le disposizioni dei regolamenti stessi nonché, ove questi rinvino alla disciplina dei singoli Stati membri o co-

*I diritti
doganali*

munque non provvedano, secondo le norme del TULD (cfr. art. 3 commi 1 e 2 d.lgs. 374/1990).

*I controlli e
l'accertamento*

Quanto ai controlli, il d.lgs. 374/1990 stabilisce che le dichiarazioni doganali presentate siano soggette ad esame da parte dell'ufficio doganale allo scopo di accertare la qualità, la quantità, il valore e l'origine delle merci, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti. A tal fine l'ufficio può procedere all'esame della dichiarazione presentata e della relativa documentazione, allo scopo di accertare la qualità, la quantità, il valore e l'origine delle merci, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti (art. 8).

Bibliografia.

Sulla efficacia diretta si veda la posizione assunta dalla Corte di giustizia nella sentenza 4 dicembre 1984, c. 41/74, *van Duyn*, in *Racc.*, 1974, 1337, dove essa rileva che, se è vero che i regolamenti sono direttamente applicabili e, quindi, atti a produrre effetti diretti, da ciò non si può inferire che le altre categorie di atti contemplate dall'art. 189 del Trattato CE non possano mai produrre effetti analoghi, essendo in contrasto con la forza obbligatoria attribuita alla direttiva l'escludere, in generale, la possibilità che l'obbligo da essa imposto sia fatto valere dagli eventuali interessati. In argomento cfr. TORIELLO, *"Applicabilità" ed "efficacia" delle direttive comunitarie*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1993, II, p. 497 ss.; CALÒ, *Contrasti giurisprudenziali sulla portata della nozione di efficacia diretta delle direttive comunitarie*, in *La nuova giur. civ. comm.*, 1995, p. 843 ss.; WOUTERS, *Supremacy, direct and in direct effect and interpretation of EU law*, in *Int. eur. Writ.*, 2004, p. 257 ss.; CONTI, *Direttive comunitarie dettagliate ed efficacia diretta nei rapporti interprivati: il timone passa al giudice nazionale*, in *Corr. giur.*, 2005, p. 188 ss. Evidenzia in proposito la Corte di giustizia in sentenza 5 aprile 1979, c. 148/78, in *Racc.*, 1979, p. 1629, che lo Stato membro che non abbia adottato, entro i termini, i provvedimenti d'attuazione imposti dalla direttiva non può imporre ai singoli l'inadempimento, da parte sua, degli obblighi derivanti dalla direttiva stessa, con la conseguenza che il giudice nazionale, cui il singolo amministrato che si sia conformato alle disposizioni di una direttiva chieda di disapplicare la norma interna incompatibile con detta direttiva non recepita nell'ordinamento interno dello Stato inadempiente, deve accogliere tale richiesta se l'obbligo di cui trattasi è incondizionato e sufficientemente preciso.

Sull'obbligo di leale cooperazione da parte degli Stati si veda TEMPLE LANG, *Developments, issues and new remedies: the duties of national authorities and courts under article 10 of the EC Treaty*, in *Ford. Int. law Jour.*, 2004, p. 1904 ss.; ID., *Community Constitutional Law: Artiche 5 EEC Treaty*, in *Comm. Mar. Law Rev.*, 1990, p. 645 ss. Si vedano altresì ATRIPALDI, *Leale cooperazione comunitaria ed obbligo degli Stati al riesame degli atti amministrativi definitivi contrari al diritto comunitario*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2004, p. 883 ss.; IANNONE, *The duty of*

cooperation between national courts and authorities and community institutions for the purposes of article 10 of the Treaty of Rome, in *Dir. Un. eur.*, 2001, p. 495 ss.; GOLETTI, *Cooperazione leale e controlli comunitari*, in *Riv. dir. eur.*, 1990, p. 881 ss.; SALERNO, *Quale "leale cooperazione" tra Stato e Regioni per l'attuazione dei regolamenti comunitari?*, in *Riv. dir. ind.*, 1989, p. 65 ss. Per completezza va ricordato che il citato principio assume tre diversi angoli di visuale, ovvero come generico impegno di adozione di tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivati dal Trattato ovvero dagli atti delle istituzioni dell'Unione. La genericità della previsione di cui all'art. 4, comma 3, TUE palesata dal duplice fatto che l'impegno in questione assume un oggetto assai esteso (sia per l'uso del termine "misure", sia per il riferimento a misure di carattere "generale" e "particolare") e che esso risulta concepito in termini funzionali, ovvero connesso alla prioritaria finalità di assicurare il raggiungimento di un risultato complesso, consistente nell'esecuzione di quanto previsto da norme unionali primarie o derivate, ne rende particolarmente significativa l'incidenza, come vero e proprio principio di chiusura del sistema, sul comportamento degli Stati membri. In secondo luogo, la leale cooperazione si sostanzia nell'impegno degli Stati a facilitare l'Unione nell'adempimento dei propri compiti, il che appare estensibile, senza forzature interpretative, a tutti quelle attività necessarie o funzionali a supportare le istituzioni e gli organi dell'Unione nel raggiungimento degli obiettivi espressi dai Trattati. In terzo luogo, la cooperazione si traduce in un obbligo di astensione relativo a qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del Trattato UE.

Il testo unico in materia doganale è pubblicato in *G.U.*, n. 80 del 28 marzo 1973. In argomento cfr. ARDIZZONE, *Dogana e imposte doganali*, in *Enc. giur.*, 1988. Per un commento al testo cfr. MURATORI, *Commentario al testo unico doganale*, Padova, 1993. Per un esame della prospettiva anteriore al testo unico cfr. CUTRERA, *Dogana (ordinamento)*, in *Nov. Dig. it.*, VI, 1960, p. 98 ss. Va ricordato che con l'entrata in vigore del Testo unico in materia doganale venivano abrogate una serie di provvedimenti legislativi, tra cui la legge doganale 25 settembre 1940, n. 25 e successive modificazioni, che a sua volta aveva sostituito il testo unico delle leggi doganali approvato con regio decreto 26 gennaio 1896, n. 20. Si manteneva invece in vigore il regio decreto 13 febbraio 1869, n. 65, contenente il regolamento per l'esecuzione del testo unico delle leggi doganali. L'art. 347 del Testo unico in materia doganale prevede, infatti, che fino a quando non sia emanato il regolamento per l'esecuzione del Testo unico, restano in vigore le norme regolamentari attuali, in quanto applicabili.

Sui principi del diritto comunitario cfr. PAPADOPOULOU, *Principes généraux du droit et droit communautaire*, Bruxelles, 1996; TORIELLO, *I principi generali del diritto comunitario*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1993, II, p. 1 ss.; CAPELLI, *I principi generali come fonte del diritto*, in *Dir. com. scambi int.*, 1987, p. 87 ss.; CAPOTORTI, *Il diritto comunitario non scritto*, *ibidem*, 1983, p. 409 ss.; PESCATORE, *Le recours, dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes à les normes déduites de la comparaison des droits des états membres*, in



Dazi, IVA ed Accise

Le pronunce della
Corte di giustizia dell'Unione europea

a cura di

Fabio Ciani e Gabriele Damascelli



Giappichelli

ABBREVIAZIONI

CDC	Codice doganale comunitario, Reg. CEE n. 2913/92
CDU	Codice doganale dell'Unione, Reg. UE 952/2013
CGUE	Corte di giustizia dell'Unione europea
Dec. di es.	Decisione di esecuzione (della Commissione o del Consiglio)
Dir. UE	Direttiva dell'Unione europea
D.L.	Decreto Legge
D.LGS.	Decreto legislativo
D.M.	Decreto Ministeriale
DPR	Decreto Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 633
GU UE	Gazzetta ufficiale dell'Unione europea
L.	Legge
RD	Regolamento delegato dell'Unione europea
RE	Regolamento di esecuzione dell'Unione europea
REG	Regolamento dell'Unione europea
TCE	Trattato che istituisce la Comunità europea
TCEE	Trattato che istituisce la Comunità economica europea
TUA	Testo unico delle accise, d.lgs. 504/1995
TUE	Trattato sull'Unione europea
TFUE	Trattato sul funzionamento dell'Unione europea
TULD	Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale a legge doganale, D.P.R. n. 43/1973

PREFAZIONE

Questo volume nasce con l'auspicabile intento di offrire al lettore, studioso della materia doganale o semplice curioso, una rappresentazione di alcune delle più rilevanti pronunce della Corte di giustizia dell'Unione europea su alcuni temi ed istituti inerenti a quel vasto universo giuridico che è il diritto doganale, focalizzando il lavoro dell'opera sui principi nel tempo espressi dalla Corte in materia di dazi doganali, di iva nelle operazioni interne, intra unionali e con l'estero, nonché di tassazione delle accise nei vari settori dei carburanti, dell'energia elettrica, degli alcoli e dei tabacchi.

Nei suoi quasi 70 anni di storia la Corte ha subito limitate modifiche inerenti al proprio ruolo ed alla propria funzione fondamentale quale emerge dall'art. 19 del TUE che le affida il compito di assicurare il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dei trattati, consentendole di operare con la propria giurisprudenza una continua integrazione del sistema giuridico unionale con gli ordinamenti nazionali, pronunciandosi sia sui ricorsi presentati da uno Stato membro, da un'istituzione o da una persona fisica o giuridica, sia in via pregiudiziale per effetto dell'art. 267 del TFUE sull'interpretazione dei trattati e sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione.

Il ruolo della Corte, quale custode di un'interpretazione uniforme del diritto unionale, è finalizzato ad arginare le possibili differenti interpretazioni ed applicazioni del diritto dell'UE da parte degli organi, tanto giurisdizionali quanto amministrativi, dei singoli Stati membri, evitando di creare, per quel che in particolare interessa questo lavoro, potenziali distorsioni e vantaggi competitivi (si pensi ad esempio ai numerosi interventi in tema di libera circolazione delle merci ed al divieto di dazi, di tasse di effetto equivalente e di misure di effetto equivalente alle restrizioni quantitative).

Tale compito di tutela della corretta applicazione ed interpretazione del diritto dell'UE è svolto dalla Corte in costante collaborazione con i giudici comuni dei singoli Stati membri dell'UE, i quali rappresentano i primi soggetti deputati al controllo dell'integrità del sistema normativo europeo, garantito dai giudici unionali in un fondamentale processo di osmosi che alimenta le basi del processo di integrazione europea, tanto giuridico quanto economico.

Come il lettore potrà notare, la quasi totalità delle sentenze qui proposte sono state emesse dalla Corte su rinvio pregiudiziale del giudice comune.

Ciò non è un caso, dal momento che il rinvio pregiudiziale, quale rimedio indiretto a disposizione dei singoli che instaura un procedimento non contenzioso dinnanzi alla Corte, è di gran lunga, tra le numerose competenze a questa attribuite dai Trattati dell'Unione (TUE e TFUE), la più importante anche dal punto di vista quantitativo, assorbendo circa il 76% di tutte le attività svolte dai giudici del Lussemburgo.

È proprio in seno al procedimento pregiudiziale che la Corte, nell'interpretare le specifiche nozioni del diritto dell'UE, ha dato altresì vita a numerosi principi fondanti del sistema giuridico unionale sin dalle sue prime sentenze, alcuni dei quali espressi proprio nella materia doganale, a partire dalla celebre causa del 5 febbraio 1963, C-26/62, van Gend & Loos c. Administratie der Belastingen, autentica pietra miliare del diritto europeo, relativa al divieto di dazi doganali o tasse ad effetto equivalente tra Stati membri.

Lì la Corte affermava espressamente l'efficacia diretta delle norme comunitarie nei rispettivi ordinamenti degli Stati membri, *“attribuendo ai singoli dei diritti soggettivi che il giudice nazionale ha il dovere di tutelare”*, argomentando che *“la Comunità costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani, ordinamento che riconosce come soggetti, non soltanto gli Stati membri ma anche i loro cittadini”*.

La Corte, inoltre, anche se in maniera non esplicita e non strutturalmente argomentata, anticipava le intuizioni che l'avrebbero portata, di lì a breve, nella sentenza del 15 luglio 1964, causa 6/64, Costa c. ENEL, ad individuare l'ulteriore principio (fondante del sistema di integrazione europea) del primato del diritto comunitario su quello interno, sostenendo che il primo *“indipendentemente dalle norme emananti dagli Stati membri, nello stesso modo in cui impone ai singoli degli obblighi, attribuisce loro dei diritti soggettivi”*.

Nel presente lavoro si è voluto altresì dar conto anche di alcuni interventi della Corte a seguito del ricorso per inadempimento, quale rimedio diretto previsto dal TFUE a disposizione della Commissione o del singolo Stato membro, nei casi in cui a quest'ultimo venga contestato dalla prima di essere *“venuto meno agli obblighi”* su di esso incombenti in forza della normativa unionale richiamata.

Il meccanismo del rinvio, quale strumento indiretto a carattere non contenzioso, attivabile esclusivamente mediante l'ordinanza motivata di un organo giurisdizionale di uno Stato membro, ha consentito nel tempo alla Corte di svolgere il delicato ruolo di custode della coerente ed uniforme applicazione del diritto unionale.

Ciò è avvenuto sia garantendo ai singoli, anche se indirettamente, di tutelarsi in relazione al diritto dell'UE sia recependo, mediante il cosiddetto *“uso alternativo”* della competenza pregiudiziale, quelle istanze formalmente indirizzate a contestare la norma unionale ma di fatto veicolanti eccezioni relative alla norma o alla prassi interna considerate illegittime perché non conformi al sistema giuridico dell'UE.

La competenza pregiudiziale non potrebbe esistere e svilupparsi, però, se non con il ruolo altrettanto fondamentale del giudice comune il quale, se in determinate circostanze è obbligato ad emettere l'ordinanza di rinvio, può di contro disporre la stessa solo se motivato dalla "necessità" di farlo, dovendo però in quel caso evitare questioni meramente ipotetiche o prive di collegamento con la causa.

Il giudice comune ha diversi delicati compiti: formulare i quesiti da sottoporre alla Corte, riportare un'illustrazione sommaria dell'oggetto della controversia nonché dei fatti rilevanti, rappresentare il contenuto delle norme nazionali applicabili alla fattispecie, illustrare sia i motivi che lo hanno portato ad interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'UE, sia il collegamento che egli stabilisce tra dette disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla causa principale, infine definire la causa sulla base dei principi di diritto espressi dalla Corte nella sentenza od ordinanza motivata.

Nei procedimenti pregiudiziali, inoltre, il giudice comune ha il dovere (come affermato dalla Corte nella sentenza del 19 giugno 1990, causa C-213/89, Factortame) di disapplicare le disposizioni legislative nazionali che ostano al riconoscimento al singolo di un provvedimento provvisorio cautelare ed eventualmente contrastanti con la piena efficacia delle norme unionali.

Tale tutela deriva dal principio del primato del diritto unionale, che rende inapplicabile qualsiasi disposizione della legislazione del singolo Stato membro contrastante rispetto al primo; ciò al fine di garantire una reale ed efficace tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme unionali aventi efficacia diretta.

Questa interpretazione trova la sua sublimazione nella pregiudiziale unionale il cui "effetto utile" sarebbe sminuito qualora il giudice comune, sospeso il giudizio ai fini del rinvio, non potesse concedere provvedimenti provvisori fino al deposito della sentenza della Corte, privando di fatto il singolo della protezione effettiva garantita dalla norma comunitaria.

Il procedimento di rinvio pregiudiziale previsto dall'articolo 267 TFUE, per quanto evidenzia competenze differenti tra il giudice comune e quello unionale, si fonda e si sviluppa sulla stretta e mutua cooperazione tra i due organi giudicanti ai quali, conformemente all'articolo 19 del TUE, spetta garantire la piena applicazione del diritto dell'Unione nell'insieme degli Stati membri.

Questa sinergia è tesa, altresì, a garantire la tutela giurisdizionale dei diritti spettanti agli amministrati in forza del diritto dell'Unione, ed è definita dalla Corte, nella sentenza del 6 marzo 2018 resa nella causa C-284/16 (Achmea BV), come "*la chiave di volta del sistema giurisdizionale*" dell'UE che "*instaurando un dialogo da giudice a giudice proprio tra la Corte e i giudici degli Stati membri, mira ad assicurare l'unità di interpretazione del diritto dell'Unione, permettendo così di garantire la coerenza, la piena efficacia e l'autonomia di tale diritto nonché, in ultima istanza, il carattere peculiare dell'ordinamento istituito dai Trattati*".

A conclusione del procedimento pregiudiziale si pone la sentenza o l'ordinanza motivata della Corte, la cui vincolatività obbliga il giudice comune che definisce la

controversia dinanzi a lui pendente (analogamente agli altri giudici nazionali dinanzi ai quali vengano sottoposte identiche istanze) ad osservare i principi di diritto li espressi sulla base dell'efficacia erga omnes del giudicato, sia che questo intervenga su questioni interpretative, sia che venga dichiarata l'invalidità di un atto di un'istituzione o di un organo dell'UE.

La raccolta qui presentata ha lo scopo di provare a raffigurare un quadro d'insieme delle sentenze della Corte in materia doganale, proponendo al lettore tanto gli interventi evolutivi quanto quelli ad oggi ancora espressione di principi costituzionali del sistema giuridico unionale, quali punti fermi nell'interpretazione e nell'applicazione degli istituti da parte dei giudici del Lussemburgo.

Consapevoli della soggettività nella scelta dei casi riportati nonché dell'impossibilità di fornire un quadro completo della giurisprudenza in materia (aspetto che potrebbe essere in parte ed in futuro rimediato da un secondo volume dell'opera che fotografi da ulteriori e differenti angolature le problematiche affrontate dai giudici unionali nella materia doganale) si ritiene in ogni caso che l'opera sia in grado di offrire al lettore un'esaustiva selezione insieme ad utili spunti di indagine nel vasto e mutevole settore della fiscalità doganale.

