L'OBBLIGAZIONE PRIMA DELLA FRONTIERA. IL MARKETPLACE COME DEBITORE DOGANALE NELLE VENDITE A DISTANZA

di Simone Pio Falzone

1 Introduzione

L'obbligazione doganale all'importazione sorge nel momento in cui la dichiarazione è accettata, e ne è debitore il dichiarante[1]: da questa regola, e dal fatto materiale che la precede, il diritto doganale dipende da sempre. Nel 2024 sono entrate nell'Unione 4,6 miliardi di spedizioni di valore non superiore a 150 euro, pari a dodici milioni di pacchi al giorno, il doppio del 2023 e il triplo del 2022[2], il 91% delle quali provenienti dalla Cina[3]. A quella scala nessuna amministrazione classifica e valuta, e il dichiarante risponde di dati che riceve da un venditore che non controlla. Il presupposto ha smesso di funzionare proprio nel segmento in cui era stato ritenuto superfluo accertare, e la soglia dei 150 euro, nata come misura di convenienza amministrativa, ne è divenuta la breccia.

La riforma del codice doganale, la cui adozione formale è in corso mentre si scrive[4], vi risponde affidando l'obbligazione a chi facilita la vendita a distanza. La lettura corrente vi coglie un ampliamento della platea dei debitori: accanto al dichiarante e al rappresentante, il marketplace. Qui si sostiene una tesi diversa. Non si aggiunge un soggetto all'elenco: si sposta il fatto costitutivo, che cessa di essere l'ingresso della merce e diventa l'accettazione del pagamento. L'obbligazione viene a esistenza prima del proprio oggetto. Le pagine che seguono ricostruiscono l'assetto anteriore e la faglia che lo ha incrinato, individuano nel testo definitivo il punto in cui il presupposto si sposta, ne

[1] Art. 77, parr. 1, lett. a), 2 e 3, del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (GU L 269 del 10.10.2013, pag. 1), consultabile in https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:32013R0952.

[2] Commissione europea, comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, *Una cassetta degli attrezzi completa dell'UE per un commercio elettronico sicuro e sostenibile*, COM(2025) 37 final, Bruxelles, 5 febbraio 2025, in https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:52025DC0037.

[3] *Ibidem*. Secondo la Commissione il dato è doppio rispetto al 2023 e triplo rispetto al 2022.

[4] Posizione del Consiglio in prima lettura in vista dell'adozione del regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione e l'Autorità doganale dell'Unione europea e abroga il reg. (UE) n. 952/2013, doc. Consiglio 8190/26 del 24 agosto 2026, fascicolo interistituzionale 2023/0156(COD), in https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8190-2026-INIT/it/pdf. Nel prosieguo «nuovo CDU». Il Consiglio ha adottato definitivamente il testo il 3 settembre 2026; l'approvazione formale del Parlamento europeo in seconda lettura e la successiva pubblicazione in Gazzetta ufficiale sono attese entro il mese. I riferimenti che seguono sono al testo della posizione in prima lettura, corrispondente a quello adottato.

verificano la tenuta sull'esperienza della deviazione dei flussi e ne delimitano le condizioni di efficacia.

2 La frontiera come presupposto: l'assetto anteriore e la sua faglia

2.1 Una soglia di convenienza, non un favore: la franchigia per le spedizioni di valore trascurabile (artt. 23 e 24 reg. (CE) n. 1186/2009)

La franchigia sulle spedizioni di modico valore non esprimeva un favore verso il piccolo commercio transfrontaliero. Misurava una soglia di convenienza, ossia il punto oltre il quale accertare costa più che riscuotere. Il capo V del titolo II del regolamento (CE) n. 1186/2009 esonerava dai dazi all'importazione le spedizioni inviate direttamente da un paese terzo a un destinatario nell'Unione, purché il valore intrinseco complessivo non eccedesse i 150 euro[5]. Che si trattasse di un calcolo e non di un principio lo dimostrano le esclusioni: prodotti alcolici, profumi e acque da toletta, tabacchi e loro lavorati ne restavano fuori[6]. Dove il gettito unitario è elevato, o dove all'interesse fiscale se ne affianca uno extrafiscale, la rinuncia cessa di essere conveniente.

Il punto tornerà. Il diritto doganale ha sempre scelto dove esigere in funzione del costo di esazione, e la soglia dei 150 euro ne era l'espressione più esplicita.

Una precisazione tecnica merita di essere anticipata: il limite era riferito al valore intrinseco, che esclude trasporto e assicurazione[7], mentre il dazio si commisura al valore in dogana, che li comprende. Due nozioni di valore convivevano nella stessa operazione, e il passaggio dall'una all'altra coincideva con il superamento della soglia.

[5] Art. 23, par. 1, reg. (CE) n. 1186/2009 del Consiglio, del 16 novembre 2009, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali (GU L 324 del 10.12.2009, pag. 23, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2009/1186/oj). Il par. 2 definisce merci di valore trascurabile quelle il cui valore intrinseco non ecceda complessivamente 150 EUR per spedizione.

[6] Art. 24 reg. (CE) n. 1186/2009, che esclude dalla franchigia, alle lett. a), b) e c), i prodotti alcolici, i profumi e le acque da toletta, i tabacchi e i prodotti del tabacco.

[7] La definizione di valore intrinseco è stata inserita all'art. 1 del reg. delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015 (GU L 343 del 29.12.2015, pag. 1), dal reg. delegato (UE) 2020/877 della Commissione, del 3 aprile 2020. Sull'esclusione dei costi accessori dal computo, Agenzia delle dogane e dei monopoli, circolare 30 dicembre 2025, n. 37, prot. 885355, par. 6.1.

2.2 Il gradino dei centocinquanta euro: il disallineamento del 2021, la sottovalutazione, il frazionamento (dir. (UE) 2017/2455)

L'assetto si è incrinato nel 2021, e su un solo versante. Dal 1° luglio di quell'anno l'Unione ha soppresso l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per le spedizioni di valore trascurabile, assoggettando a IVA all'importazione ogni bene proveniente da paesi terzi[8]. La franchigia doganale è però rimasta in vigore. Non si è trattato di una dimenticanza: i due prelievi riposano su basi giuridiche distinte, seguono procedure decisionali differenti e sono stati riformati in tempi diversi, sicché il disallineamento è l'esito fisiologico di un intervento su un solo compartimento. Il risultato è che per un quinquennio la medesima operazione ha generato un debito d'imposta e nessun debito daziario.

Una soglia così congegnata non è una progressione, è un gradino. Al di sotto dei 150 euro l'onere daziario è nullo; al superamento del limite non cresce gradualmente, ma si materializza per intero sull'intero valore. La letteratura qualifica queste discontinuità come *notches* e ne documenta l'effetto ricorrente: un addensamento dei valori dichiarati appena sotto la soglia e un vuoto appena sopra[9]. Il caso presenta però una particolarità che ne amplifica gli effetti: sotto la soglia l'aliquota non è ridotta, è pari a zero, e le riforme che portano l'aliquota a zero o la spostano da zero producono risposte di ordini di grandezza superiori, riconducibili in misura prevalente a una componente discreta di evasione[10]. L'ampiezza del gradino eccedeva peraltro il solo tributo: sotto la soglia l'operatore accedeva allo sportello unico, con assolvimento dell'imposta al momento della vendita e formalità semplificate[11]; sopra, rientrava nelle procedure ordinarie, con oneri di

[8] Art. 3 della direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio, del 5 dicembre 2017 (GU L 348 del 29.12.2017, pag. 7, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2017/2455/oj), che sopprime il titolo IV della direttiva 2009/132/CE. Nell'ordinamento interno il recepimento è avvenuto con l'art. 6 del d.lgs. 25 maggio 2021, n. 83, che ha abrogato l'art. 5 del d.m. 5 dicembre 1997, n. 489. Cfr. ADM, circolare 30 giugno 2021, n. 26, prot. 220498/RU.

[9] H. J. KLEVEN, M. WASEEM, *Using Notches to Uncover Optimization Frictions and Structural Elasticities: Theory and Evidence from Pakistan*, in *Quarterly Journal of Economics*, vol. 128, 2013, n. 2, pp. 669-723; H. J. KLEVEN, *Bunching*, in *Annual Review of Economics*, vol. 8, 2016, pp. 435-464.