Tale ambito registra il costante intervento della Corte, finalizzato a trovare quel giusto equilibrio nel processo di continua osmosi tra il sistema giuridico unionale (che gode di una propria autonomia e si sviluppa modificandosi al proprio interno) ed i differenti sistemi giuridici dei singoli Stati membri dai quali, di fatto, il primo è stato partorito.

Per agevolare la lettura e la ricerca del precedente da parte del lettore sono stati creati nell'opera numerosi paragrafi, tra loro in ordine analitico, ognuno dei quali vertente su una materia di competenza della Corte di giustizia, in calce ai quali è stato inserito un riquadro contenente, in ordine cronologico, i principali interventi dei giudici unionali in quei procedimenti di rinvio pregiudiziale collegati alla sentenza riportata per esteso nel paragrafo di riferimento.

Gli autori, infine, vogliono porgere un sincero e caloroso ringraziamento all'editore per aver creduto in questo progetto ed aver consentito la realizzazione di un'opera innovativa ed insieme unica nel panorama editoriale giuridico italiano che, si spera, sarà apprezzata da coloro che sceglieranno di utilizzare questo testo.

ACCERTAMENTO DOGANALE

Sentenza, 16 luglio 2020, causa C-496/19, parti Antonio Capaldo SpA c. Agenzia delle dogane e dei monopoli

Reg. CEE n. 2913/92 – Controllo delle merci – Domanda di revisione della dichiarazione in dogana – Controllo a posteriori.

19. Con la sua questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 78 del codice doganale debba essere interpretato nel senso che esso osta a un'eventuale revisione della dichiarazione in dogana qualora la merce di cui trattasi sia stata sottoposta, in occasione di una precedente importazione e senza contestazione, a una verifica fisica che abbia confermato la sua classificazione doganale.

20. In primo luogo, occorre precisare che il tenore letterale dell'articolo 78 del codice doganale non contiene alcuna limitazione né per quanto riguarda la possibilità per l'autorità doganale di reiterare una revisione o un controllo a posteriori, ai sensi dei paragrafi 1 e 2 di tale articolo, né in relazione all'adozione, da parte di tale autorità, delle misure necessarie per regolarizzare la situazione, prevista al paragrafo 3 di tale articolo.

21. In secondo luogo, sia la finalità stessa del codice doganale, che intende garantire una corretta applicazione delle tasse da esso previste, sia la logica specifica dell'articolo 78 di tale codice, che consiste nel far coincidere la procedura doganale con la situazione reale, correggendo gli errori o le omissioni materiali nonché gli errori di interpretazione del diritto applicabile, sono contrarie a un'interpretazione del suddetto articolo che permetta di escludere, in via generale, che l'autorità doganale proceda a revisioni o ad altri controlli a posteriori delle dichiarazioni doganali per regolarizzare eventualmente la situazione (sentenza del 10 dicembre 2015, *Veloserviss*, C 427/14, EU:C:2015:803, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

22. Contrariamente alla rettifica prevista all'articolo 65 del codice doganale, effettuata unilateralmente dal dichiarante prima della concessione dello svincolo delle merci, la revisione ha luogo successivamente alla concessione dello svincolo, la qual cosa giustifica che l'autorità doganale disponga di un certo potere discrezionale quanto all'opportunità di procedere o meno alla revisione richiesta (v., in tal sen-

so, sentenza del 20 ottobre 2005, C 468/03, *Overland Footwear*, EU:C:2005:624, punto 66).

23. Resta il fatto che tale margine di discrezionalità è circoscritto.

24. Anzitutto, qualora sia stata presentata una domanda di revisione, l'autorità doganale è tenuta a esaminare se occorra o meno procedere a tale revisione, tenendo conto, in particolare, della possibilità materiale di valutare la fondatezza o meno di tale domanda, e al termine di tale esame essa deve, con riserva di ricorso giurisdizionale, respingere la domanda del dichiarante con decisione motivata o procedere alla revisione richiesta (v., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 2005, *Overland Footwear*, C 468/03, EU:C:2005:624, punti da 46 a 52).

25. Inoltre, qualora l'esame a cui procede riveli che le disposizioni che disciplinano il regime doganale di cui trattasi sono state applicate sulla base di elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, conformemente all'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale, deve adottare le misure necessarie per regolarizzare la situazione, tenendo conto dei nuovi elementi di cui dispone (sentenza del 10 dicembre 2015, *Veloserviss*, C 427/14, EU:C:2015:803, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

26. A tale riguardo, occorre sottolineare che i termini «elementi inesatti o incompleti», di cui a tale articolo 78, paragrafo 3, devono essere interpretati come comprendenti allo stesso tempo errori od omissioni materiali, ma anche errori di interpretazione del diritto applicabile (sentenze del 20 ottobre 2005, *Overland Footwear*, C 468/03, EU:C:2005:624, punto 63, e del 10 luglio 2019, *CEVA Freight Holland*, C 249/18, EU:C:2019:587, punto 32). Di conseguenza, l'autorità doganale non può – senza violare lo scopo dell'articolo 78 del codice doganale – respingere una domanda di revisione per il solo motivo che l'importatore non avrebbe contestato un controllo preventivo.

27. Infine, qualora i dazi all'importazione versati dal dichiarante eccedano quelli dovuti per legge al momento del loro pagamento, la misura necessaria a regolarizzare la situazione può consistere solo nel rimborso dell'eccedenza riscossa (sentenza del 20 ottobre 2005, *Overland Footwear*, C 468/03, EU:C:2005:624, punto 53).

28. Dalle considerazioni che precedono risulta che una verifica fisica delle merci effettuata al momento della loro importazione non può, di per sé, ostare all'avvio della procedura di revisione della dichiarazione in dogana prevista all'articolo 78 del codice doganale.

29. Occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 78 del codice doganale deve essere interpretato nel senso che esso non osta all'avvio della procedura di revisione della dichiarazione in dogana da esso prevista, anche qualora la merce di cui trattasi sia stata sottoposta, in occasione di una precedente importazione e senza contestazione, a una verifica fisica che abbia confermato la sua classificazione doganale.

Cause collegate:

11 dicembre 1980, C-827/79, Amministrazione delle Finanze c. Ditta Ciro Acampora; 22 ottobre 1987, C-314/85, Foto-Frost c. Hauptzollamt; 14 novembre 2002, C-112/01, SPKR c. Skatteministeriet; 23 febbraio 2006, C-201/04, Belgische Staat c. Molenbergna-tie; 16 luglio 2009, C-124/08, G. Snauwaert c. Belgische Staat; 14 gennaio 2010, C-430/08, Terex Equipment Ltd c. Commissioners for Her Majesty; 8 novembre 2012, C-351/11, KGH c. Belgische Staat; 27 febbraio 2014, C-571/12, Greencarrier c. Valsts; 16 marzo 2017, C-47/16, Valsts c. Veloserviss; 10 luglio 2019, C-249/18, Staatssecre-taris c. CEVA.

ACCISE (FATTO GENERATORE ED ESIGIBILITÀ – SOGGETTO DEBITORE – ESENZIONI)

Sentenza, 7 novembre 2019, causa C-68/18, parti SC Petrotel-Lukoil SA c. Agenția Națională de Administrare Fiscală

Dir. 2003/96 – Assenza di fatto generatore d'imposta – Consumo di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce tali prodotti.

22. Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 21, paragrafo 3, della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che esso osta a disposizioni o a prassi nazionali che prevedono, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, la tassazione di prodotti energetici consumati all'interno della centrale termoelettrica dello stabilimento in cui tali prodotti energetici sono stati fabbricati.

23. A tale riguardo, occorre fare osservare che, in forza dell'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, di tale direttiva, il consumo di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici non è considerato un fatto generatore d'imposta se i prodotti energetici consumati sono stati fabbricati all'interno dello stabilimento.

24. Tuttavia, occorre constatare che l'articolo 21, paragrafo 3, terza frase, di detta direttiva precisa che non può beneficiare di tale eccezione al fatto generatore d'imposta il consumo di prodotti energetici che avviene per fini non connessi con la produzione di prodotti energetici.

25. Pertanto, al fine di valutare se il consumo, nella centrale termoelettrica di uno stabilimento, di prodotti energetici fabbricati nell'ambito di tale stabilimento possa rientrare nell'ambito di applicazione dell'eccezione di cui all'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, della direttiva 2003/96, occorre fare riferimento alle finalità di un siffatto consumo (v., in tal senso, sentenza del 6 giugno 2018, Koppers Denmark, C 49/17, EU:C:2018:395, punto 32).

26. In primo luogo, occorre rilevare che il consumo di prodotti energetici, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, non può dar

luogo all'applicazione dell'eccezione al fatto generatore d'imposta per quelli tra essi che vengono utilizzati al fine di generare energia che non è essa stessa destinata alla produzione di prodotti energetici. Tale è in particolare il caso, come ha riconosciuto in udienza la ricorrente nel procedimento principale, dell'utilizzo del calore prodotto nella centrale termoelettrica del suo stabilimento ai fini del riscaldamento dei locali di quest'ultimo.

27. In secondo luogo, rientra nell'eccezione al fatto generatore d'imposta di cui all'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, di detta direttiva, il consumo della parte di prodotti energetici volto a produrre prodotti energetici generando, all'interno della centrale termoelettrica, l'energia termica necessaria al processo tecnologico di fabbricazione di detti prodotti.

28. A tale riguardo, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 23 delle sue conclusioni, è indifferente, da un lato, che il consumo di prodotti energetici come combustibile per riscaldamento sia effettuato direttamente negli impianti tecnologici di produzione di prodotti energetici, o all'interno della centrale termoelettrica dello stabilimento, ai fini della generazione di energia termica utilizzata, successivamente, nel processo di produzione e, dall'altro, che tale produzione di energia venga effettuata attraverso la generazione di un prodotto intermedio, quale il vapore acqueo.

29. Infatti, anzitutto, la formulazione dell'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, della direttiva 2003/96 non riguarda un procedimento specifico in virtù del quale, al fine di poter beneficiare dell'eccezione al fatto generatore d'imposta, i prodotti energetici dovrebbero essere consumati all'interno dello stabilimento in cui sono stati fabbricati.

30. Inoltre, l'interpretazione elaborata al punto 28 della presente sentenza è confermata dall'economia generale dell'articolo 21, paragrafo 3, di tale direttiva. In particolare, dalla formulazione negativa della terza frase di tale disposizione si può dedurre che essa mira unicamente ad escludere dal beneficio di tale eccezione il consumo di prodotti energetici privo di qualsiasi connessione con la produzione di prodotti energetici. Ne consegue che il consumo di prodotti energetici non può, soltanto per le modalità in cui viene effettuato, essere privato del beneficio di detta eccezione, se e in quanto contribuisce al processo tecnologico di fabbricazione di prodotti energetici.

31. Infine, un'interpretazione che escluda il consumo di prodotti energetici, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, dal beneficio di cui all'articolo 21, paragrafo 3, della suddetta direttiva per il solo fatto che tale consumo ha luogo all'interno della centrale termoelettrica dello stabilimento interessato sarebbe contraria alle finalità perseguite dalla medesima direttiva.

32. Infatti, siffatta interpretazione pregiudicherebbe la produzione di energia termica negli impianti di cogenerazione rispetto al consumo di prodotti energetici

come combustibile per riscaldamento direttamente all'interno degli impianti tecnologici di fabbricazione di prodotti energetici. In tal modo, tale interpretazione potrebbe pregiudicare l'obiettivo perseguito dalla direttiva 2003/96, quale enunciato ai considerando 6, 7, 11 e 12 della stessa, inteso ad incoraggiare obiettivi di politica ambientale, posto che la cogenerazione presenta significative possibilità di risparmio di energia primaria e dà luogo a meno emissioni di CO₂ per unità di emissione rispetto alla produzione separata di calore e di elettricità (v., per analogia, sentenza del 7 marzo 2018, *Cristal Union*, C 31/17, EU:C:2018:168, punti da 34 a 37).

33. In terzo luogo, la quota di prodotti energetici consumati in una centrale termoelettrica ai fini della produzione di elettricità non rientra nell'eccezione al fatto generatore d'imposta di cui all'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, di tale direttiva. Tale constatazione non pregiudica, tuttavia, il beneficio dell'esenzione prevista dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva per i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità.

34. Infatti, conformemente all'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2003/96, anche l'elettricità costituisce oggetto del regime di tassazione armonizzato istituito da tale direttiva. Ne consegue che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 30 delle sue conclusioni, ai fini dell'applicazione di tale regime in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, se è vero che non si deve tenere conto della produzione, all'interno della centrale termoelettrica interessata, dell'energia termica necessaria al processo tecnologico di fabbricazione di prodotti energetici, ciò non vale per la produzione di elettricità all'interno di tale centrale. Pertanto, per quanto riguarda i prodotti energetici utilizzati ai fini della generazione di energia elettrica, occorre considerare che il loro consumo è finalizzato alla produzione di tale elettricità.

35. Non si può quindi sostenere, al pari della Commissione, che l'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, della suddetta direttiva si applichi anche ai prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità, nonché all'elettricità così prodotta che viene utilizzata nel processo di fabbricazione di prodotti energetici all'interno dello stabilimento.

36. Una siffatta interpretazione, che amplierebbe la portata dell'eccezione al fatto generatore d'imposta prevista da tale disposizione, potrebbe pregiudicare la coerenza del regime di tassazione istituito dalla stessa direttiva.

37. Anzitutto, occorre ricordare che una disposizione derogatoria, quale l'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, della direttiva 2003/96, al regime di tassazione da essa previsto deve essere oggetto di interpretazione restrittiva (v., per analogia, sentenza del 5 marzo 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C 553/13, EU:C:2015:149, punto 39). Ebbene, è giocoforza constatare che il testo di tale disposizione non riguarda esplicitamente il consumo di elettricità prodotta all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici ai fini della fabbricazione di tali prodotti.

38. Inoltre, una siffatta interpretazione sarebbe in contrasto con l'economia generale di tale direttiva. Infatti, da un lato, la Corte ha già dichiarato che qualunque ente che produce elettricità per uso proprio, indipendentemente dalla sua importanza e qualunque sia l'attività economica esercitata a titolo principale, deve essere considerato un distributore, ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, di detta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 27 giugno 2018, *Turbogás*, C 90/17, EU:C:2018:498, punto 38). Non si può quindi ignorare, ai fini del regime di tassazione armonizzato istituito da tale direttiva, la produzione di elettricità effettuata, per uso proprio, da uno stabilimento come quello di cui trattasi nel procedimento principale, il quale rientra pertanto nella nozione di "distributore", ai sensi di tale disposizione.

39. Dall'altro lato, risulta dall'articolo 21, paragrafo 3, seconda frase, di detta direttiva che gli Stati membri hanno la facoltà di considerare, in particolare, che il consumo di elettricità ai fini della produzione di prodotti energetici non sia un fatto generatore d'imposta.

40. Ebbene, un'interpretazione che abbia come conseguenza di far automaticamente beneficiare l'elettricità prodotta e utilizzata ai fini della produzione di prodotti energetici, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, dell'eccezione al fatto generatore d'imposta prevista dall'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, della medesima direttiva avrebbe l'effetto di privare siffatta facoltà della sua efficacia pratica.

41. Infine, una siffatta interpretazione potrebbe pregiudicare la realizzazione degli obiettivi perseguiti dalla direttiva 2003/96. La Corte ha infatti già dichiarato che l'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, di tale direttiva ha lo scopo di colmare una lacuna che sarebbe stato possibile riscontrare all'interno del regime di tassazione armonizzato istituito da detta direttiva, evitando che l'energia elettrica prodotta da un ente per uso proprio sfugga al regime di tassazione armonizzato istituito da tale direttiva (sentenza del 27 giugno 2018, *Turbogás*, C 90/17, EU:C:2018:498, punti da 31 a 33).

42. Tale disposizione, prevenendo una disparità di trattamento tra enti che, come quello di cui al procedimento principale, producono l'elettricità di cui hanno bisogno e quelli che ricorrono ad un approvvigionamento presso terzi ai fini della loro produzione di prodotti energetici, contribuisce alla realizzazione degli obiettivi della direttiva 2003/96 dal momento che quest'ultima, prevedendo un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità, mira in particolare, come risulta dai suoi considerando da 2 a 5 e 24, a promuovere il buon funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia, evitando, in particolare, le distorsioni della concorrenza (sentenza del 27 giugno 2018, *Turbogás*, C 90/17, EU:C:2018:498, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

43. Ebbene, adottare un'interpretazione estensiva dell'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, di tale direttiva, secondo cui l'eccezione al fatto generatore d'imposta si applicherebbe all'elettricità prodotta all'interno di uno stabilimento come quello di cui trattasi nel procedimento principale e utilizzata per la produzione di prodotti energetici, porterebbe proprio alla situazione che il legislatore dell'Unione ha inteso evitare con l'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, di detta direttiva.

44. Dalle considerazioni che precedono risulta che, per quanto riguarda l'energia elettrica prodotta in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, occorre applicare, al fine di preservare l'integrità del regime di tassazione armonizzato istituito dalla direttiva 2003/96, le disposizioni di tale direttiva che il legislatore dell'Unione ha specificamente consacrato all'elettricità.

45. Ne consegue che il consumo di prodotti energetici all'interno di una centrale termoelettrica ai fini della generazione di energia elettrica non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 21, paragrafo 3, della suddetta direttiva, bensì in quello delle sue disposizioni concernenti la produzione di elettricità.

46. In particolare, come rilevato al punto 33 della presente sentenza, tale consumo deve, in linea di principio, beneficiare delle disposizioni previste dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della medesima direttiva, ai sensi delle quali i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità nonché l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre elettricità sono esenti da tassazione.

47. A tale riguardo, occorre ricordare che tale disposizione si applica agli Stati membri, ferma restando la facoltà ad essi concessa, in forza dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, di derogare a tale regime di esenzione (sentenza del 27 giugno 2018, Turbogás, C 90/17, EU:C:2018:498, punto 41). Ebbene, dal fascicolo di cui dispone la Corte non risulta che la Romania abbia esercitato tale facoltà, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.

48. Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 21, paragrafo 3, della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che esso osta a disposizioni o a prassi nazionali che prevedono la tassazione di prodotti energetici consumati all'interno della centrale termoelettrica dello stabilimento in cui essi sono stati fabbricati, purché tale consumo sia volto a produrre prodotti energetici generando l'energia termica necessaria al processo tecnologico di fabbricazione di detti prodotti. Tale interpretazione non pregiudica l'applicazione, in linea di principio, dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva alla quota di prodotti energetici consumati ai fini della produzione di elettricità.

Cause collegate:

2 aprile 1998, C-296/95, The Queen c. Commissioners; 5 aprile 2001, C-325/99, G. van de Water c. Staatssecretaris; 12 dicembre 2002, C-395/00, Distillerie Fratelli Cipriani SpA c. Ministero; 10 marzo 2005, C-491/03, Ottmar Hermann c. Stadt Frankfurt; 23 novembre 2006, C-5/05, Staatssecretaris c. B. F. Joustra; 17 luglio 2008, C-226/07, Flughafen c. Hauptzollamt Köln; 21 dicembre 2011, C-503/10, Evroetil AD c. Direktor; 3 luglio 2014, C-165/13, S. Gross c. Hauptzollamt; 12 febbraio 2015, C-349/13, Minister c. Oil Trading; 15 ottobre 2015, C-306/14, Direktor c. Biovet; 2 giugno 2016, C-355/14, Polihim-SS c. Nachalnik; 13 luglio 2017, C-151/16, Vakarų c. Valstybinė; 8 febbraio 2018, C-590/16, Commissione UE c. Rep. ellenica; 7 marzo 2018, C-31/17, Cristal Union c. Ministre; 27 giugno 2018, C-90/17, Turbogás c. Autoridade; 16 ottobre 2019, C-270/18, UPM France c Premier ministre; 17 ottobre 2019, C-579/18, Ministère c. QC; 3 dicembre 2020, C-44/19, Repsol c. Administración; 10 giugno 2021, C-279/19, The Commissioners c. WR; 31 marzo 2022, C-139/20, Commissione UE c. Rep. di Polonia; 13 gennaio 2022, C-326/20, MONO SIA c. Valsts; 16 settembre 2021, C-341/20, Commissione UE c. Rep. italiana; 22 dicembre 2022, C-332/21, Quadrant c. Agenția Națională; 22 dicembre 2022, C-553/21, Hauptzollamt c. Shell.

ACCISE (ALCOLI – BIRRA – VINI)

Sentenza, 28 febbraio 2019, causa C-567/17, parti «Bene Factum» UAB c. Valstybinė mokesčių inspekcija

Dir. 92/83 – Esenzioni – Nozione di “prodotti non destinati al consumo umano” – Criteri di valutazione.

Sulla prima questione

19. Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 debba essere interpretato nel senso che si applica all'alcol etilico denaturato in conformità alle prescrizioni di uno Stato membro, contenuto nei prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale i quali, sebbene non destinati come tali al consumo umano, vengono nondimeno consumati come bevande alcoliche da talune persone.

20. Al riguardo, va ricordato che l'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 prevede che gli Stati membri esentino i prodotti previsti da detta direttiva, tra cui l'alcol etilico, dall'accisa armonizzata alle condizioni da essi stabilite per assicurare l'applicazione agevole e corretta di tali esenzioni e per prevenire qualsiasi evasione, frode o abuso quando sono allo stesso tempo denaturati conformemente ai requisiti previsti dagli Stati membri ed impiegati per la fabbricazione di prodotti non destinati al consumo umano.

21. Come dichiarato dalla Corte, l'alcol etilico contenuto in un prodotto non destinato al consumo umano e denaturato con un metodo approvato in uno Stato membro beneficia dell'esenzione prevista all'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 (v., in tal senso, sentenza del 7 dicembre 2000, Italia/Commissione, C 482/98, EU:C:2000:672, punto 41).

22. Sarebbe incompatibile con la direttiva 92/83 rifiutare l'esenzione di un prodotto che soddisfa le condizioni previste dall'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), di quest'ultima per il solo motivo della constatazione del fatto che la sua destinazione reale non corrisponde alla denominazione che ad esso ha dato l'operatore (sentenza del 7 dicembre 2000, Italia/Commissione, C 482/98, EU:C:2000:672, punto 42).

23. Da quanto precede deriva che prodotti presentati come prodotti cosmetici o prodotti per l'igiene bucco-dentale, che contengono alcol etilico denaturato in conformità alle prescrizioni di uno Stato membro non possono essere privati, come prodotti non destinati al consumo umano, dell'esenzione dall'accisa prevista all'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83, per il fatto che talune persone li consumano come bevande alcoliche.

24. Nella specie è pacifico che i prodotti controversi, recanti il marchio BF cosmetics, venivano venduti come cosmetici o come liquidi per il risciacquo bucco-dentale e che le persone che li compravano come bevande alcoliche sapevano o dovevano sapere che stavano acquistando prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale.

25. Di conseguenza, occorre risolvere la prima questione nel senso che l'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 deve essere interpretato dichiarando che esso si applica all'alcol etilico denaturato in conformità alle prescrizioni di uno Stato membro, contenuto in prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale, i quali, sebbene non destinati come tali al consumo umano, vengono nondimeno consumati come bevande alcoliche da talune persone.

Sulla seconda questione

26. Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 debba essere interpretato nel senso che esso si applica all'alcol etilico denaturato in conformità alle prescrizioni di uno Stato membro, contenuto in prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale, i quali, sebbene non destinati, come tali, al consumo umano, sono nondimeno consumati come bevande alcoliche da talune persone, qualora il soggetto che importa tali prodotti da uno Stato membro, affinché siano distribuiti nello Stato membro di destinazione da altri soggetti a consumatori finali, sapendo che essi sono parimenti consumati come bevande alcoliche, li fa fabbricare ed etichettare tenendo conto di tale circostanza allo scopo di aumentarne la vendita.

27. Al riguardo, dalla risposta fornita alla prima questione risulta che i prodotti non destinati al consumo umano e che soddisfano il presupposto della denaturazione previsto all'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83, rientrano nell'esenzione dall'accisa prevista in tale disposizione.

28. Nella specie, il giudice del rinvio afferma che la circostanza secondo cui la Bene Factum ha concepito l'imballaggio dei prodotti controversi, la loro etichettatura, segnatamente l'indicazione della gradazione alcolica in percentuale, e ha fatto aggiungere ad essi taluni aromi si può considerare come atta a favorire il consumo di tali prodotti come bevande alcoliche. Tuttavia, il giudice del rinvio indica anche che tali prodotti venivano venduti come cosmetici o come liquidi per il risciacquo bucco-dentale e che le persone che li acquistavano come bevande alcoliche sapevano o dovevano sapere che acquistavano prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale.

29. Ne risulta pertanto che le misure prese dalla Bene Factum in relazione alle caratteristiche dei prodotti controversi non impediscono a questi ultimi di presentarsi come prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale non destinati al consumo umano.

30. Orbene, salvi i casi di frode, evasione o abuso, che giustificano l'applicazione dell'articolo 27, paragrafo 5, della direttiva 92/83, le eventuali misure, adottate dal fabbricante di tali prodotti in considerazione delle loro caratteristiche, nei limiti in cui non impediscono che essi si presentino come prodotti non destinati al consumo umano, non possono privarli del beneficio dell'esenzione dall'accisa previsto al paragrafo 1, lettera b), dello stesso articolo.

31. Peraltro, dal punto 17 della presente sentenza risulta che l'applicazione dell'articolo 27, paragrafo 5, della direttiva 92/83 ai fatti del procedimento principale non è stata presa in considerazione dall'autorità nazionale competente e il giudice del rinvio non interroga la Corte riguardo all'interpretazione di quest'ultima disposizione.

32. Di conseguenza, occorre risolvere la seconda questione nel senso che l'articolo 27, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 92/83 deve essere interpretato nel senso che si applica all'alcol etilico denaturato in conformità alle prescrizioni di uno Stato membro, contenuto in prodotti cosmetici o per l'igiene bucco-dentale i quali, sebbene non destinati, come tali, al consumo umano, vengono nondimeno consumati come bevande alcoliche da talune persone, qualora il soggetto che importa tali prodotti da uno Stato membro, affinché siano distribuiti nello Stato membro di destinazione da altri soggetti a consumatori finali, sapendo che sono consumati anche come bevande alcoliche, li fa fabbricare ed etichettare tenendo conto di tale circostanza allo scopo di aumentarne la vendita.

Cause collegate:

11 agosto 1995, C-367/93, F.G. Roders BV c. Inspecteur; 7 dicembre 2000, C-482/98, Rep. italiana c. Commissione; 12 giugno 2008, C-458/06, Skatteverket c. Gourmet Classic Ltd; 2 aprile 2009, C-83/08, Glückauf c. Hauptzollamt; 9 dicembre 2010, C-163/09, Repertoire Culinare Ltd c. The Commissioners; 4 giugno 2015, C-285/14, Directeur c. Brasserie; 15 ottobre 2015, C-306/14, Direktor c. Biovet AD; 17 maggio 2018, C-30/17, Dyrektor c. Kompania; 28 ottobre 2021, C-221/20, A Oy; 22 dicembre 2022, C-332/21, Quadrant c. Agentija.

ACCISE (CARBURANTI E OLI)

Sentenza, 16 settembre 2021, causa C-341/20, parti Commissione europea c. Repubblica italiana

Dir. 2003/96 – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Esenzione dei prodotti energetici utilizzati come carburante per la navigazione nelle acque dell'Unione europea – Esenzione concessa unicamente alle imbarcazioni private da diporto costituenti l'oggetto di un contratto di noleggio.

16. Il 18 maggio 2018 la Commissione ha inviato una lettera di messa in mora alla Repubblica italiana, invitandola a presentare le sue osservazioni in merito alla presunta violazione del diritto dell'Unione derivante dal fatto che, concedendo il beneficio dell'esenzione dall'accisa ai carburanti utilizzati nei natanti da diporto privati in contratto di noleggio, senza il rifiuto esplicito di tale beneficio in caso di uso privato del natante da parte dell'utilizzatore finale, detto Stato membro sarebbe venuto meno agli obblighi imposti dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96.

(...)

Giudizio della Corte

29. In via preliminare, occorre, da un lato, rilevare che il contratto di noleggio di un'imbarcazione è quello mediante il quale il noleggiante, a fronte del versamento di un prezzo, il nolo, mette tale imbarcazione a disposizione di un noleggiatore che la utilizzerà per le proprie esigenze. Il contratto di noleggio si distingue dunque dal contratto di trasporto, il quale non ha ad oggetto la messa a disposizione dell'imbarcazione in tutto o in parte, bensì una prestazione di servizi di trasferimento di beni o persone (v., in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punto 38).

30. Dall'altro lato, occorre ricordare come dai considerando da 3 a 5 della direttiva 2003/96 risulti che quest'ultima mira a promuovere il buon funzionamento del mercato interno armonizzando i livelli minimi di tassazione dei prodotti energetici a livello dell'Unione al fine di diminuire le differenze tra i livelli nazionali di tassazione dell'energia applicati dagli Stati membri.

31. Qualsiasi diversa interpretazione a livello nazionale degli obblighi di esenzione previsti da detta direttiva non soltanto arrecherebbe pregiudizio all'obiettivo di armonizzazione della normativa dell'Unione e alla certezza del diritto, ma rischierebbe di introdurre delle disparità di trattamento tra gli operatori economici interessati (v., in tal senso, sentenze del 1° aprile 2004, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, C-389/02, EU:C:2004:214, punto 21, e del 1° marzo 2007, *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, punto 23).

32. Di conseguenza, le disposizioni concernenti le esenzioni previste dalla direttiva 2003/96 devono essere oggetto di un'interpretazione autonoma, fondata sul loro tenore letterale e sulle finalità perseguite da tale direttiva (sentenze del 1° dicembre 2011, *Systeme Helmholtz*, C-79/10, EU:C:2011:797, punto 19 e la giurisprudenza ivi citata, nonché del 21 dicembre 2011, *Haltergemeinschaft*, C-250/10, non pubblicata, EU:C:2011:862, punto 19).

33. A questo proposito, per quanto riguarda, da un lato, il tenore letterale dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96, tale disposizione impone agli Stati membri un obbligo di non sottoporre a tassazione i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque dell'Unione, diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto. Nel secondo comma della disposizione sopra citata, la nozione di «imbarcazione privata da diporto» viene definita nel senso che per tale si intende «qualsiasi imbarcazione usata dal suo proprietario o dalla persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarla in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche».

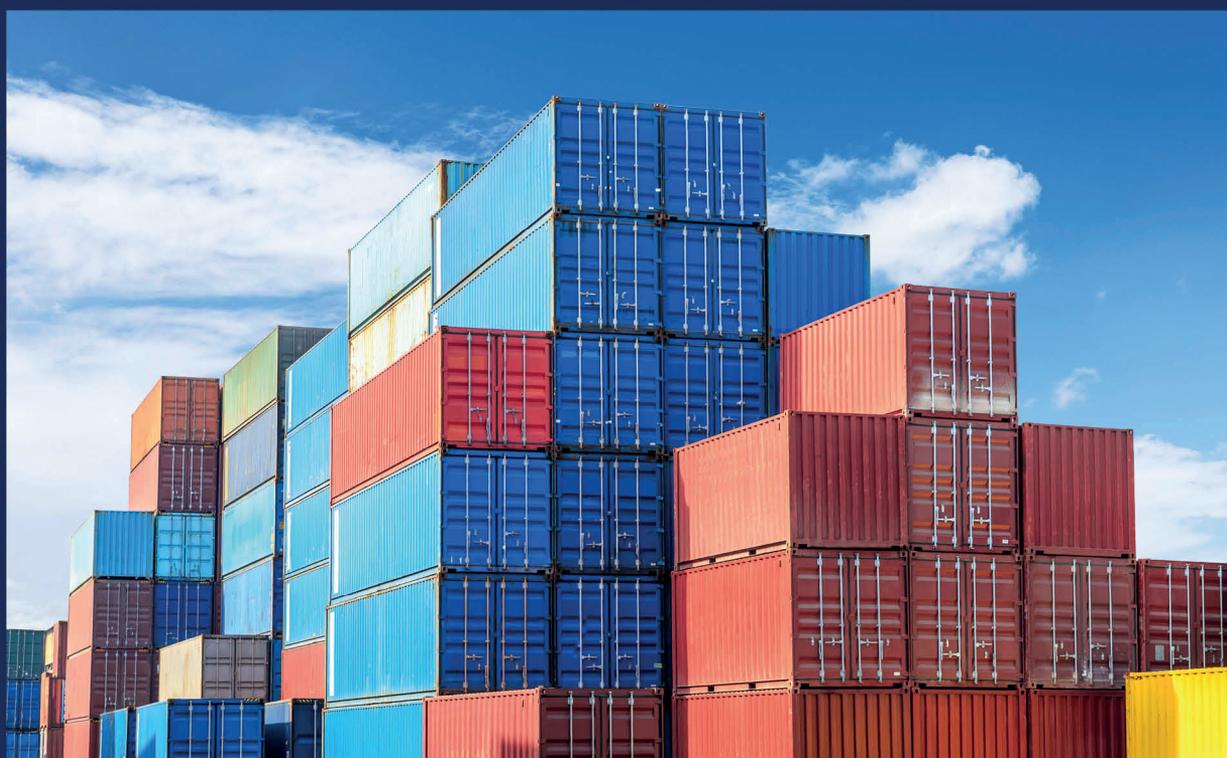
34. Risulta pertanto dal tenore letterale della medesima disposizione che l'esenzione da essa prevista è subordinata al fatto che i prodotti energetici siano utilizzati come carburante per operazioni di navigazione nelle acque dell'Unione per scopi commerciali, vale a dire per utilizzazioni nelle quali un'imbarcazione serve direttamente alla prestazione di servizi a titolo oneroso (v., in tal senso, sentenza del 13 luglio 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, punti 25, 26 e 29 nonché la giurisprudenza ivi citata).

35. Ne consegue che, nell'ambito di una locazione o di un noleggio di un'imbarcazione, in cui vi sono, al tempo stesso, un locatore o un noleggiante dell'imbarcazione e un locatario o un noleggiatore che effettua navigazioni con tale imbarcazione, la concessione o il rifiuto dell'esenzione prevista dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 dipendono dal modo in cui tale imbarcazione viene utilizzata da quest'ultimo soggetto (locatario o noleggiatore), ossia a seconda che tale imbarcazione venga utilizzata per scopi commerciali o per scopi non commerciali. Pertanto, non si può ritenere che il noleggio di un'imbarcazione con il carburante, ovvero la sua dazione in locazione, in quanto attività commerciali del no-

Piero Bellante

Il sistema doganale

Evoluzione – Istituti – Adempimenti



SECONDA EDIZIONE



Giappichelli

PREMESSA

alla seconda edizione

Tre anni nelle materie connesse agli scambi internazionali sono un intervallo di tempo importante; da qui la necessità di sottoporre quest'opera al suo primo aggiornamento. Il testo è stato adeguato alle novità legislative nel frattempo intervenute a livello nazionale e dell'Unione europea e riveduto nella sua interezza mantenendone l'impianto originario.

Chiunque per ragioni di lavoro o di studio debba confrontarsi con questa materia ed intenda approfondirla ha di fronte a sé temi su cui è aumentata negli ultimi anni l'attenzione della comunità internazionale ed in particolare dell'Unione europea. L'opera, arricchita in questa edizione da un indice cronologico e per argomento della giurisprudenza citata, si sofferma su temi come la crescente digitalizzazione delle procedure doganali, la realizzazione dello sportello unico dell'Unione europea per le dogane (*single window*) e l'entrata in vigore di nuovi e sempre più complessi accordi di partenariato economico.

Il rispetto delle normative armonizzate per la sicurezza dei prodotti immessi sul mercato dell'Unione europea è di particolare importanza sotto il profilo della *compliance* aziendale alle normative extra tributarie. L'opera si sofferma con rinnovata attenzione anche su questo tema e su quello altrettanto importante delle restrizioni commerciali all'esportazione, poiché le autorità doganali hanno «la responsabilità primaria della supervisione degli scambi internazionali dell'Unione» con i paesi terzi nei diversi settori ad esse affidati, come ci ricorda l'art. 3 del codice doganale.