[10] M. WASEEM, *Does Cutting the Tax Rate to Zero Induce Behavior Different from Other Tax Cuts? Evidence from Pakistan*, in *Review of Economics and Statistics*, vol. 102, 2020, n. 3, pp. 426-441, in part. p. 426. Sulla stima dell'evasione tariffaria mediante il divario tra dati speculari di esportazione e importazione, R. FISMAN, S.-J. WEI, *Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from "Missing Imports" in China*, NBER Working Paper n. 8551, ottobre 2001, p. 9.

[11] Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 (GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1), titolo XII, capo 6, sezione 4. Per l'esenzione dall'IVA all'importazione nell'ambito del regime, art. 143, par. 1, lett. c-bis). Nell'ordinamento interno, art. 74-*sexies*.1 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, introdotto dal d.lgs. n. 83/2021.

sdoganamento che su spedizioni di quell'ordine superano di frequente il dazio evitato. Il differenziale non era pari al dazio, ma alla somma di dazio e costi di conformità.

Da un dislivello di questa profondità discendono due condotte distinte, che conviene tenere separate perché reclamano rimedi diversi. La prima è la sottovalutazione: il valore dichiarato viene ridotto sino a rientrare nel limite. La seconda è il frazionamento: poiché la franchigia operava per spedizione e non per ordine, la ripartizione di un medesimo acquisto in più invii, ciascuno inferiore alla soglia, azzerava l'onere senza toccare alcun valore dichiarato[12]. La prima falsifica un elemento della dichiarazione; la seconda si limita a organizzare la logistica. Sul piano della qualificazione giuridica la distanza è considerevole, e spiega perché un apparato costruito sulla repressione della dichiarazione infedele si sia rivelato inefficace contro la seconda.

Il legislatore le ha riconosciute entrambe: nell'abrogare la franchigia ha rilevato che il mantenimento del limite dei 150 euro, dopo la soppressione dell'esenzione IVA nel 2021, ha lasciato spazio all'abuso sistematico della soglia mediante sottovalutazione e frazionamento artificiale delle spedizioni[13].

2.3 Chi dichiara e chi sa: il debitore doganale e la tenuta stagna rispetto all'IVA (art. 77 CDU; Corte giust. UE, causa C-714/20)

Sul versante soggettivo la costruzione è altrettanto lineare, e altrettanto vincolata alla frontiera. L'obbligazione doganale all'importazione sorge nel momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana; debitore è il dichiarante e, in caso di rappresentanza indiretta, anche la persona per conto della quale la dichiarazione è presentata[14]. Dove l'obbligazione nasce dall'inosservanza di un obbligo, il novero

[12] Sulla nozione di spedizione rilevante ai fini della soglia, ADM, circolare n. 37/2025, par. 1.2, che richiama la definizione contenuta nelle Note esplicative della Commissione sulle norme IVA per il commercio elettronico del settembre 2020, cap. 1, sez. 1.3.4, e il documento TAXUD *Customs Guidance doc on LVC*, ARES-2022-6411863 del 16 settembre 2022.

[13] Reg. (UE) 2026/382 del Consiglio, dell'11 febbraio 2026, che modifica il reg. (CE) n. 1186/2009 per quanto riguarda l'eliminazione della franchigia doganale basata su soglia (GU L, 2026/382, 18.2.2026, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2026/382/oj), considerando 2.

[14] In dottrina, sull'obbligazione doganale e sui soggetti passivi, F. VISMARA, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione europea*, Giappichelli, Torino, 2020, p. 29 ss.; M. SCUFFI, *Art. 77*, in M. SCUFFI – F. VISMARA, *Il codice doganale dell'Unione*, Milano, 2021, p. 247 ss.; P. PURI, *I soggetti passivi nella disciplina dei dazi doganali*, in M. SCUFFI – G. ALBENZIO – M. MICCINESI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2013, p. 201 ss. Per l'inquadramento sistematico della materia, S. ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione europea*, 2ª ed., Egea, Milano, 2017.

dei debitori si amplia secondo criteri di partecipazione consapevole al fatto[15], e la pluralità di debitori dà luogo a responsabilità solidale[16]. La titolarità del debito segue dunque chi compie l'atto formale riferito a una merce che entra, non chi ne conosce la composizione, ne determina il prezzo o ne percepisce il ricavo.