Piero Bellante

Verona, 10 maggio 2023.

PREMESSA

Questo lavoro è destinato a coloro che intendono addentrarsi nel sistema doganale in modo consapevole, avendo presenti i confini tracciati dalle norme, dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza. L'obiettivo è quello di fornire al lettore una visione unitaria del sistema, condiviso a livello internazionale ed in particolare dell'Unione europea, ricostruendone gli istituti anche da un punto di vista storico-evolutivo laddove questo è stato possibile, per favorirne la comprensione della *ratio*.

Oltre alla illustrazione delle fonti ed alla ricostruzione storica dei più importanti istituti sono stati trattati i principi che governano il rapporto doganale, i presupposti dell'obbligazione, gli elementi dell'accertamento, i regimi doganali ordinari e speciali, le decisioni dell'autorità doganale nel rispetto del diritto al contraddittorio ed i principali temi di rilevanza extra doganale. Fonti, giurisprudenza ed approfondimenti sono stati evidenziati in riquadri separati dal testo, in modo da rendere l'opera fruibile secondo le diverse esigenze del lettore.

Sebbene sia tradizione comprendere nei trattati di diritto doganale anche una parte relativa alle accise ed ai monopoli fiscali, ho preferito concentrare questo lavoro sui profili doganali propriamente detti, come emergono dal *corpus* di norme costituito dal Codice doganale dell'Unione europea e dai suoi regolamenti complementari in vigore dal primo maggio 2016, considerando la specifica interazione delle *customs rules* con il diritto del commercio internazionale, riservando ad un futuro lavoro la materia delle accise.

Tra i molteplici Autori che si sono cimentati in questa materia vorrei qui ricordarne due, non intendendo con questo fare torto agli altri indicati nella bibliografia: sugli studi appassionati di Mario Di Lorenzo, pubblicati tra gli anni trenta e la fine degli anni cinquanta del Novecento, si sono formate generazioni di funzionari e di studiosi del diritto doganale italiano. In epoca più recente, *La legge doganale commentata per articolo* di Attilio Pezzinga, pubblicata dal 1975 al 2000, è stata un riferimento imprescindibile per tutti coloro che abbiano voluto intraprendere l'esplorazione del sistema doganale. A questi Autori si devono i primi coraggiosi tentativi di dare una sistemazione ad una materia che a tratti sembra sfuggire ribelle, animata di vita propria e indomabile.

In questi anni ho chiesto consiglio a molte persone, cui va la mia gratitudine; ma sia consentito un riconoscimento particolare a Giovanni Laterra, che ha curato l'editing con pazienza certosina; alle colleghe di studio Rita La Lumia, Barbara Bona-

fini e alla nostra collaboratrice Paola Busolo, che mi hanno consentito di sottrarre loro tempo prezioso; a Umberto Santi, Michele Tiengo e agli altri colleghi della Camera degli avvocati tributaristi del Veneto, dal cui confronto ho tratto occasioni di approfondimento e così a Zeno Poggi e al comitato scientifico di AWOS-a world of sanctions. Infine, a Nevio Bole, Gianfranco Lorenzoni e all'Associazione spedizionieri del Porto di Trieste che mi hanno consentito l'accesso a preziosi testi fuori commercio sul porto franco internazionale di Trieste.

Ho ereditato la passione per questa materia da mio padre Francesco Paolo, in servizio presso la dogana di Livorno dal 1946 al 1982 ove svolse da ultimo funzioni dirigenziali ed ho respirato l'aria del porto di Livorno e della sua dogana fin da bambino. La gestazione di questo lavoro, che vuole anche essere una restituzione di quanto ho avuto la fortuna di apprendere dal 1980 ad oggi, è durata circa un decennio e senza la pazienza, infinita, di mia moglie non sarebbe stata possibile. Dedico ad entrambi questo lavoro.

Per ricevere consigli e porre rimedio alle inevitabili inesattezze sono raggiungibile all'indirizzo *bellante@legalassociati.com*.

Piero Bellante

Verona, 10 maggio 2020.

INTRODUZIONE

Sommario: 1. Dal diritto doganale al sistema doganale: prospettive di studio. – 2. Le funzioni di complementarità e di agevolazione degli scambi internazionali.

1. Dal diritto doganale al sistema doganale: prospettive di studio

Non è facile formulare una definizione di *diritto doganale* che sia sintetica ed allo stesso tempo completa. La dottrina italiana che ha affrontato la materia in modo organico risale ad un'epoca in cui non esisteva consapevolezza di cosa avrebbe potuto significare divenire parte di una comunità doganale globale: questa dottrina si colloca tra la metà degli anni Trenta del Novecento e fino al decennio successivo all'adozione del trattato istitutivo della Comunità economica europea avvenuta il 25.3.1957.

La definizione più evoluta di diritto doganale elaborata durante questo periodo aveva come riferimento l'ordinamento nazionale: secondo l'orientamento prevalente concorrevano a formare il diritto doganale tutte quelle disposizioni connesse con il traffico internazionale di persone e di merci che presentassero la caratteristica di essere «preordinate ad interessi politici ed economici dello Stato *assai più che a meri interessi finanziari*»⁽¹⁾. In questa definizione, che risale al 1941, si intravede l'individuazione da parte della dottrina di funzioni diverse da quella meramente impositiva e attribuite dal legislatore al sistema doganale nel suo complesso. Tuttavia, nel 1962 si potevano ancora leggere affermazioni come questa: «non v'ha dubbio che la *riscossione pura e semplice* dei diritti doganali costituisca, ancora oggi, la *caratteristica più evidente* del lavoro doganale»⁽²⁾. Questa definizione accendeva i riflettori sulla storica funzione impositiva⁽³⁾, cogliendo però solo una parte dell'universo doganale contem-

⁽¹⁾ M. DI LORENZO, *Le fonti del diritto doganale*, estratto dal fascicolo di marzo della rivista *Tributi*, Roma, 1941, pag. 7, corsivo aggiunto. V. ACH. CUTRERA, *Istituzioni di diritto doganale italiano*, Milano, 1931, pag. 16 ss.

⁽²⁾ E. LEPRI, *Istituzioni di diritto e tecnica doganale*, 2^a ed., Roma, 1962, pag. 7.

⁽³⁾ Cfr. V. UCKMAR, *L'evoluzione del diritto tributario internazionale*, in V. UCKMAR (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, 3^a ed., Padova, 2005, pag. 3 ss.: «[f]ino alla conclusione della prima guerra mondiale gli accordi internazionali erano concentrati sui movimenti delle merci e quindi sui dazi doganali, spesso gestiti in funzione protezionistica, ancor prima che per ragioni di gettito fiscale.»

poraneo: già nei primi anni Sessanta del Novecento un osservatore attento avrebbe potuto cogliere nella comunità internazionale i segnali che mostravano quale sarebbe stata la direzione che il sistema avrebbe preso nei decenni successivi, attraverso la stipula di convenzioni ed accordi multilaterali per le semplificazioni doganali.

Nel 1962 era vigente nell'ordinamento italiano la legge doganale 25.9.1940, n. 1424 (LD 1940): questa legge aveva ripreso la tradizione giuridica che risale ai testi normativi emanati nel Regno d'Italia dal 1861 in avanti ed era stata precisa nel confermare quali fossero le competenze attribuite ai funzionari doganali. Queste competenze risultavano molto più ampie di quelle connesse con la semplice riscossione dei diritti; la LD 1940 prevedeva che ai funzionari doganali fosse attribuita «la facoltà di accertare le violazioni della legge doganale e quelle di ogni altra legge la cui applicazione è demandata alle dogane»⁽⁴⁾. Qui sta il punto.

Gran parte dei controlli doganali sono oggi di natura extratributaria. Questi controlli sono basati proprio sulle *altre leggi* la cui applicazione è affidata alle dogane, cioè avvengono sulla base di leggi che hanno contenuto *diverso* da quello della normativa doganale-tributaria in senso stretto. Partendo dalle competenze dei funzionari e studiando quali siano le norme che essi applicano possiamo capire quale potrebbe essere l'oggetto del diritto doganale e come questo si sia evoluto in un sistema *condiviso nella comunità internazionale*, che presuppone la produzione uniforme delle norme, la formazione su basi comuni del personale ed il necessario coordinamento tra le amministrazioni degli Stati per il raggiungimento degli obiettivi stabiliti negli accordi e nelle convenzioni internazionali.

Anche la formazione dei difensori e dei magistrati chiamati a dirimere complessi contenziosi nella materia doganale postula un'adeguata specializzazione, ai fini della corretta applicazione al caso concreto delle disposizioni doganali e della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea. La specialità della materia è stata anche riconosciuta dal Comitato economico e sociale europeo che, nel parere reso sulla proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio sul quadro giuridico dell'Unione relativo alle infrazioni e alle sanzioni doganali del 21-22.9.2016, giunge ad ipotizzare la creazione «di un tribunale europeo delle dogane e la formazione di un corpo doganale comune efficace ed efficiente»⁽⁵⁾.

Al termine di questa analisi potremo quindi verificare la possibilità di giungere ad una nozione unitaria di diritto doganale, nel senso di *diritto applicato o applicabile al movimento internazionale delle merci sottoposto al controllo delle dogane* ed in tal senso costituente un «sistema» con un'autonomia e peculiare fisionomia. Una nozione simile può sembrare indefinita e quindi poco utile. Tuttavia, come ben sanno gli operatori del settore, *questo diritto* apparentemente indefinibile è *quello che vive e si appli-*

⁽⁴⁾ Art. 132, comma 1, LD 1940, corsivo aggiunto.

⁽⁵⁾ Cfr. CESE, *Parere del Comitato economico e sociale europeo sulla «Proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio sul quadro giuridico dell'Unione relativo alle infrazioni e alle sanzioni doganali»*, 519ª sessione plenaria del CESE del 21-22.9.2016, Bruxelles, 21.9.2016, in GU C 487 del 28.12.2016, pag. 57 ss.

ca tutti i giorni negli «spazi doganali» in contraddittorio, spesso anche aspro, tra gli uffici doganali, da una parte e le persone e le imprese, dall'altra. La dottrina ha posto in luce fin dagli anni Cinquanta del Novecento che «le leggi, i regolamenti, i decreti e le ordinanze tutte, che contengono disposizioni di carattere generale, costituiscono quello che può denominarsi il sistema delle leggi doganali»⁽⁶⁾. Per questo e per la difficoltà di considerare sotto un profilo unitario questa materia, sembra più adeguato ormai accedere ad una nozione di *sistema doganale*, anziché di *diritto doganale*.

Posta la questione in questi termini sorge un problema non indifferente, a causa della difficoltà di individuare la disciplina più adatta all'interno della quale svolgere studi ed insegnamenti sugli istituti che connotano questo sistema, in continua evoluzione; l'estensione delle attività di controllo varia nel tempo con il variare della politica economica e della scala di valori che sta alla base della tutela degli interessi pubblici e, per quanto riguarda l'Unione europea, di quelli sovranazionali. Il sistema doganale acquista, così, contorni necessariamente sfumati che spesso anche gli specialisti faticano a percepire.

La condivisione globale delle norme porta ad accostare il diritto doganale o quanto meno buona parte del suo contenuto, al diritto del commercio internazionale e, per quanto riguarda orizzonti a noi più vicini, al diritto dell'Unione europea. Non è un caso se la dottrina che si è occupata di fiscalità internazionale abbia riservato la definizione di *diritto tributario internazionale* «a quella branca del diritto volta a disciplinare tutte le fattispecie sostanziali di indole tributaria, che interessano simultaneamente più ordinamenti giuridici statali»⁽⁷⁾ ponendo l'accento, quindi, più sul tradizionale aspetto impositivo che su eventuali profili extratributari. Anche quando la materia viene affrontata nell'ambito del diritto tributario, si riconosce che «rispetto ai tributi doganali vanno distinte altre forme di limitazione quantitativa degli scambi commerciali che, pur rappresentando un onere economico sulle importazioni ed esportazioni di merci, non si sostanziano in prestazioni pecuniarie e dunque non assumono carattere di tributo (quali il contingentamento delle importazioni, le licenze di importazione o esportazione ovvero i provvedimenti di salvaguardia del mercato interno)»⁽⁸⁾.

Preso atto dell'esistenza di un *sistema* e del sempre maggior bisogno di conoscenza che si avverte tra i soggetti che vi si confrontano, siano essi studiosi, operatori del diritto o manager, i possibili atteggiamenti di fronte a questa complessità sono due.

L'approccio tradizionale consiste nell'isolare gruppi omogenei di norme e di istituti, individuati secondo la tripartizione delle funzioni che sarà descritta nel paragrafo che segue e affrontarne separatamente lo studio all'interno delle discipline di riferimento riservando, ad esempio, al diritto tributario, al diritto dell'Unione europea o al diritto del commercio internazionale lo studio e l'approfondimento delle parti del si-

⁽⁶⁾ M. DI LORENZO, *Istituzioni di diritto doganale italiano – Parte Generale*, Roma, 1954, pag. 17.

⁽⁷⁾ B. SANTAMARIA, *Diritto tributario – Parte generale – Fiscalità internazionale*, 7^a ed., Milano, 2011, pag. 514.

⁽⁸⁾ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, 3^a ed., Milano, 2017, pag. 387.

stema più affini con queste materie. Questo approccio frammentato può dare buoni risultati; ma solo a patto di stabilire, a valle delle singole materie, solidi collegamenti interdisciplinari oggetto di appositi approfondimenti.

Ad avviso di chi scrive, tuttavia, la strada da seguire, difficile ma certamente più affascinante, è quella di abbandonare l'approccio frammentato e di studiare il sistema doganale all'interno di una disciplina unitaria, sia pure con tutte le cautele del caso ⁽⁹⁾. Perché un dato è certo: *questa esigenza è sempre più avvertita nel mondo economico reale*. Tracciare i possibili confini di un sistema che comprenda, fin dove è possibile, questo insieme eterogeneo di norme e farne un autonomo oggetto di studio non è solo una questione terminologica o accademica. Il fulcro degli scambi commerciali con l'estero è costituito dal *passaggio fisico* delle merci in dogana. Diventa fondamentale conoscere se, ed in che termini, esista un corpus di norme eterogeneo che ci attenda, è il caso di dire, al varco nel momento di questo passaggio.

Trascurare questo aspetto, esaminando le norme singolarmente sotto il profilo meramente tributario o extratributario e non, invece, in quanto parti di un tutto, significa

⁽⁹⁾ Esprime una riserva sulla reale possibilità di ricondurre a categoria unitaria il diritto tributario ed il commercio internazionale A. UCKMAR, *Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione mondiale per il commercio (OMC/WTO)*, in V. UCKMAR (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, cit., pag. 1069 ss., anche se in verità la riserva sembra più focalizzata sul raffronto con la c.d. fiscalità interna. Perplesso anche G. ARDIZZONE, *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, in *Enciclopedia Giuridica*, VII, Roma, 1988. Questo Autore rileva come il problema della qualificazione del diritto doganale (quantomeno) europeo non sia di facile soluzione. Questo perché il diritto doganale europeo avrebbe una *ratio* diversa da quella che presiede a quello nazionale: quest'ultimo incardinato in un sistema tributario di tipo impositivo, il primo invece finalizzato alla libera circolazione delle merci. Il diritto doganale europeo avrebbe solo in parte natura fiscale; la conclusione è che «se senz'altro si può dire che le norme in materia doganale non costituiscono diritto tributario della CEE, d'altra parte si conferma che il diritto doganale della CEE, definisce, sia pure nel perseguimento di una *ratio* particolare, elementi di quello spaccato normativo, in cui consiste il diritto tributario dei singoli stati»; cit., pag. 3. Per l'opportunità di riconoscere una sua originalità al sistema, al quale mal si adattano le categorie giuridiche tradizionali, sembra propendere M. BASILAVECCHIA, *La politica fiscale*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'Ordinamento europeo*, III, *Le politiche dell'Unione*, Milano, 2008, pag. 429, laddove riconosce che «la creazione di un sistema doganale comune, all'interno del quale il trattato vieta non solo dazi e tributi doganali, ma anche tasse di effetto equivalente [...], rispetto al quale possono anche essere esercitate anche scelte di politica economica di impatto significativo, rappresenta certamente un traguardo sotto il profilo di una politica fiscale, che, sia pure limitata ad un certo ambito, può essere considerata piuttosto come "propria" dell'Unione, che non "comune" agli altri stati membri». Anche G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, 7^a ed., Padova, 2012, pag. 204, riconosce che «l'Unione europea (e già la Comunità) ha degli aspetti di tale originalità da costringere spesso ad uso diverso di talune categorie giuridiche tradizionali». G. FALSITTA, riconosce che «gli Stati svolgono tradizionalmente lungo i loro confini una *funzione di vigilanza amministrativa*, che si esplica in una serie di controlli per la tutela del patrimonio storico e artistico, per la salvaguardia di determinati *standards* igienico sanitari e per il rispetto delle limitazioni valutarie. Inoltre, gli Stati svolgono una *funzione di finanza*, e cioè di imposizione, colpendo con i dazi doganali gli atti di circolazione della ricchezza che si manifestano nel passaggio delle merci attraverso le linee di confine. La legislazione doganale è volta a disciplinare le operazioni amministrative che presidiano il passaggio delle merci da e verso l'estero, al fine di soddisfare le esigenze appena menzionate» [corsivi nell'originale]; così l'Autore in R. SCHIAVOLIN (agg. da), *Le imposte doganali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, 13^a ed., Milano, 2021, pag. 1127.

perdere di vista l'unitarietà dell'operazione commerciale internazionale; significa sottovalutare la necessità di compiere una accurata pianificazione dell'operazione commerciale, che per raggiungere l'obiettivo deve andare oltre la pur legittima ottimizzazione degli oneri fiscali e deve guardare anche alle regole che consentano di immettere in consumo la merce nel mercato di riferimento. Per gli operatori significa anche andare incontro, inconsapevolmente, a danni economici seri e, nei casi più gravi, ad importanti sanzioni amministrative o penali o alla perdita della merce stessa conseguenti al blocco in dogana delle operazioni, con conseguenti responsabilità civili nei rapporti commerciali tra privati. I controlli extratributari che il sistema affida all'autorità doganale, sia nell'ambito dell'Unione europea, sia nell'ambito della comunità internazionale, sono infatti funzionali all'attuazione delle scelte politiche ed economiche perseguite dagli Stati o dalle comunità di Stati, mediante adozione di misure di salvaguardia non tariffarie; come nel caso delle restrizioni applicabili al commercio internazionale delle merci c.d. dual use, cioè delle merci che possono essere utilizzate sia per scopi civili sia per scopi militari.

Occorre, dunque, compiere ogni possibile sforzo per ricostruire la disciplina unitaria del diritto doganale, quanto meno dell'Unione europea. Significative, in tal senso, sono le considerazioni preliminari contenute nella risoluzione 2011/2083/INI del Parlamento europeo, del 1.12.2011, sulla modernizzazione dei servizi doganali. Questa risoluzione traccia nei suoi «considerando» un quadro assolutamente convincente del sistema doganale moderno, così come si è andato evolvendo negli ultimi decenni in funzione dell'unione doganale comunitaria (v. *infra*, parte II, cap. I, § 1.). Ancor più incisiva è la definizione del «ruolo delle autorità doganali» contenuta nell'art. 3 del Codice doganale dell'Unione europea, secondo cui ad esse è affidata «la supervisione degli scambi internazionali dell'Unione in modo da contribuire al commercio leale e libero, all'attuazione degli aspetti esterni del mercato interno, della politica commerciale comune e delle altre politiche dell'Unione riguardanti il commercio e alla sicurezza dell'intera catena logistica» (art. 3 regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9.10.2013). Fondamentale è altresì il contenuto dei programmi di azione comunitaria che si susseguono senza soluzione di continuità dal 1991 in materia di formazione professionale dei dipendenti delle dogane e di elaborazione dei principi di politica doganale ⁽¹⁰⁾.

Lo studio del sistema doganale, invero trascurato nelle Università o relegato nel ruolo di Cenerentola salvo rare ed encomiabili eccezioni, non può limitarsi al suo storico profilo impositivo. Deve andare oltre: *occorre porsi in una dimensione interdisci-*

⁽¹⁰⁾ Antesignano di questi programmi fu il Programma Matthaëus, introdotto con decisione 91/341/CE del Consiglio, del 20.06.1991; successivamente integrato nel programma «Dogana 2000» con decisione n. 210/97/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19.12.1996; ridenominato «Dogana 2002» con decisione n. 105/2000/CE, del 17.12.1999; «Dogana 2007» con decisione n. 253/2003/CE, del 11.2.2003; «Dogana 2013» con decisione n. 624/2007/CE, del 23.5.2007, abrogata dal reg. (UE) n. 1294/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2013, che ha istituito il programma «Dogana 2020». Altri seguiranno negli anni a venire.

plinare che sappia cogliere non solo gli aspetti connessi con la fiscalità, ma anche quelli connessi con il diritto del commercio internazionale e con il diritto dell'Unione europea, valorizzandone i profili attinenti alle sue funzioni di complementarità e di agevolazione degli scambi internazionali.

2. Le funzioni di complementarità e di agevolazione degli scambi internazionali

«Il processo contro le dogane è compiuto: tre secoli interi carichi di fatti enormi ed iniqui, depongono a danno loro, e al di sopra di essi galleggia una vergognosa delusione; perché di tutto ciò che il sistema doganale intese o finse promettere, nulla riuscì mai ad ottenere». Francesco Ferrara insorgeva così nel 1867 contro quanto fosse di ostacolo e violasse «le regole della giustizia e della libertà [...] in modo così sistematico»⁽¹¹⁾, insorgeva cioè contro i sistemi doganali. La dottrina liberista era per sua natura ostile a tutto ciò che potesse rivelarsi di ostacolo ai traffici: al di là delle considerazioni sul piano economico, si temeva che lo Stato finisse prima o poi per eccedere dai propri poteri e, dettando norme di carattere generale, giungesse ad «intrudersi» negli affari dei privati, attentando alla «libertà dei cambii [*sic*]»⁽¹²⁾.

L'idea che ha caratterizzato la nascita e l'evoluzione dei sistemi doganali è quella di procurare un gettito all'erario attraverso la riscossione dei diritti di confine: una funzione di tipo prettamente impositivo, talvolta accompagnata da finalità protezionistiche. Nel 1851 l'economista Orace Say descriveva la dogana come «un'Amministrazione incaricata di riscuotere i diritti imposti all'entrata o all'uscita delle merci, e vegliare perché le importazioni o le esportazioni che fossero proibite non abbiano luogo»⁽¹³⁾. Di lì a poco, nel 1861, sarebbero state gettate le basi della normativa doganale del Regno d'Italia. La sostanza di questa definizione era destinata a tramandarsi pressoché invariata fino alla metà del XX secolo, quando nuove esigenze di politica economica avrebbero determinato un mutamento nella fisionomia del sistema, nel quadro degli accordi internazionali stipulati dopo la fine della seconda guerra mondiale, favorendo l'emersione accanto alla funzione impositiva tradizionale di almeno altre due funzioni che potremmo definire di complementarità ad altri rami della pubblica amministrazione e di agevolazione dei traffici.

⁽¹¹⁾F. FERRARA, *Le dogane moderne*, in *Biblioteca dell'Economista*, Serie II, *Trattati Speciali*, VIII, Torino, 1867, pag. 1; economista ed accademico, fu Ministro delle finanze del Regno d'Italia nel 1867, durante il governo Rattazzi.

⁽¹²⁾O. SAY, *Idea generale delle Dogane*, 1851, in *Biblioteca dell'Economista*, Serie II, *Trattati Speciali*, VIII, Torino, 1867, pag. 1.

⁽¹³⁾O. SAY, op. cit., *ibid.* L'Autore precisava *ibid.* che «per estensione si dà il nome di dogane agli edifici in cui sono installati gli uffici dell'Amministrazione ed anche il diritto medesimo che sia da riscuotersi».

In realtà, quello che nella seconda metà dell'Ottocento, in occidente, poteva essere percepito come un'inammissibile espansione dei poteri dello Stato era il delinear-si del sistema doganale moderno come un sistema organico e strutturato, funzionale al perseguimento di obiettivi eterogenei da parte della funzione pubblica. Attraverso questo sistema, oggi come allora, la pubblica amministrazione utilizza l'organizzazione capillare di una sola struttura, quella doganale con i suoi uffici disseminati non solo ai confini terrestri, nei porti e negli aeroporti, ma anche all'interno del territorio dello Stato ed oggi di quello dell'Unione europea, per perseguire interessi diversi.

L'entrata in vigore il 1.1.1958 del trattato di Roma, istitutivo della Comunità economica europea e delle numerose normative comunitarie adottate nei decenni successivi, ha gradualmente modificato i sistemi doganali degli Stati membri; istituti tradizionali hanno cambiato volto ed accanto ad essi sono sorti istituti nuovi. L'abolizione dal 1.7.1968 dei dazi e degli altri diritti di confine all'interno della Comunità, oggi Unione europea, ha determinato un parallelo affievolimento della tradizionale funzione impositiva nei confronti delle merci provenienti dai paesi terzi. Come si legge nel «considerando» n. 16 premesso al Codice doganale dell'Unione, vi è ora la piena consapevolezza che «il completamento del mercato interno, la riduzione degli ostacoli al commercio e agli investimenti internazionali e l'accresciuta necessità di garantire la sicurezza alle frontiere esterne della Comunità hanno trasformato il ruolo delle dogane, assegnando loro una funzione di guida nella catena logistica e rendendole, nella loro attività di monitoraggio e gestione del commercio internazionale, un catalizzatore della competitività dei paesi e delle società»⁽¹⁴⁾.

Per comprendere la complessa struttura del sistema doganale moderno e, per quello che a noi interessa, del sistema doganale italiano nel contesto di quello unionale, bisogna porre in primo piano le funzioni di *agevolazione dei traffici* e quella di *complementarità* ad altri rami della funzione pubblica, lasciando sullo sfondo la tradizionale funzione impositiva.

Accanto agli istituti più antichi giunti a noi attraverso i secoli (ad es. importazione, esportazione, deposito, spedizione da una dogana all'altra), altri istituti hanno visto accrescere l'importanza della loro funzione economica, come i regimi doganali di perfezionamento, oppure hanno assunto un ruolo strumentale insostituibile nella comunità internazionale, come i regimi doganali di transito convenzionale. Attraverso il recepimento di importanti convenzioni internazionali, promosse dagli organismi delle Nazioni unite e dall'Organizzazione mondiale delle dogane (*World Customs Organization-WCO*), sono state introdotte nell'ordinamento dell'Unione europea importanti semplificazioni per la dichiarazione della merce in dogana, la disciplina dell'operatore economico autorizzato, l'informatizzazione delle procedure ed altri strumenti. Lo scopo di questi istituti, alcuni già presenti nell'ordinamento doganale italiano e descritti nel testo unico della legge doganale d.P.R. 23.1.1973, n. 43, è palesemente quello di agevolare il commercio internazionale.

⁽¹⁴⁾ Corsivo aggiunto.

Come si è detto, molta parte dei controlli doganali riguarda la materia extratributaria: se è vero che le dogane sono gli «organi periferici in cui si esplica primariamente la funzione di sovranità territoriale nello Stato»⁽¹⁵⁾, è naturale che anche la tutela di tutti gli altri interessi pubblici non strettamente fiscali ma connessi con la mobilità delle persone e delle merci non solo possa, ma *debba* iniziare nel momento in cui la merce attraversa la linea doganale. Questa tutela è affidata alle autorità amministrative competenti; la struttura doganale è un anello fondamentale nella catena di queste attività di controllo: questo anello potrà essere il primo o l'ultimo, a seconda che la collaborazione tra le diverse autorità amministrative si espliciti in entrata o in uscita dal territorio doganale di riferimento, ma non può mancare. In queste fasi agli uffici doganali sono delegate attività di natura extratributaria, ad esempio, per i controlli in materia sanitaria, veterinaria e fitopatologica; in materia di divieti all'esportazione in settori particolarmente sensibili; di tutela del patrimonio artistico e culturale; in materia valutaria; in materia di tutela delle specie animali protette; di tutela dei diritti di proprietà industriale; di tutela della sicurezza nazionale; di tutela dei diritti del consumatore e della leale concorrenza e così in molti altri settori diversi da quello tradizionalmente fiscale.

Tutela degli interessi pubblici ed agevolazione del commercio, tuttavia, sono funzioni contrapposte. L'equilibrio tra le due funzioni di complementarità e di agevolazione dei traffici è difficile e non sempre si raggiunge: la prima funzione tende a prevalere sulla seconda; ma è lo stesso ordinamento doganale dell'Unione che tra gli obiettivi delle autorità doganali prevede quello di mantenerne «un equilibrio adeguato»⁽¹⁶⁾. Una adeguata conoscenza del sistema doganale consente perciò una corretta pianificazione dell'operazione commerciale internazionale mediante il raggiungimento di questo equilibrio, riducendone per quanto possibile gli imprevisti.

Un ultimo accenno al tema dei principi fondamentali. Non vi può essere corretta attuazione del sistema doganale senza il rispetto, da parte di tutti i soggetti coinvolti, dei principi di diritto universalmente condivisi, primi fra tutti del principio di legalità, del principio di non discriminazione, del principio di proporzionalità, del principio della parità delle armi e del principio di buona fede e collaborazione. Nell'ordinamento doganale dell'Unione europea questi principi si trovano declinati sotto il profilo della tutela dell'affidamento incolpevole, della responsabilità consapevole del debitore e della tutela della posizione del debitore; così come l'esercizio del diritto al contraddittorio all'interno dei procedimenti per l'adozione delle decisioni da parte dell'autorità doganale.

⁽¹⁵⁾ M. DI LORENZO, *Le fonti del diritto doganale*, cit., pag. 3.

⁽¹⁶⁾ Cfr. art. 3, lett. d, Codice doganale dell'Unione, reg. (UE) n. 952/2013. «La globalizzazione è un insieme cumulativo di processi di espansione del commercio, della finanza e della produzione, ma che coinvolge anche la moda, le comunicazioni, i *media*, i trasporti, i movimenti demografici, i rischi delle nuove tecnologie, l'ambiente, la sanità, il crimine organizzato e il terrorismo. Questi processi denazionalizzano istituti e procedure che sono nati come statali e sono stati ordinati intorno allo Stato, con la conseguenza che la stessa statalità, una volta frutto della volontà di un sovrano, è oggi il prodotto del sistema complessivo degli Stati, operanti nello spazio globale: invece di nascere dal basso, discende dall'alto»; così S. CASSESE, *Governare gli italiani – Storia dello Stato*, Bologna, 2014, pag. 376 s.

nale costituisce una conquista in linea con il contenuto della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e con quello della Convenzione EDU.

L'interprete ha il compito di individuare i principi e l'operatore del diritto ha il compito di vigilare affinché questi principi e gli altri che ne costituiscono corollario non risultino traditi nell'attuazione quotidiana delle *customs rules*.

Parte prima

LE FONTI ED IL TERRITORIO DOGANALE

Capitolo I

ACCORDI E CONVENZIONI

Sommario: 1. Premessa. – 2. Gli accordi internazionali. – 2.1. L'accordo GATT e la nascita dell'Organizzazione mondiale per il commercio. – 2.2. Gli accordi commerciali e di integrazione economica. – 2.2.1. Europa. – 2.2.2. America del Nord. – 2.2.3. America del Sud, Paesi dei Caraibi e dell'America Centrale. – 2.2.4. Africa. – 2.2.5. Medio Oriente. – 2.2.6. Asia. – 2.2.7. Australia e isole del Pacifico. – 3. Le convenzioni doganali internazionali. – 3.1. Le convenzioni doganali di Bruxelles del 1950. – 3.2. L'introduzione temporanea nel territorio doganale. – 3.2.1. L'introduzione temporanea di strumenti e mezzi di trasporto. – 3.2.2. L'introduzione temporanea di merce per finalità non commerciali. – 3.2.3. Il trasporto internazionale delle merci su strada. – 3.2.4. Il regime comune di transito. – 3.3. La tutela delle specie protette. – 3.4. La semplificazione e l'armonizzazione del sistema dogane. – 3.4.1. La Convenzione di Kyoto del 18.5.1973. – 3.4.2. La Convenzione di Ginevra del 21.10.1982. – 3.5. La collaborazione amministrativa e la repressione delle frodi. – 4. Conclusioni.

1. Premessa

Nei paragrafi che seguono saranno delineate le principali fonti del sistema doganale; guardando alla realtà a noi più vicina, l'ordinamento comunitario ha ridisegnato alcuni istituti doganali presenti negli ordinamenti degli Stati membri, ne ha creati altri ed ha uniformato le diverse discipline nazionali. Alcune norme dell'ordinamento doganale italiano conservano ancora la loro rilevanza sotto il profilo organizzativo e sanzionatorio; ma tutte queste norme, naturalmente, devono fare i conti con i trattati e con le convenzioni che hanno inciso profondamente nel sistema degli scambi internazionali. Determinanti per l'assetto che avrebbe assunto il sistema doganale internazionale dopo la fine della seconda guerra mondiale furono i negoziati che condussero, da una parte, all'adozione dell'accordo GATT nel 1947; dall'altra, all'adozione delle tre convenzioni doganali internazionali concluse a Bruxelles il 15.12.1950. Gran parte delle norme quadro rilevanti nel sistema doganale sono di natura convenzionale; la maggior parte delle convenzioni doganali ha un oggetto specifico che sarà approfondito in sede di trattazione dei rispettivi istituti. Un ruolo fondamentale è svolto dai numerosi accordi generali, regionali e sub-regionali per l'integrazione politico-economica delle diverse aree geopolitiche del pianeta. È quindi necessaria una ricognizione sommaria dei

principali strumenti mediante i quali si è conformato il sistema doganale moderno nella sua dimensione globale⁽¹⁾.

2. Gli accordi internazionali

Nel tradizionale esame delle fonti non si può prescindere, in particolare nella materia doganale, dal riferimento agli accordi ed alle convenzioni internazionali. Il riferimento sarà necessariamente sintetico; poiché il tema è vasto, per gli approfondimenti si rinvia alla dottrina che ha trattato il tema dei principi e delle fonti del diritto internazionale, del diritto comunitario, del diritto del commercio internazionale e del diritto tributario⁽²⁾.

⁽¹⁾ Cfr. B. BIANCHERI, *Globalizzazione e regionalizzazione*, in *Atlante Geopolitico Treccani*, Roma, 2011, I, pag. 3; G. DE ARCANGELIS, *Un nuovo protezionismo per il 21° secolo?*, in *Atlante*, cit., 2019, pag. 25; F. PALERMO, *2019: tramonto o rilancio dell'Unione Europea?*, in *Atlante*, cit., 2019, pag. 38; M. TELÒ, *Regionalismo, globalizzazione e governance globale*, in *Atlante*, cit., 2013, pag. 3; ID., *L'integrazione regionale dell'Unione Europea*, in *Atlante*, cit., 2015, pag. 131.