La Corte di giustizia ha delimitato con nettezza questo perimetro. Pronunciandosi su un rinvio italiano, ha stabilito che il rappresentante doganale indiretto è debitore unicamente dei dazi dovuti per le merci che ha dichiarato, e non anche dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione relativa alle stesse merci, spettando a ciascuno Stato membro designarlo in modo esplicito e inequivocabile quale debitore dell'imposta[17]. La soluzione, anticipata in dottrina sotto il vigore del codice previgente[18] e recepita dalla giurisprudenza tributaria interna[19], ha portata eccedente la questione decisa: nel diritto unionale i due prelievi restano a tenuta stagna anche quando gravano sulla medesima operazione e sono riscossi nello stesso momento.

Ne risulta un assetto in cui nessuno dispone insieme dell'informazione e della responsabilità: il dichiarante risponde di dati che riceve da un venditore che non controlla, mentre chi quei dati li genera non risponde di nulla.

---

[15] Art. 79, parr. 3 e 4, CDU.

[16] Art. 84 CDU.

[17] Corte giust. UE, sez. VI, 12 maggio 2022, causa C-714/20, *U.I. Srl c. Agenzia delle dogane e dei monopoli, Ufficio delle dogane di Venezia*, ECLI:EU:C:2022:374, dispositivo, punti 1 e 2 (in GU C 244 del 27.6.2022, pag. 9), in https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-714/20. Per un commento, S. MESSINA, *Iva all'importazione e responsabilità del rappresentante doganale indiretto: la Corte di giustizia ribalta la giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 4, p. 1736 ss.

[18] M. TRIVELLIN, *Rappresentanza indiretta nel regime dell'immissione in libera pratica: problematiche aperte sulla soggettività passiva in materia di dazi e di IVA all'importazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 3, I, p. 551 ss. Nella giurisprudenza successiva a C-714/20, Cass., 27 luglio 2022, n. 23526; Cass., 3 agosto 2023, n. 23661; Cass., 23 maggio 2024, n. 14382. Va peraltro segnalato che l'art. 30, All. 1, d.lgs. 26 settembre 2024, n. 141, individuando i soggetti obbligati al pagamento dei diritti di confine in base alla normativa doganale unionale sull'obbligazione doganale, e includendo l'art. 27 l'IVA tra i diritti di confine, ha nella sostanza ripristinato il regime anteriore alla pronuncia: sul punto, criticamente e sotto il profilo della proporzionalità, F. VISMARA, *Diritti di confine nell'ambito della riforma doganale e profili di coordinamento con il diritto dell'Unione europea*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 2 settembre 2025, in https://www.rivistadirittotributario.it/2025/09/02/diritti-di-confine-nellambito-della-riforma-doganale-e-profili-di-coordinamento-con-il-diritto-dellunione-europea/. Va peraltro segnalato che l'art. 30, All. 1, d.lgs. n. 141/2024, individuando i soggetti obbligati al pagamento dei diritti di confine in base alla normativa doganale unionale sull'obbligazione doganale, e includendo l'art. 27 l'IVA tra i diritti di confine, ha nella sostanza ripristinato il regime anteriore alla pronuncia: sul punto, criticamente e sotto il profilo della proporzionalità, F. VISMARA, *Diritti di confine nell'ambito della riforma doganale e profili di coordinamento con il diritto dell'Unione europea*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 2 settembre 2025.

[19] Corte giust. trib. II grado Lombardia, 2 febbraio 2024, nn. 344 e 345.

3 La transazione come presupposto: l'importatore per le vendite a distanza

3.1 Una figura che il diritto doganale si dà da sé: l'importatore per le vendite a distanza (art. 5, punti 13 e 14)

Il testo licenziato dal Consiglio in prima lettura non conosce l'espressione «importatore presunto» che aveva accompagnato la proposta del 2023. La figura c'è, ma ha cambiato nome e, soprattutto, tecnica costitutiva. Importatore per le vendite a distanza è la persona che fornisce merci mediante vendite a distanza o la persona che facilita le vendite a distanza[20].

Due elementi contano. La definizione è autonoma: il diritto doganale non rinvia a un'autorizzazione rilasciata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, come faceva la proposta originaria, ma si dota di una nozione propria, imperniata sul verbo *facilitare*, mutuato dalla disciplina IVA del fornitore presunto[21] e ormai incorporato nel lessico doganale. Il perimetro ne risulta più ampio, perché prescinde dalla registrazione al regime speciale: è irrilevante che la piattaforma si sia avvalsa dello sportello unico, rileva che abbia facilitato la vendita.

Il secondo elemento è la collocazione sistematica. Il legislatore non costruisce una figura speciale accanto all'importatore: definisce l'importatore stesso in due modi, a seconda del canale. Nelle vendite a distanza l'importatore *è* l'importatore per le vendite a distanza; negli altri casi si applica una graduazione di cinque criteri, fondata sul potere di decidere l'introduzione delle merci e digradante fino al trasportatore e al titolare delle merci[22].

---

[20] Art. 5, punto 14, della posizione del Consiglio in prima lettura in vista dell'adozione del regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione e l'Autorità doganale dell'Unione europea e abroga il reg. (UE) n. 952/2013, doc. Consiglio 8190/26 del 24 agosto 2026, fascicolo interistituzionale 2023/0156(COD) (di seguito «nuovo CDU»). La nozione di vendite a distanza è definita al punto 15 per rinvio all'art. 14, par. 4, punto 2), della direttiva 2006/112/CE; quella di regime IOSS al punto 16.

[21] Art. 14 *bis* della direttiva 2006/112/CE, introdotto dalla direttiva (UE) 2017/2455.

[22] Art. 5, punto 13, lett. a) e b), nuovo CDU. Negli altri casi si applica una graduazione di cinque criteri, che muove da chi ha il potere di decidere e ha deciso l'introduzione delle merci nel territorio doganale, passa per chi ha assunto tale potere e per chi gli succede decidendo il vincolo a un regime, e si chiude, in via residuale, con il trasportatore e con il titolare delle merci.

3.2 Il debito che precede la merce: il pagamento come fatto costitutivo (art. 183, par.2.lett.c)

Qui si consuma lo spostamento. L'obbligazione doganale all'importazione sorge, in via ordinaria, quando l'importatore notifica la disponibilità delle merci[23]; in deroga, essa sorge all'accettazione del pagamento da parte della persona che ha scelto di avvalersi del regime IOSS[24].

Il fatto costitutivo non è più l'attraversamento della frontiera né l'atto dichiarativo che lo accompagna: è l'accettazione del corrispettivo di vendita. Poiché il pagamento può precedere di settimane l'arrivo fisico delle merci, il debito viene a esistenza prima del proprio oggetto, in un luogo che con il territorio doganale dell'Unione non ha alcun rapporto.

La riscossione si sposta così nel punto della catena in cui coesistono un prezzo certo, un mezzo di pagamento tracciato e un soggetto identificato, tre condizioni che alla frontiera, su volumi di questa scala, non ricorrono quasi mai. Che il criterio di selezione sia informativo lo conferma una disposizione collaterale ma decisiva: è debitrice anche la persona che ha fornito le informazioni determinanti la mancata riscossione, totale o parziale, dei dazi, quando era o avrebbe dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità[25]. L'obbligazione non segue soltanto chi dichiara: segue chi sa.

Lo conferma anche la disciplina transitoria. Nel periodo in cui l'obbligazione continua a sorgere all'accettazione della dichiarazione, le disposizioni attuative individuano il dichiarante attraverso una graduazione dichiaratamente volta a identificare il soggetto che, in relazione al modello operativo utilizzato, dispone delle informazioni necessarie alla presentazione della dichiarazione e all'adempimento degli obblighi connessi[26]. Le due graduazioni non vanno confuse:

---

[23] Art. 183, par. 1, nuovo CDU. Sulla notifica della disponibilità delle merci e sulla previa fornitura dei dati al centro doganale digitale dell'UE, art. 74, parr. 1 e 2.

[24] Art. 183, par. 2, lett. c), nuovo CDU. Il par. 3 individua nell'importatore il debitore, con responsabilità solidale del rappresentante doganale indiretto e del rappresentato.

[25] Art. 183, par. 4, nuovo CDU. La disposizione riproduce, generalizzandone la portata, l'art. 77, par. 3, seconda parte, reg. (UE) n. 952/2013, sul quale Corte giust. UE, 19 ottobre 2017, causa C-522/16, ha chiarito che i dati devono considerarsi erronei quando determinano la mancata riscossione dei dazi dovuti, con conseguente estensione della nozione di debitore a persone diverse dal dichiarante la cui azione abbia indotto le autorità a fissare erroneamente l'importo dovuto.