⁽²⁾ La letteratura è vasta. Si indicano come approccio iniziale le seguenti opere di carattere generale, ricche di riferimenti bibliografici: G. STROZZI (a cura di), *Diritto dell'Unione europea – Parte speciale*, 5ª ed., Torino, 2017; M.P. CHITI, G. GRECO (diretto da), *Trattato di diritto amministrativo europeo – Parte generale e Parte speciale*, 2ª ed., Milano, 2007; A. AMATUCCI, *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in V. UCKMAR (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, cit., pag. 1165 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La politica fiscale*, cit.; P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., pag. 67 ss.; L. DANIELE, *Atti dell'Unione Europea*, in *Enc. Dir.*, Annali, VIII, Milano, 2015; ID., *Diritto del mercato unico europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, 3ª ed., Milano, 2016; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, con un'ampia disamina dei principi generali desumibili dai trattati comunitari; D. DELLA PORTA, *I nuovi attori della politica internazionale*, in *Atlante*, cit., 2011, I, pag. 211; L. DI GIAMBATTISTA, *La politica agricola comune*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'Ordinamento europeo*, III, cit., pagg. 503-525; M. DI PACE, *Manuale di diritto comunitario dell'economia*, Padova, 2000; E. FALSITTA, L. PAREDI (agg. a cura di), *La fiscalità nella Unione europea*, in G. FALSITTA, *Manuale – Parte speciale*, cit., pag. 1231 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, 11ª ed. riv., Milano, 2020, pag. 37 ss.; O. FERRAJOLO, voce *Trattati (diritto dei)*, in *Enc. Giur.*, XXXI, Roma, 2006; M.R. FERRARESE, *Globalizzazione giuridica*, in *Enc. Dir.*, Annali IV, Milano, 2011; G. GAJA, voce *Trattati internazionali*, in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, XV, Torino, 1999; F. GALGANO, F. MARRELLA, *Diritto e prassi del commercio internazionale*, in F. GALGANO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, LIV, Padova, 2010; P. GRAMATICA, *Economia e tecnica degli scambi internazionali*, Milano, 2002, pag. 469 ss.; S. MANGIAMELI, G. SAPUTELLI, *Instaurazione del mercato interno e attuazione delle libertà fondamentali*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'Ordinamento europeo*, III, cit., pag. 21 ss.; D. MARESCA, *La disciplina giuridica delle infrastrutture portuali*, Torino, 2012; A. MAZZONI, M.C. MALAGUTI, *Diritto del commercio internazionale – Fondamenti e prospettive*, Torino, 2019; M. MICHETTI, *La libera circolazione delle merci*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'Ordinamento europeo*, III, cit., pag. 51 ss.; A. MIGNOLLI, *La politica commerciale comune*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'Ordinamento europeo*, III, cit., pag. 133 ss.; A. PERFETTI, *La cooperazione doganale*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *L'Ordinamento europeo*, III, cit., pag. 95 ss.; P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2018; F. POCAR, *Diritto dell'Unione europea*, 11ª ed., Milano 2010; F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in V. UCKMAR (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, cit., pag. 1203; C. SACCHETTO, *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in V.

Ci limiteremo qui ad evidenziare principi e norme contenuti nei principali trattati e convenzioni che hanno o hanno avuto rilevanza per il diritto doganale. *Trattato, accordo o convenzione, protocollo*, sono termini equivalenti nel lessico diplomatico, che si differenziano per la portata dell'intesa che sono destinati a formalizzare, rispettivamente: accordi di natura politica, accordi su una materia determinata, accordi di modifica o di completamento di altri strumenti negoziali di più ampia portata. Va qui ricordato che anche la negoziazione degli accordi internazionali trova la sua disciplina nelle fonti, prima fra tutte la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23.5.1969, in vigore dal 27.1.1980⁽³⁾.

2.1. L'accordo GATT e la nascita dell'Organizzazione mondiale per il commercio

Tra gli accordi internazionali il riferimento fondamentale è all'accordo GATT (*General agreement on tariffs and trade*), trattato di cooperazione commerciale sottoscritto dai 23 paesi originari il 30.10.1947 ed entrato in vigore il 1.1.1948 in virtù di un Protocollo di applicazione provvisoria⁽⁴⁾. L'accordo fu stipulato a Ginevra durante i

UCKMAR (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, cit., pag. 47 ss.; L. SALVINI (a cura di), *Diritto tributario e delle attività economiche*, Torino, 2019; B. SANTAMARIA, *Diritto tributario*, cit., pag. 514 ss.; G. STROZZI, R. MASTROIANNI, *Diritto dell'unione europea – Parte istituzionale*, 7^a ed., Torino, 2016; P. TARI-GO, *Diritto internazionale tributario*, I, *Principi ed istituti*, Torino, 2018; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I – *Parte generale*, 13^a ed., Milano, 2017; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, II – *Parte speciale*, A. CONTRINO, M.C. FREGNI (agg. da), 12^a ed., Milano 2019; G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, cit.; A. UCKMAR, *Aspetti fiscali*, cit., pag. 1069 ss.; V. UCKMAR, *L'evoluzione*, cit., pag. 3 ss.; ID., *I trattati internazionali in materia tributaria*, in V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, cit., pag. 101 ss.; per una ricostruzione del quadro internazionale tra la fine della seconda guerra mondiale e la metà degli anni Cinquanta del secolo scorso, cfr. M. DI LORENZO, *Istituzioni – Parte generale*, cit., pag. 35 ss.

⁽³⁾ F. GALGANO, F. MARRELLA, *Diritto e prassi del commercio internazionale*, cit., pag. 220 ss.; O. FER-RAJOLO, voce *Trattati (diritto dei)*, cit. La Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati è stata resa esecutiva in Italia con legge 12.2.1974, n. 112; v. anche le Convenzioni Vienna del 23.8.1978, sulla successione degli Stati nei trattati, in vigore dal 6.11.1996, e sul diritto dei trattati tra Stati e organizzazioni internazionali o tra organizzazioni internazionali del 21.3.1986, quest'ultima al 31.12.2019 non ancora in vigore, tutte [in rete] https://treaties.un.org/Pages/Treaties.aspx?id=23&subid=A&clang=_en (31.12.2019).

⁽⁴⁾ I primi paesi firmatari dell'accordo GATT furono Australia, Belgio, Brasile, Birmania, Canada, Cecoslovacchia, Ceylon, Cile, Cina, Cuba, Francia, India, Libano, Lussemburgo, Norvegia, Nuova Zelanda, Pakistan, Paesi Bassi, Regno Unito, Rhodesia del Sud, Siria, Stati Uniti, Sudafrica. L'Italia aderì al GATT il 30.5.1950 con l'entrata in vigore della legge 5.4.1950, n. 295 di ratifica del Protocollo di Anncy del 10.10.1949. Per la ricostruzione storica ed il commento puntuale al contenuto dell'Accordo GATT 1947 cfr. E. ANZILOTTI, voce *GATT*, in *Enc. Dir.*, XVIII, Milano, 1969, pag. 546; v., inoltre, G. ARDIZZONE, voce *Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio (GATT)*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1988; A. BEVIGLIA ZAMPETTI, voce *Organizzazione mondiale per il commercio (OMC)*, in *Enc. Giur.*, XXII, Torino, 1996 ed *ivi*, Postilla di aggiornamento, Torino, 2004; M. COCCIA, voce *GATT (General Agreement on Tariffs and Trade)*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche, Sez. Comm.*, VI, Torino, 1991; AL. CUTRE-RA, voce "G.A.T.T.", in *Novissimo Digesto Italiano*, VII, Torino, 1961; F. DE LEONARDIS, voce *OMC (Organizzazione mondiale per il commercio)*, in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, agg., IV, Torino, 2010; A. FABBRICOTTI, *Gli accordi di integrazione economica regionale e il diritto dell'Organizzazione mondiale per il commercio*, 2^a ed., Roma, 2009; F. GALGANO, F. MARRELLA, *Diritto e prassi del commer-*

lavori preparatori della Conferenza internazionale sul commercio e l'occupazione, in detta con la risoluzione del 18.2.1946 dal Consiglio economico e sociale delle Nazioni Unite⁽⁵⁾, allo scopo di promuovere lo sviluppo economico mondiale e favorire l'occupazione. La conferenza costituiva il naturale sviluppo delle iniziative che due anni prima avevano portato alla stesura degli accordi di Bretton Woods⁽⁶⁾ ed avrebbe avuto lo scopo di istituire l'*International Trade Organization* (ITO), come organizzazione internazionale del commercio. I lavori preparatori durarono oltre un anno.

I lavori preparatori si svolsero in Londra dal 15.10.1946 al 26.11.1946 e proseguirono a Ginevra dal 10.4.1947 al 30.10.1947; la conferenza si tenne all'Avana dal 21.11.1947 al 24.3.1948 e vi parteciparono 53 paesi⁽⁷⁾. Scopo della conferenza era anche quello di individuare principi ed istituti condivisi che avrebbero dovuto presiedere all'ordinato svolgimento del commercio internazionale, con l'obiettivo di ridurre quanto più possibile le barriere doganali e le restrizioni negli scambi commerciali in risposta al regime protezionistico che aveva caratterizzato le economie mondiali nei decenni precedenti. I lavori preparatori vennero affidati dal Consiglio delle Nazioni Unite ad un comitato formato dalle delegazioni governative di 19 paesi, scelti tra i più

cio internazionale, cit., pag. 66 ss., pag. 222 ss.; M. GERBINO, voce *Organizzazione mondiale per il commercio*, in *Enc. Dir.*, agg. II, Milano, 1998; F. MARRELLA, *Manuale di diritto del commercio internazionale*, 2ª ed., Milano, 2020, pag. 188 ss.; A. MURATORI, voce "G.A.T.T.", in *Nov. Dig.*, app. III, Torino, 1982; A. UCKMAR, *Aspetti fiscali*, cit., pag. 1069 ss.; G. VENTURINI, *L'accordo generale sulle tariffe doganali e il commercio* (GATT), Milano, 1988, ID., *L'Organizzazione mondiale per il commercio*, Milano, 2004; L. ZOPPO, *La soluzione delle controversie commerciali tra Stati tra multilateralismo e regionalismo*, Napoli, 2013; e la vasta bibliografia in essi citata.

(5) L'Organizzazione delle Nazioni Unite fu costituita al termine della conferenza che si tenne in San Francisco dal 25.4 al 26.6.1945, in sostituzione della precedente Società delle Nazioni; il trattato istitutivo entrò in vigore il 24.10.1945; cfr. M. MUGNAINI (a cura di), *70 anni di storia dell'ONU-60 anni di Italia all'Onu*, Milano, 2017.

(6) Per iniziativa degli Stati Uniti e sotto l'egida delle Nazioni Unite, dal 1 al 22.7.1944 si era svolta a Bretton Woods (New Hampshire, USA) una conferenza monetaria e finanziaria, al termine della quale erano stati conclusi gli accordi per la stabilizzazione dei cambi nel commercio internazionale. Il sistema monetario delineato a Bretton Woods terminò nel 1971, in seguito alla decisione degli Stati Uniti di sospendere la convertibilità del dollaro in oro. Durante la conferenza di Bretton Woods furono concepiti il Fondo monetario internazionale (FMI), istituito il 27.12.1945 ed operativo dal 1.3.1947 e la Banca internazionale per la ricostruzione e lo sviluppo (BIRS), istituita insieme al FMI ed operativa dal 25.6.1946. BIRS, nota anche come Banca mondiale, è parte insieme ad altre quattro istituzioni del World Bank Group; cfr. <https://www.worldbank.org>. V. per tutti F. CAFFÈ, voce *Fondo monetario internazionale (funzione)*, in *Enc. Dir.*, Milano, XVII, 1968; A. COMBA, voce *Fondo monetario internazionale*, *ivi*, Annali, IV, 2011; F. GALGANO, F. MARRELLA, *Diritto e prassi del commercio internazionale*, cit., pag. 75 ss.; R. MONACO, voce *Banca internazionale per la ricostruzione e lo sviluppo*, in *Enc. Dir.*, V, 1959; T. TREVES, voce *Fondo monetario internazionale*, in *Dig. Pub.*, VI, Torino, 1991; D. CAVIGLIA, *Le Nazioni Unite e il nuovo ordine economico postbellico; interazione e conflitto con il sistema di Bretton Woods*, in M. MUGNAINI (a cura di), *70 anni di storia dell'ONU*, cit., pag. 67.

(7) Parteciparono ai lavori della Conferenza dell'Avana: Afghanistan, Australia, Austria, Belgio, Bolivia, Brasile, Birmania, Canada, Ceylon, Cile, Cina, Colombia, Costa Rica, Cuba, Cecoslovacchia, Danimarca, Repubblica Dominicana, Ecuador, Egitto, El Salvador, Filippine, Francia, Grecia, Guatemala, Haiti, India, Indonesia, Iran, Iraq, Irlanda, Italia, Libano, Liberia, Lussemburgo, Messico, Nicaragua, Norvegia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Pakistan, Panama, Perù, Portogallo, Regno Unito, Rhodesia del Sud, Siria, Svezia, Svizzera, Stati Uniti, Sudafrica, Transgiordania, Uruguay, Venezuela.

importanti sullo scenario internazionale. Durante i lavori preparatori vennero redatte diverse bozze del documento conclusivo, indicato come la «Carta», preparate da un apposito comitato di redazione e dove questi principi avrebbero trovato luogo accanto all'istituzione dell'*International Trade Organization*. Il 24.3.1948, al termine della Conferenza internazionale sul commercio e l'occupazione, venne quindi adottata la c.d. Carta dell'Avana, nel testo da sottoporre all'approvazione dei Governi rappresentati alla conferenza. La Carta, tuttavia, non sarebbe mai entrata in vigore a causa della mancata ratifica da parte degli Stati Uniti; conseguentemente, anche l'*International Trade Organization* non venne mai istituita. Si dovranno attendere cinquant'anni, con l'istituzione della *World Trade Organization* (v. *infra*), per vedere realizzato compiutamente il progetto nato a Bretton Woods nel 1944 dove, accanto al Fondo monetario internazionale ed alla Banca internazionale per la ricostruzione e lo sviluppo, era stata immaginata anche un'organizzazione internazionale del commercio come terzo pilastro di un'economia liberista, monetaria e commerciale.

Parallelamente ai lavori per la redazione della Carta dell'Avana, tuttavia, in seno al comitato per i lavori preparatori della conferenza procedevano anche i negoziati per la riduzione delle misure tariffarie e delle barriere commerciali. A causa della stretta interrelazione tra i principi contenuti nelle bozze della Carta in materia di politica commerciale ed i negoziati sulle misure tariffarie, all'interno del Comitato maturò la convinzione della necessità di anticipare l'entrata in vigore di questi principi, che costituivano in realtà un prerequisito dei negoziati tariffari. Lo strumento per raggiungere questo obiettivo venne individuato nell'Accordo generale sulle tariffe ed il commercio (GATT), siglato a Ginevra il 30.10.1947 prima ancora che iniziasse la conferenza dell'Avana. Nel GATT confluirono tutti i principi in materia di politica commerciale espressi nelle bozze di quello che sarebbe dovuto diventare il capitolo IV della Carta, insieme ad alcune altre disposizioni previste, sempre nella Carta, in materia di sviluppo economico e di ricostruzione⁽⁸⁾.

In attesa di conoscere l'esito della conferenza dell'Avana il GATT venne adottato dai paesi firmatari sulla base di un Protocollo di applicazione stipulato nella stessa data della sottoscrizione dell'accordo, non soggetto alle complesse procedure di ratifica e perfezionato soltanto per effetto della sottoscrizione da parte dei rappresentanti dei paesi contraenti. Il protocollo prevedeva la sua entrata in vigore provvisoria dal 1.1.1948, fino a quando non fosse entrata in vigore la Carta che sarebbe stata adottata nei mesi successivi all'Avana e, conseguentemente, fino a quando l'istituendo *International Trade Organization* non fosse divenuto operativo. Non essendo mai stato completato l'iter previsto dalla Carta dell'Avana per la sua entrata in vigore, l'accordo GATT ha continuato ad essere provvisoriamente applicato tra tutti i paesi che mano a mano ne sono entrati a far parte⁽⁹⁾, con alcune importanti modificazioni intervenute durante i diversi

⁽⁸⁾ Sulle ragioni che portarono all'anticipazione nell'accordo GATT dei principi delineati nel Capitolo IV della Carta v. P. GRAMATICA, *Economia*, cit., pag. 486 ss.

⁽⁹⁾ Col Protocollo di Ancey del 10.10.1949, oltre all'Italia, aderirono Danimarca, Finlandia, Grecia, Haiti, Liberia, Nicaragua, Repubblica Dominicana, Svezia e Uruguay. Col Protocollo di Torquay del

round previsti per le periodiche revisioni. L'applicazione provvisoria si è conclusa il 31.12.1994. Dal 1.1.1995 l'accordo e le sue modificazioni sono divenuti parte integrante dell'Accordo istitutivo dell'Organizzazione mondiale per il commercio (*World Trade Organization-WTO*) (v. *infra*). Nell'ambito del GATT, dal 1948 al 1994, tra i paesi aderenti furono negoziati in varie occasioni i primi fondamentali accordi per la riduzione delle tariffe doganali, dapprima per categorie di prodotti e successivamente in modo più sistematico, ad esempio con riferimento alle agevolazioni concesse ai paesi in via di sviluppo; anche la riduzione delle c.d. barriere non tariffarie è stata oggetto di negoziato.

L'accordo GATT originario, che per distinguerlo dalla versione WTO attualmente in vigore è indicato comunemente nelle fonti come GATT 1947, è diviso in quattro parti e contiene alcuni principi basilari per la struttura del diritto doganale internazionale, alcuni dei quali rimasti essenzialmente inalterati. Il più noto di questi principi è quello contenuto nella parte I, art. I, conosciuto come clausola della «nazione più favorita»: in base a questo principio qualsiasi vantaggio venga concesso alla merce proveniente da, o destinata a, un qualsiasi paese contraente deve essere esteso alla merce proveniente o destinata a tutti gli altri paesi contraenti. Le parti II e III dell'accordo contengono altri principi basilari in materia tariffaria e di importazione o esportazione delle merci. Alcuni di questi principi li ritroveremo più avanti nell'ordinamento comunitario recepiti, dapprima, in appositi regolamenti emanati nel corso degli anni Settanta/Ottanta del Novecento; successivamente, nel codice doganale comunitario del 1992 e poi nel Codice doganale dell'Unione del 2013. La parte IV, espressamente intitolata al «commercio e sviluppo», contiene invece alcune significative enunciazioni di principio a carattere programmatico, «coscienti che le finalità fondamentali del presente Accordo implicano innalzamento del tenore di vita e lo sviluppo progressivo delle economie di tutte le parti contraenti, e considerando che il raggiungimento di tali obiettivi è particolarmente urgente per le parti contraenti meno sviluppate»⁽¹⁰⁾.