[26] ADM, circolare 25 giugno 2026, n. 17, prot. 354938, par. 1.3, in https://www.adm.gov.it/portale/documents/20182/240887468/354938-25062026+-+circolare+n.+17-2026++dogane.pdf/c4feb01d-48cb-4da4-564c-39e859a8b664?t=1782378907850. L'ordine di priorità individua: il soggetto passivo che utilizza il regime IOSS o il relativo rappresentante indiretto; il soggetto che applica il regime speciale di dichiarazione e pagamento dell'IVA o il relativo rappresentante indiretto; il rappresentante indiretto

quella del codice ordina i soggetti per potere decisionale sull'introduzione delle merci, questa per possesso del dato, ma convergono nel sottrarre la scelta del debitore al criterio formale dell'atto dichiarativo.

Il costrutto esige un correttivo soggettivo: l'importatore è stabilito nell'Unione, salvo eccezioni tassative fra cui la rappresentanza da parte di un rappresentante indiretto ivi stabilito[27], il quale, agendo per un importatore non stabilito, è considerato esso stesso importatore[28]. Un presupposto ancorato alla transazione richiede un debitore raggiungibile dalla giurisdizione dell'Unione. Un presupposto ancorato alla transazione, e non al luogo in cui la merce si trova, richiede un debitore raggiungibile dalla giurisdizione dell'Unione: è la ragione per cui la riforma lega la figura all'architettura degli operatori affidabili anziché trattarla come un debitore qualsiasi.

Un limite va però segnato con precisione, perché circoscrive la portata della ricostruzione. Lo spostamento del fatto costitutivo non investe l'intera area delle vendite a distanza, ma il canale che passa per lo sportello unico: fuori di esso l'obbligazione continua a sorgere con la notifica della disponibilità delle merci, evento ancora legato al loro arrivo. Il presupposto transattivo non sostituisce quello territoriale, ma vi si affianca in ragione del regime prescelto. Ne discende che la variabile decisiva diventa la scelta del canale, e con essa la possibilità che gli operatori se ne servano per collocarsi nel regime più conveniente.

Lo spostamento, inoltre, non è immediato: la disposizione sul pagamento si applica dal 1° luglio 2028[29], mentre l'accettazione della dichiarazione sopravvive come momento genetico fino al 28 febbraio 2034[30]. Per otto anni convivranno tre fatti costitutivi distinti per la medesima operazione.

---

dell'importatore, ove non siano utilizzati i regimi di riscossione precedenti; in via residuale, qualsiasi altro soggetto in grado, contestualmente, di presentare le merci in dogana e di fornire alle autorità le informazioni necessarie all'espletamento delle formalità. Sulla persistenza, nel regime transitorio, dell'accettazione della dichiarazione quale momento genetico dell'obbligazione, *ibidem*, par. 3.2.

[27] Art. 27, par. 3, lett. e), nuovo CDU. Gli obblighi dell'importatore sono elencati al par. 2.

[28] Art. 33, par. 3, nuovo CDU. Il par. 4 impone al rappresentante doganale lo stabilimento nell'Unione.

[29] Art. 287, par. 5, lett. a), nuovo CDU.

[30] Art. 183, par. 2, lett. b), e par. 5, nuovo CDU.

3.3 Rinunciare alla classificazione per poter riscuotere: il dazio forfettario (reg. (UE) 2026/382)

La motivazione della misura transitoria lo conferma. Il trattamento tariffario semplificato, un unico importo specifico per articolo, applicabile senza considerare l'origine dei beni, è giustificato dalle limitazioni tecniche degli strumenti digitali esistenti a livello nazionale e unionale rispetto all'enorme aumento delle operazioni che le autorità doganali dovranno gestire[31]. Vi si aggiunge una ragione più radicale: la classificazione tariffaria delle merci nella dichiarazione è disponibile soltanto a livello delle sottovoci del sistema armonizzato, e dunque non è sufficientemente specifica per determinare il dazio sulla base dell'intera classificazione nella nomenclatura combinata[32].

Origine e classificazione sono i due elementi su cui si regge la determinazione del dazio, e il forfait li accantona entrambi; la sostituzione si estende alle altre misure tariffarie, comprese quelle di difesa commerciale. Una merce che nel regime ordinario sconterebbe un dazio antidumping, dichiarata nel canale IOSS paga tre euro. Non è una semplificazione procedurale, è la sostituzione del criterio sostanziale con una somma fissa, ammessa perché quel criterio non è più applicabile alla scala richiesta[33].

Rivelatore è anche il perimetro. Il trattamento si applica agli operatori registrati al regime IOSS che se ne avvalgano e alle merci contenute in spedizioni postali, mentre per tutti gli altri operatori non registrati continua ad applicarsi la tariffa doganale comune[34]. Il forfait non segue il valore della merce, ma il canale attraverso cui l'operazione è dichiarata. Anche nella misura pensata come ponte, la logica è quella dell'informazione disponibile: il trattamento agevolato spetta a chi transita per il circuito che genera il dato.

---

[31] Reg. (UE) 2026/382, considerando 6.

[32] *Ibidem*, considerando 7.

[33] ADM, circolare n. 17/2026, par. 1, ove si precisa che il dazio di importo fisso per articolo opera quale regime speciale integralmente sostitutivo del previgente meccanismo di esenzione, con estensione alle misure di difesa commerciale.

[34] Reg. (UE) 2026/382, art. 2, e considerando 6. Sulla nozione di spedizione postale, art. 1, punto 24, reg. delegato (UE) 2015/2446.

4 La prova storica: l'arbitraggio del punto di ingresso

4.1 Amburgo, Dover, Varsavia: la deviazione dei traffici come reazione prevedibile (Corte dei conti UE, rel. spec. n. 19/2017; Corte giust. UE, causa C-213/19)

Il meccanismo non è una previsione: è già accaduto, ed è documentato.

Nel 2017 la Corte dei conti europea rilevava che l'assenza di richieste di garanzie nel Regno Unito per merci potenzialmente sottovalutate si era tradotta in deviazioni del traffico: prodotti tessili e calzaturieri cinesi spediti in transito esterno da Amburgo a Dover, ivi immessi in libera pratica nell'ambito del regime doganale 42 senza controlli allo sdoganamento, e successivamente rispediti in Polonia o in Slovacchia[35]. La Corte qualificava il fenomeno come scelta opportunistica del punto di importazione, definendola nel proprio glossario come l'atto con cui si sceglie un punto di importazione doganale con minori controlli per pagare illegalmente meno dazi[36]. Il rilievo generale eccede il caso: nei porti e negli aeroporti con minori controlli si concentra un traffico maggiore[37], tanto che la Corte raccomandava rettifiche finanziarie a carico degli Stati membri inadempienti[38].

L'esito giudiziario è noto. La Corte di giustizia, in Grande Sezione, ha dichiarato l'inadempimento del Regno Unito per la mancata contabilizzazione dei dazi corretti e la mancata messa a disposizione delle risorse proprie relative a importazioni di tessili e calzature dalla Cina, oltre che per l'omessa comunicazione alle istituzioni delle informazioni necessarie a quantificarne le perdite[39]. Le misure di contrasto erano state avviate soltanto nell'ottobre 2017, a fenomeno ampiamente consolidato.

Il flusso non si era ridotto: si era spostato, con intensità proporzionale alla debolezza del presidio.

---

[35] Corte dei conti europea, relazione speciale n. 19/2017, *Procedure di importazione: le carenze nel quadro giuridico e un'applicazione inefficiente incidono sugli interessi finanziari dell'UE*, par. 98, in https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_19/SR_CUSTOMS_IT.pdf.

[36] *Ibidem*, glossario, voce «Scelta opportunistica del punto di importazione».

[37] *Ibidem*, par. 148.

[38] *Ibidem*, raccomandazione 7.

[39] Corte giust. UE, Grande Sezione, 8 marzo 2022, causa C-213/19, *Commissione c. Regno Unito*, dispositivo, punto 1, in https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-213/19, ove si dichiara l'inadempimento per la mancata contabilizzazione degli importi corretti dei dazi doganali e per la mancata messa a disposizione dell'importo corretto delle risorse proprie tradizionali in relazione a determinate importazioni di prodotti tessili e calzaturieri dalla Cina, in violazione, fra l'altro, dell'art. 325 TFUE e dell'art. 46 del reg. (UE) n. 952/2013, nonché per l'omessa comunicazione alla Commissione delle informazioni necessarie a determinare l'entità delle perdite, in violazione dell'art. 4, par. 3, TUE. Sull'avvio dell'operazione Swift Arrow il 12 ottobre 2017, *ibidem*, punto 95.