Tra i principi contenuti nella parte II che interessano direttamente il diritto doganale vi sono, ad esempio: il principio di non discriminazione delle merci importate rispetto alle merci nazionali, mediante l'uso distorto di misure di fiscalità interna (art. III); la libertà di transito delle merci attraverso i territori delle parti contraenti (art. V); la possibilità per i paesi contraenti di introduzione di dazi antidumping⁽¹¹⁾ qualora se

21.4.1951 si aggiunsero Austria, Corea, Filippine, Germania, Perù e Turchia. Adesioni e defezioni si verificarono nei decenni successivi. L'Italia ratificò l'accordo GATT con legge 5.4.1950, n. 295 in vigore dal 30.5.1950. La CEE partecipò per la prima volta ai negoziati multilaterali a partire dalla quinta conferenza (Dillon Round), i cui lavori iniziarono a Ginevra il 2.9.1960 e si conclusero con la sottoscrizione del Protocollo di Ginevra del 16.7.1962. Il Protocollo fu concluso a nome della Comunità economica europea con decisione del Consiglio 3.7.1962, non pubblicata. Al termine dei successivi negoziati (Kennedy Round 1964-1967) il Protocollo di Ginevra del 30.6.1967 fu ratificato con decisione 68/411 del 27.11.1967; cfr. CGCE, sentenza del 16.3.1983, Amministrazione delle finanze dello Stato contro Società petrolifera italiana Spa (SPI) e Spa Michelin italiana (SAMI), cause riunite 267 a 269/81, EU:C:1983:78.

⁽¹⁰⁾ Accordo GATT 1947, parte IV, art. XXXVI. Cfr. CGCE, cause riunite 267 a 269/81, cit.

⁽¹¹⁾ Si definiscono dazi antidumping le misure tariffarie adottate nel paese di importazione allo scopo di

ne verifichino i presupposti (art. VI); i criteri per la determinazione del valore da dichiarare in dogana (art. VII); gli oneri e formalità di importazione ed esportazione (art. VIII); l'apposizione di marchi di origine (art. IX); l'applicazione «*in a uniform, impartial and reasonable manner*» di leggi, regolamenti, decisioni e disposizioni adottate in relazione ai principali istituti di diritto doganale come, ad esempio, la classificazione doganale dei prodotti o la determinazione del loro valore in dogana (art. X)⁽¹²⁾; l'eliminazione generale delle restrizioni quantitative, fatte salve le debite eccezioni indicate in dettaglio per prevenire o alleviare situazioni critiche dovute a penuria alimentare o altri prodotti essenziali e quelle previste per proteggere l'equilibrio della bilancia dei pagamenti (artt. XI e XII); l'applicazione non discriminatoria delle restrizioni quantitative nei casi consentiti e relative eccezioni alla regola (artt. XIII e XIV); la possibilità, per i paesi contraenti, di concedere sovvenzioni alle esportazioni a determinate condizioni (art. XVI). Gli articoli XX e XXI contengono le eccezioni generali a questi ed agli altri principi contenuti nell'accordo, in funzione delle esigenze dei singoli paesi relative, ad esempio, alla tutela della sicurezza nazionale, della moralità pubblica, della salute e della vita delle persone, degli animali e delle specie vegetali, alla tutela dei beni di valore artistico, storico o archeologico, alla protezione dei marchi, brevetti e diritti di autore ed alla repressione delle pratiche ingannevoli. Si prevede la possibilità di creare «zone di libero scambio» e più in generale «unioni doganali» tra i paesi aderenti (art. XXIV).

Le zone di libero scambio sono caratterizzate dal mantenimento dell'identità dei territori doganali dei paesi aderenti all'accordo, con conseguente libera circolazione tra essi soltanto dei prodotti originari dei medesimi territori e dalla libertà dei paesi aderenti di adottare diverse ed autonome politiche tariffarie nei confronti dei paesi terzi; mentre le unioni doganali presuppongono l'esistenza di un unico territorio doganale in cui si fondono i territori dei paesi aderenti e l'unicità della politica tariffaria dell'unione verso i paesi terzi; all'interno delle unioni doganali, inoltre, possono circolare liberamente non solo le merci originarie dei paesi aderenti, ma anche quelle originarie di paesi terzi che siano state immesse in libera pratica nell'Unione (v. *infra*, parte IV, cap. II, § 1.1.)⁽¹³⁾.

L'accordo GATT prevede espressamente la possibilità di condurre «negoziati tariffari» tra le parti contraenti, al fine di ridurre sostanzialmente il livello generale dei dazi doganali e delle altre imposizioni all'importazione e all'esportazione, sulla base della

contrastare le pratiche di dumping, cioè la vendita di merci nel paese di importazione a prezzi inferiori a quelli che le stesse merci hanno per la vendita nel paese di esportazione; v. *infra*, parte II, cap. III, § 1.1.1.). V, per tutti M. GERBINO, voce *Dumping*, in *Enc. Dir.*, XIV, 1965; P. GRAMATICA, *Economia*, cit., pag. 301 ss.

⁽¹²⁾ I criteri per la determinazione del valore in dogana, contenuti nel GATT 1947, sono stati significativamente modificati nel 1979 con l'accordo tra i paesi contraenti sull'applicazione dell'art. VII. Questi nuovi criteri sono stati recepiti successivamente anche nell'ordinamento comunitario (v. *infra*, parte III, cap. III, § 1.1.). Sull'applicazione dei principi contenuti nell'art. X GATT cfr. F. VISMARA, *Diritto doganale come obbligo internazionale*, in *Il Doganalista*, n. 2, Roma, marzo-aprile 2021, pag. 26 ss.

⁽¹³⁾ Sulla distinzione tra unione doganale e zona di libero scambio v. per tutti G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, cit., pag. 376 ss.

reciprocità e di mutui vantaggi (art. XXVIII bis). Alcune importanti note esplicative e «disposizioni addizionali» sono contenute nell'allegato I all'accordo, come parte integrante di esso.



General Most-Favoured-Nation Treatment

1. *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, and with respect to all rules and formalities in connection with importation and exportation, and with respect to all matters referred to in paragraphs 2 and 4 of Article III, 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.*

Art. I, § 1, GATT 1947

National Treatment on Internal Taxation and Regulation

1. *The contracting parties recognize that internal taxes and other internal charges, and laws, regulations and requirements affecting the internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use of products, and internal quantitative regulations requiring the mixture, processing or use of products in specified amounts or proportions, should not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production.*

2. *The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products. Moreover, no contracting party shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1.*

Art. III, §§ 1 e 2, GATT 1947

Freedom of Transit

1. *Goods (including baggage), and also vessels and other means of transport, shall be deemed to be in transit across the territory of a contracting party when the passage across such territory, with or without trans-shipment, warehousing, breaking bulk, or change in the mode of transport, is only a portion of a complete journey beginning and terminating beyond the frontier of the contracting party across whose territory the traffic passes. Traffic of this nature is termed in this article "traffic in transit".*

2. [...].

3. *Any contracting party may require that traffic in transit through its territory be entered at the proper custom house, but, except in cases of failure to comply with applicable customs laws and regulations, such traffic coming from or going to the territory of other contracting parties shall not be subject to any unnecessary delays or restrictions and shall be exempt from customs duties and from all transit duties or other charges imposed in respect of transit, except charges for transportation or those commensurate with administrative.*

Art. V, §§ 1 e 3, GATT 1947

Anti-dumping and Countervailing Duties

1. *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. [...].

2. In order to offset or prevent dumping, a contracting party may levy on any dumped product an anti-dumping duty not greater in amount than the margin of dumping in respect of such product. For the purposes of this Article, the margin of dumping is the price difference determined in accordance with the provisions of paragraph 1.* [cfr. nota n. 11, nel testo].

Art. VI, §§ 1 e 2, GATT 1947

Valuation for Customs Purposes

1. The contracting parties recognize the validity of the general principles of valuation set forth in the following paragraphs of this Article, and they undertake to give effect to such principles, in respect of all products subject to duties or other charges* or restrictions on importation and exportation based upon or regulated in any manner by value. [...] [cfr. nota n. 14, nel testo].

Art. VII, § 1, GATT 1947

Fees and Formalities connected with Importation and Exportation

1. (a) All fees and charges of whatever character (other than import and export duties and other than taxes within the purview of Article III) imposed by contracting parties on or in connection with importation or exportation shall be limited in amount to the approximate cost of services rendered and shall not represent an indirect protection to domestic products or a taxation of imports or exports for fiscal purposes.

(b) The contracting parties recognize the need for reducing the number and diversity of fees and charges referred to in sub-paragraph (a).

(c) The contracting parties also recognize the need for minimizing the incidence and complexity of import and export formalities and for decreasing and simplifying import and export documentation requirements.

2. [...].

3. No contracting party shall impose substantial penalties for minor breaches of customs regulations or procedural requirements. In particular, no penalty in respect of any omission or mistake in customs documentation which is easily rectifiable and obviously made without fraudulent intent or gross negligence shall be greater than necessary to serve merely as a warning.

4. The provisions of this Article shall extend to fees, charges, formalities and requirements imposed by governmental authorities in connection with importation and exportation, including those relating to:

(a) consular transactions, such as consular invoices and certificates;

(b) quantitative restrictions;

(c) licensing;

(d) exchange control;

(e) statistical services;

(f) documents, documentation and certification;

(g) analysis and inspection; and

(h) quarantine, sanitation and fumigation.

Art. VIII, §§ 1, 3 e 4, GATT 1947

Marks of Origin

1. Each contracting party shall accord to the products of the territories of other contracting parties treatment with regard to marking requirements no less favourable than the treatment accorded to like products of any third country.

2. The 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.

3. [...]. 4. [...].

5. As a general rule, no special duty or penalty should be imposed by any contracting party for failure to comply with marking requirements prior to importation unless corrective marking is unreasonably delayed or deceptive marks have been affixed or the required marking has been intentionally omitted.

6. The contracting parties shall co-operate with each other with a view to preventing the use of trade names in such manner as to misrepresent the true origin of a product, to the detriment of such distinctive regional or geographical names of products of the territory of a contracting party as are protected by its legislation. [...].

Art. IX, §§ 1, 2, 5 e 6, GATT 1947

Publication and Administration of Trade Regulations

1. Laws, regulations, judicial decisions and administrative rulings of general application, made effective by any contracting party, pertaining to the classification or the valuation of products for customs purposes, or to rates of duty, taxes or other charges, or to requirements, restrictions or prohibitions on imports or exports or on the transfer of payments therefor, or affecting their sale, distribution, transportation, insurance, warehousing inspection, exhibition, processing, mixing or other use, shall be published promptly in such a manner as to enable governments and traders to become acquainted with them. [...].

2. [...].

3. (a) Each contracting party shall administer in a uniform, impartial and reasonable manner all its laws, regulations, decisions and rulings of the kind described in paragraph 1 of this Article.

Art. X, § 1, 3a, GATT 1947

General Elimination of Quantitative Restrictions

1. 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. [...].

Art. XI, § 1, GATT 1947

Non-discriminatory Administration of Quantitative Restrictions

1. [...].

2. In applying import restrictions to any product, contracting parties shall aim at a distribution of trade in such product approaching as closely as possible the shares which the various contracting parties might be expected to obtain in the absence of such restrictions, [...].

Art. XIII, § 2, GATT 1947

Territorial Application – Frontier Traffic – Customs Unions and Free-trade Areas

1. The provisions of this Agreement shall apply to the metropolitan customs territories of the contracting parties and to any other customs territories in respect of which this Agreement has been accepted [...].

2. For the purposes of this Agreement a customs territory shall be understood to mean 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.

3. [...]. 4. [...],

5. [...] the provisions of this Agreement shall not prevent, as between the territories of contracting parties, the formation of a customs union or of a free-trade area [...].

6. [...]. 7. [...]

8. For the purposes of this Agreement:

(a) A customs union shall be understood to mean the substitution of a single customs territory for two or more customs territories, so that

(i) duties and other restrictive regulations of commerce (except, where necessary, those permitted under Articles XI, XII, XIII, XIV, XV and XX) 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,

(ii) subject to the provisions of paragraph 9, substantially 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;

b) A free-trade area shall be understood to mean a group of two or more customs territories in which the duties and other restrictive regulations of commerce (except, where necessary, those permitted under Articles XI, XII, XIII, XIV, XV and XX) are eliminated on substantially all the trade between the constituent territories in products originating in such territories.

Art. XXIV, §§ 1, 2, 4 e 8, GATT 1947

Protocol of provisional application of the general agreement on tariffs and trade [grandfather clause, n.d.a.]

1. The Governments of the Commonwealth of Australia, the Kingdom of Belgium (in respect of his metropolitan territory), Canada, the French Republic (in respect of his metropolitan territory), the Grand Duchy of Luxembourg, the Kingdom of the Netherlands (in respect of his metropolitan territory), the United Kingdom of Great Britain and Ireland (in respect of his metropolitan territory), and the United States of America, undertake, provided that this Protocol shall have been signed on behalf of all the foregoing Governments not late than 15 November 1947, to apply provisionally on and after 1 January 1948:

a) Parts I and III of the General Agreement on Tariff and Trade, and

b) Parts II of that Agreement to the fullest extent not inconsistent with existing legislation. [...]

Art. 1b Protocol of provisional application of GATT, Ginevra, 30.10.1947

Dal 1947 al 1994 si svolsero, in seno al GATT, alcuni importanti negoziati ai quali aderirono un numero sempre crescente di paesi. I negoziati ebbero ad oggetto, principalmente, la riduzione delle tariffe, l'introduzione di misure antidumping e, più in generale, il miglioramento del sistema di cooperazione economica delineato dal testo originario dell'accordo. In particolare, al termine dei negoziati di Tokio durati dal 1973 al 1979 (c.d. Tokyo Round), il 1.11.1979 fu negoziato l'accordo per l'applicazione dell'articolo VII, entrato in vigore il 1.1.1981, che ha riscritto i criteri per la determinazione del valore in dogana e che furono successivamente recepiti tal quali nell'ordinamento doganale comunitario con appositi provvedimenti normativi⁽¹⁴⁾.

L'accordo GATT 1947, tuttavia, pur avendo un minimo di struttura organizzativa,

⁽¹⁴⁾ La Comunità economica europea ha aderito all'accordo di applicazione dell'art. VII GATT 1947, che sarebbe entrato in vigore dal 1.1.1981, con decisione 80/271/CEE del Consiglio, del 10.12.1979. Tuttavia, l'entrata in vigore nell'ordinamento comunitario dei nuovi criteri per la determinazione del valore in dogana fu anticipata al 1.7.1980, con l'emanazione del reg. (CEE) n. 1224/80 del Consiglio, del 28.5.1980 sul valore in dogana. Questi criteri, interamente assorbiti negli artt. 29 ss. del codice doganale comunitario, CDC 1992, che aveva nel frattempo abrogato il reg. n. 1224/80, sono oggi contenuti negli artt. 69 ss., del Codice doganale dell'Unione, CDU 2013, e negli artt. 127 ss. RE 2015; v. *infra*, parte III, cap. III.

costituiva soltanto il contenuto di una convenzione tra gli Stati aderenti. Uno dei principali ostacoli che si era frapposto alla sua effettiva e completa attuazione era contenuto nello stesso Protocollo di applicazione provvisoria del 30.10.1947. Ai sensi dell'art. 1b del protocollo, infatti, le Parti contraenti restavano libere di mantenere in vigore eventuali diversi accordi stipulati tra loro antecedentemente al 30.10.1947, o alla data di successiva adesione per i nuovi contraenti, anche se contrastanti con i principi e gli istituti di cui alla parte seconda dell'accordo. Si è detto più sopra come questa parte dell'accordo contenesse il cuore delle semplificazioni commerciali e doganali. Per effetto di questa «clausola di riserva limitativa»⁽¹⁵⁾ contenuta nella norma di cui all'art. 1b cit., nota anche con il nome di *grandfather clause* perché consentiva di mantenere in vita le disposizioni pattizie precedenti, la portata innovativa della parte II dell'accordo GATT veniva di fatto svuotata di contenuto. La clausola di riserva era stata dichiarata provvisoriamente operativa fintantoché non fosse entrata in vigore la Carta dell'Avana, che avrebbe dovuto essere adottata al termine della conferenza che si sarebbe svolta sotto l'egida delle Nazioni Unite dal 21.11.1947 al 24.3.1948. Tuttavia, la Carta dell'Avana come si è detto non sarebbe mai entrata in vigore. Perciò, durante il prolungato regime di provvisorietà dell'accordo GATT 1947, l'unico modo per neutralizzare la *grandfather clause* fu quello di dichiararne formalmente la non applicabilità, mediante convenzioni specificamente adottate dai paesi contraenti su specifici punti dell'accordo. Una delle intese più significative sarà quella che porterà il 1.11.1979 alla sottoscrizione dell'accordo per l'applicazione dell'art. VII, GATT 1947, relativo alla determinazione del valore in dogana, cui si è già fatto riferimento.

Divenuta sempre più pressante, da una parte, l'esigenza di porre rimedio alle disparità generate dalla *grandfather clause*; dall'altra, quella di porre fine alla provvisorietà del dell'accordo GATT 1947, al termine di un negoziato iniziato il 20.9.1986 e conclusosi con la conferenza del 12-15.4.1994, noto come *Uruguay Round* e terminato con l'accordo di Marrakech adottato il 15.4.1994, venne formalizzata la nascita di una vera e propria organizzazione internazionale: la *World Trade Organization-WTO* (Organizzazione mondiale per il commercio-OMC), con sede a Ginevra.

Dal 1.1.1995 la WTO è attiva, con la ratifica da parte dei paesi contraenti delle tre fondamentali intese allegate all'accordo costitutivo: l'accordo GATT 1947, comprensivo di note interpretative, protocolli modificativi e delle intese interpretative raccolte e stipulate nel 1994 al termine dell'*Uruguay Round*; l'accordo GATS (*General agreement on trade in services*) e l'accordo TRIPs (*Trade related aspects of intellectual property rights*). L'accordo GATS riguarda il commercio dei servizi e l'accordo TRIPs riguarda i diritti di proprietà intellettuale (marchi, brevetti, diritti d'autore ed

⁽¹⁵⁾ Così definita dalla giurisprudenza che si è occupata della natura della clausola; G. VENTURINI osserva che «non può definirsi una riserva in senso tecnico, poiché è stata simultaneamente adottata da tutte le parti contraenti dell'Accordo generale», né un mero emendamento perché sottoposto a termine, bensì costituisce «una disposizione che chiarisce il contenuto degli obblighi delle parti contraenti, consentendo loro l'applicazione, in luogo delle norme della Parte II del GATT, delle norme interne vigenti alla data della firma dell'Accordo generale o della adesione ad esso», in *L'Accordo generale sulle tariffe doganali*, cit., pag. 6.

invenzioni industriali). Obiettivo della WTO è dunque la semplificazione del commercio internazionale di merci, dei servizi e della proprietà intellettuale. Come è stato efficacemente osservato, «l'OMC svolge anzitutto un ruolo di facilitazione, ponendo a disposizione dei suoi Membri delle risorse strumentali, piuttosto che esercitare una vera e propria funzione di governo mondiale della cooperazione in materia commerciale»⁽¹⁶⁾ e costituisce ormai l'ordinamento giuridico del commercio internazionale⁽¹⁷⁾.

Al termine del 1994 si contavano 128 paesi aderenti all'accordo GATT. Al 30.12.2022 aderivano alla WTO 164 nazioni oltre a 25 paesi «osservatori», cioè in attesa di essere ammessi, per un totale di 189 paesi interessati: oltre il 90% delle nazioni censite e riconosciute a livello planetario⁽¹⁸⁾. Il testo dell'accordo di base sulle tariffe ed il commercio, cioè il GATT 1947, aggiornato ed adeguato alle nuove esigenze del commercio internazionale, viene ora indicato nelle fonti come GATT 1994⁽¹⁹⁾. La Comunità europea, oggi Unione europea, ha aderito alla WTO dal 1.1.1995, partecipando al negoziato per la sua fondazione insieme agli altri paesi all'epoca aderenti al GATT 1947⁽²⁰⁾. Per espressa previsione del trattato istitutivo della Comunità economica europea, i rapporti istituzionali con i paesi terzi e con le altre organizzazioni internazionali sono tenuti dalla Commissione europea in rappresentanza degli Stati membri. Questi mantengono tuttavia la propria autonoma adesione alla WTO.

L'Organizzazione mondiale per il commercio è un'organizzazione internazionale con personalità giuridica, dotata di propri organi decisionali composti da rappresentanti di tutti i paesi membri, di un segretariato e di un direttore generale, quest'ultimo con funzioni esclusivamente istituzionali⁽²¹⁾.

⁽¹⁶⁾ Così G. VENTURINI, *L'Accordo generale sulle tariffe doganali*, cit., pag. 7.

⁽¹⁷⁾ G. VENTURINI, *ibid.*, pag. 3.

⁽¹⁸⁾ I riferimenti sono tratti dal sito ufficiale della WTO, <https://www.wto.org> (30.12.2019). Nel sito è possibile consultare l'elenco aggiornato dei paesi aderenti alla WTO, con la data di rispettiva adesione, nonché l'elenco dei paesi già aderenti al GATT alla data del 31.12.1994: questi paesi, insieme alle Comunità europee, accettando l'accordo istitutivo della WTO e gli accordi multilaterali allegati, sono divenuti membri originari della WTO.

⁽¹⁹⁾ V. G. VENTURINI, *ibid.*; questo Autore in *L'Organizzazione mondiale per il commercio*, cit., pag. 45, rileva come circa l'80% dei paesi aderenti alla WTO sia costituito da paesi in via di sviluppo e, fra questi, 30 siano i paesi meno sviluppati. Ciò nonostante, la condizione di questi paesi non sembra essere particolarmente migliorata, poiché essi «non dispongono delle competenze tecniche e amministrative necessarie per dare attuazione all'insieme degli Accordi commerciali multilaterali, né hanno la capacità di partecipare pienamente al processo decisionale nell'OMC»; A. MAZZONI, M.C. MALAGUTI, *Diritto del commercio internazionale*, cit., pag. 72 ss.

⁽²⁰⁾ Sulle problematiche relative alla competenza della Comunità europea a rappresentare gli Stati membri ai negoziati di adesione, cfr. A. MIGNOLLI, *La politica commerciale comune*, cit., pag. 139 ss.

⁽²¹⁾ Cfr. A. UCKMAR, *Aspetti fiscali*, cit., pag. 1075: «contrariamente a come a volte è descritta, l'OMC non è l'istituzione "per il libero scambio", se non altro perché accetta l'applicazione dei dazi doganali e, in circostanze limitate, altre forme di protezione. È più preciso affermare che si tratta di un sistema normativo mirante a favorire una concorrenza aperta, leale ed esente da distorsioni».



Statuto della OMC

1. La OMC ha personalità giuridica e ciascuno dei suoi membri le riconosce le capacità giuridiche necessarie per l'esercizio delle sue funzioni.
2. Ciascun membro riconosce alla OMC i privilegi e le immunità necessari per l'esercizio delle sue funzioni.
3. Ciascun membro riconosce inoltre ai funzionari della OMC e ai rappresentanti dei membri i privilegi e la immunità necessari perché possano esercitare in modo indipendente le loro funzioni relative alla OMC.
4. I privilegi e le immunità riconosciuti dai membri alla OMC, ai suoi funzionari e ai rappresentanti dei suoi membri sono analoghi ai privilegi e alle immunità previsti dalla Convenzione sui privilegi e sulle immunità dalle agenzie specializzate approvata dall'Assemblea generale delle Nazioni Unite il 21 novembre 1947.
5. [...].

Art. VIII accordo WTO, Marrakech, 15.4.1994

Segretariato

1. Si costituisce un Segretariato della OMC (di seguito denominato il Segretariato) diretto da un Direttore generale.
2. La Conferenza dei ministri nomina il Direttore generale e adotta i regolamenti che specificano i poteri, i doveri, le condizioni di servizio e la durata del mandato del mandato di Direttore generale.
3. Il Direttore generale nomina il personale del Segretariato e ne stabilisce i doveri e le condizioni di servizio conformemente ai regolamenti adottati dalla Conferenza dei ministri.
4. Le funzioni del Direttore generale e del personale del Segretariato sono di carattere esclusivamente internazionale. Nell'esercizio delle sue funzioni, il Direttore generale e il personale del Segretariato non chiedono né accettano istruzioni da alcun governo né da alcun'altra autorità esterna al OMC. Essi evitano qualsiasi azione che possa ripercuotersi negativamente sulla loro posizione di funzionari internazionali. I membri del OMC rispettano il carattere internazionale delle funzioni del Direttore generale e del personale del Segretariato e non cercano di influenzarli nell'esercizio delle loro funzioni.

Art. VI accordo WTO, Marrakech, 15.4.1994

Sono organi decisionali della WTO la Conferenza dei ministri, massimo organo dell'organizzazione per tutti gli aspetti contemplati dagli accordi multilaterali e per la ratifica di nuovi accordi, ed il Consiglio generale. Il Consiglio generale ha funzione esecutiva per tutte le tematiche della WTO, operando per conto della Conferenza dei ministri; svolge anche le funzioni di organo di conciliazione per la risoluzione delle controversie che possono sorgere tra i paesi aderenti (*Dispute settlement body-DSB*), secondo le norme e le procedure di cui all'intesa contenuta nell'allegato 2 all'accordo istitutivo della WTO (*Understanding on the rules and procedures governing the settlement of dispute-DSU*)⁽²²⁾.

Sotto la direzione del Consiglio generale, inoltre, per ciascuno dei tre accordi di

⁽²²⁾ Per le procedure di conciliazione disciplinate dal DSU v. per tutti: A. FABBRICOTTI, *Gli accordi di integrazione economica regionale*, cit., pag. 94 ss.; G. VENTURINI, *L'Organizzazione Mondiale del Commercio*, cit., pag. 191 ss.; L. ZOPPO, *La soluzione delle controversie commerciali tra Stati*, cit., pag. 15 ss.

base (GATT 1997, GATS e TRIPs) sono costituiti i tre rispettivi Consigli, che si occupano delle relative questioni e sovrintendono al funzionamento delle tre intese. Ad un livello inferiore a quello dei Consigli sono costituiti dei comitati esecutivi che esercitano le funzioni loro delegate, di volta in volta, dalla Conferenza dei ministri e dal Consiglio generale. Il Direttore generale viene nominato dalla Conferenza dei ministri e resta in carica per quattro anni; oltre a sovrintendere al Segretariato ed alle questioni amministrative, di fatto ha un importante ruolo diplomatico-propulsivo dell'intera organizzazione, tanto maggiore quanto maggiore è il proprio carisma politico. Il Segretariato, il cui personale è nominato dal Direttore generale, non ha funzioni decisionali ma soltanto di supporto tecnico-organizzativo per la Conferenza dei ministri, per i diversi Consigli, per i comitati e per i rapporti con i media. Quanto agli obiettivi che la WTO intende perseguire, più efficace di qualsiasi descrizione è la lettura della dichiarazione programmatica contenuta nell'Atto finale del 15.4.1994; l'Atto finale, adottato in contemporanea con l'Atto istitutivo della WTO, incorpora i risultati dei negoziati commerciali multilaterali svolti in occasione dell'Uruguay Round e contiene, oltre alle altre, questa significativa dichiarazione:



Dichiarazione sul contributo dell'Organizzazione mondiale per il commercio per il raggiungimento di una maggiore coerenza a livello globale nella definizione delle politiche economiche

1. [...].

2. [...].

3. [...]. Il sistema commerciale multilaterale rafforzato che emerge dall'Uruguay Round ha i requisiti per fornire un contesto migliore per la liberalizzazione, per contribuire a una sorveglianza più efficace e per garantire un rigoroso rispetto delle norme e delle discipline concordate a livello internazionale. Grazie a questi miglioramenti, negli anni a venire la politica commerciale potrà svolgere un ruolo più sostanziale nel garantire la coerenza, a livello globale della definizione delle politiche economiche.

4. [...].

5. [...]. I collegamenti esistenti tra i diversi aspetti della politica economica richiedono che le istituzioni internazionali responsabili di ciascuno di questi settori seguano politiche coerenti che si sostengano reciprocamente. La WTO dovrebbe pertanto perseguire e sviluppare la cooperazione con le organizzazioni internazionali responsabili in campo monetario e finanziario, nel rispetto del mandato, della riservatezza e della necessaria autonomia delle procedure decisionali di ciascuna istituzione, evitando di imporre ai governi condizioni aggiuntive o incrociate. [...].

Gli accordi multilaterali adottati in ambito GATT 1947/WTO furono recepiti nell'ordinamento comunitario, e continuano ad esserlo in quello dell'Unione europea, tramite apposite decisioni del Consiglio, come ad esempio avvenne con la decisione 80/271 del 10.12.1979 per il recepimento dell'accordo per l'applicazione dell'art. VII GATT 1947 sulla determinazione del valore in dogana⁽²³⁾. Con la decisione 94/800/CE

(23) V. *supra*, nota 14.

del Consiglio, del 22.12.1994, la Comunità europea, oggi Unione europea, ha approvato l'accordo istitutivo dell'Organizzazione mondiale per il commercio ed i suoi allegati.

2.2. Gli accordi commerciali e di integrazione economica

Numerosi accordi commerciali per la liberalizzazione del commercio internazionale, di collaborazione e di integrazione economica sono stati stipulati tra i diversi Stati a partire dal 1960⁽²⁴⁾. Oggi quasi tutti i paesi aderenti alla WTO, singolarmente o in gruppi di paesi, sono parti di almeno di uno di essi. Gli accordi regionali, multilaterali o bilaterali per la costituzione di unioni doganali e di zone di libero scambio sono tra i modelli più diffusi di cooperazione intergovernativa che gli Stati utilizzano in vista della progressiva istituzione tra essi di un mercato unico⁽²⁵⁾.

Le nozioni di zona di libero scambio e di unione doganale sono contenute nell'art. XXIV, § 8., dell'accordo GATT 1947, oggi costituente l'allegato 1A all'accordo istitutivo della WTO e comprensivo dei Protocolli di modifica successivi al 1947 (GATT 1994).



a) **si intende per unione doganale** la sostituzione di due o più territori doganali con un solo territorio doganale, quando tale sostituzione implica che

- i) i dazi doganali e le altre regolamentazioni commerciali restrittive [...] sono eliminati per quel che riguarda sostanzialmente tutti gli scambi commerciali tra i territori costitutivi dell'unione, o per lo meno per quel che riguarda sostanzialmente tutti gli scambi commerciali dei prodotti originari di tali territori; e
- ii) [...], i dazi doganali e le altre regolamentazioni applicate da ciascuno dei membri dell'unione nei confronti del commercio con i territori che non ne fanno parte, siano sostanzialmente identici;

⁽²⁴⁾ V.B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, XI ed., M. IOVANE (a cura di), Napoli, 2018, pag. 233 ss.

⁽²⁵⁾ J.N. BHAGWATI, nel suo *pamphlet* contro gli accordi per la creazione di zone libero scambio (*free trade agreements*, FTAs), propose di mutarne la definizione in aree di scambio preferenziale (*preferential trade agreements*, PTAs), per poi affermare causticamente che «*the proliferation of such PTAs, where countries extend preferences in different trading arrangements, creates a "spaghetti bowl" phenomenon*» con effetti discriminatori, dal suo punto di vista, per il commercio internazionale: «*the phrase Free Trade Areas is Orwellian newspeak. It lulls us, indeed editorialists and columnists and politicians, into focusing only on the fact that trade barriers are lowered for members to the exclusion of the fact that, implicitly, the barriers are raised (relatively) for nonmembers. FTAs are therefore two-faced: they embody both free trade and protection*»; così l'Autore in *US Trade Policy: The Infatuation with FTAs*, DEPARTMENT OF ECONOMICS, COLUMBIA UNIVERSITY (a cura di), April 1995, Discussion Paper Series No. 726, pag. 2, [in rete] <https://academiccommons.columbia.edu/doi/10.7916/D8CN7BFM> (4.7.2019). L'immagine della «*spaghetti-bowl proliferation*» è talmente efficace per descrivere lo sviluppo dei FTAs *agreements* da essere stata spesso ripresa nella letteratura intervenuta sul tema negli anni successivi. L'Autore mostra tutto il suo scetticismo nei confronti dell'art. XXIV, § 4., GATT 1994; in questa disposizione si legge 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*».

b) si intende per **zona di libero scambio** un gruppo di due o più territori doganali tra i quali i dazi doganali e le altre regolamentazioni commerciali restrittive [...] sono eliminati per quel che riguarda sostanzialmente tutti gli scambi commerciali dei prodotti originari dei territori costitutivi della zona di libero scambio.

Art. XXIV, § 8, accordo GATT, Ginevra, 30.10.1947

La differenza tra i due strumenti è agevolmente percepibile: la *zona di libero scambio* comporta l'abolizione o la riduzione delle barriere doganali e commerciali *solo* per merci, o per categorie di merci, originarie dei paesi membri e che circolino all'interno di essa, cioè che circolino da un territorio doganale all'altro degli Stati aderenti alla zona; i singoli Stati restano teoricamente liberi di adottare differenti misure tariffarie nei confronti della merce proveniente da paesi terzi che entra direttamente nel loro territorio.

L'accordo di *unione doganale*, invece, comporta la costituzione di un territorio doganale *unico* tra i paesi membri dell'unione, l'abolizione delle barriere interne tariffarie e commerciali all'interno dell'unione per i prodotti originari degli Stati membri e l'adozione di una *tariffa doganale comune* con rilevanza esterna; ciascun membro dell'unione, cioè, applica le stesse misure tariffarie nei confronti di merce proveniente da paesi terzi che entra nel territorio doganale comune attraverso il proprio territorio geografico. La conseguenza è che la merce proveniente da questi paesi, una volta *immessa in libera pratica* in un qualsiasi punto del territorio doganale dell'unione con assolvimento dei dazi secondo la tariffa doganale comune, può circolare liberamente nel territorio doganale dell'intera unione, previo eventuale assolvimento anche degli altri oneri di fiscalità interna. Per aversi *importazione* di questa merce nel territorio doganale dell'unione occorre dunque aver riguardo a due momenti giuridicamente distinti (ma nella realtà, nella maggior parte dei casi, attuati contestualmente): *l'immissione in libera pratica* con assolvimento dei dazi comuni, da una parte, e *l'eventuale assolvimento di altri oneri fiscali* diversi dai dazi, dall'altra (v. *infra*, parte IV, cap. II, § 1.1.).

La nozione di prodotto originario, rilevante sia per le *zone di libero scambio* sia per le *unioni doganali*, è contenuta nei protocolli addizionali ai relativi accordi e ricalca in linea di massima i criteri contenuti nell'accordo GATT 1947/1994 per la determinazione dell'origine delle merci.

La WTO ha pubblicato il dato secondo cui dal 1948 al 19.3.2023 risultano notificati al GATT/WTO, complessivamente, 809 accordi commerciali regionali di cui 356 sono in vigore, oltre ad altri 37 accordi per la concessione di preferenze tariffarie a paesi, o gruppi di paesi, in via di sviluppo. Data la gran quantità e varietà degli accordi, soprattutto di quelli bilaterali, di seguito si potrà dar conto sinteticamente soltanto degli accordi regionali e multilaterali più significativi, rinviando per gli approfondimenti di carattere generale alla dottrina che ha affrontato il tema in modo specifico⁽²⁶⁾.

⁽²⁶⁾ Cfr. l'elenco degli accordi notificati, verificandone lo stato di aggiornamento, in WTO, <https://rtais.wto.org/UI/PublicMaintainRTAHome.aspx> (19.3.2023). Sull'evoluzione degli accordi di integrazione