4.2 Due euro che nessuno ha mai pagato: il contributo nazionale, la sua qualificazione (art. 1, commi 126-129, l. n. 199/2025)

L'esperimento si è ripetuto in Italia, su scala minore e con esito più netto. La legge di bilancio per il 2026 ha istituito un contributo alla copertura delle spese amministrative correlate agli adempimenti doganali relativi alle spedizioni di modico valore provenienti da paesi terzi, pari a due euro per ciascuna spedizione di valore dichiarato non superiore a 150 euro, riscosso dagli uffici doganali all'atto dell'importazione definitiva[40]. L'amministrazione ne ha tratto la conseguenza sistematica: trattandosi di contributo destinato a coprire spese amministrative a carico dell'amministrazione, occorre fare riferimento all'art. 52 del codice doganale dell'Unione, sicché il prelievo non è un diritto doganale e non concorre alla base imponibile ai fini IVA[41].

La qualificazione è fragile, e non serve invocare la nozione di tassa di effetto equivalente per mostrarlo: basta il testo che entrerà in vigore. Le autorità doganali non impongono alcun onere per l'espletamento dei controlli doganali o per qualsiasi altro atto richiesto dall'applicazione della normativa doganale durante gli orari ufficiali di apertura[42]. In deroga a tale divieto, esse riscuotono una tassa di gestione dell'Unione, di importo fisso per articolo, per i servizi resi nel trattamento della richiesta di immissione in libera pratica di merci vendute a distanza, commisurata ai costi approssimativi di tali servizi[43]. Agli Stati membri resta la facoltà di applicare oneri per servizi specifici diversi da quelli, e l'elenco che segue descrive prestazioni puntuali e su richiesta[44].

Il contributo italiano copre esattamente i costi che il legislatore unionale ha riservato alla tassa di gestione, e non corrisponde ad alcuna prestazione individuale. Vi si aggiunge un'incongruenza interna. L'amministrazione nega che il contributo

[40] Art. 1, commi da 126 a 129, l. 30 dicembre 2025, n. 199, il cui testo è riportato in ADM, circolare n. 37/2025, nota 1.

[41] ADM, circolare 5 febbraio 2026, n. 04, prot. 90362, par. «Natura del contributo».

[42] Art. 20, par. 1, nuovo CDU.

[43] *Ibidem*, art. 20, parr. 2 e 3. I costi comprendono almeno quelli della verifica dei dati, dell'esecuzione dell'analisi dei rischi, dell'infrastruttura pertinente e dei controlli, compresi i servizi resi dall'Autorità doganale dell'UE. Il par. 4 prevede un importo inferiore per le merci vendute a distanza a partire da un deposito doganale; il par. 5 stabilisce che la tassa è versata almeno una volta al mese dal debitore dell'obbligazione doganale all'importazione e che, in assenza di obbligazione, ne è debitore chi lo sarebbe stato.

[44] *Ibidem*, art. 20, par. 9. La disposizione consente agli Stati membri di stabilire oneri o recuperare costi per servizi specifici diversi da quelli di cui al par. 2, e menziona la presenza di personale doganale fuori dagli orari ufficiali o in locali diversi da quelli doganali, le analisi e le perizie sulle merci, l'esame o il prelievo di campioni e la loro distruzione, nonché le misure di controllo eccezionali rese necessarie dalla natura delle merci o da un rischio potenziale.

sia un diritto doganale, ma ne individua il soggetto obbligato richiamando la disposizione che designa i debitori dei dazi, cioè il dichiarante e, in rappresentanza indiretta, il rappresentato[45]: la stessa norma che la Corte di giustizia ha interpretato nel senso che essa fonda la responsabilità per i soli dazi doganali[46]. Se il contributo non è un dazio, la sua base soggettiva non può poggiare sulla norma che i dazi disciplina.

Una terza asimmetria riguarda la soglia, che per le dichiarazioni ordinarie si verifica sul valore in dogana e per quelle semplificate sul valore intrinseco[47]: spedizioni identiche possono così cadere su lati opposti dei 150 euro a seconda del tracciato utilizzato. È la ricomparsa, in sede nazionale, della duplicità di nozioni di valore già osservata nel regime della franchigia.

Il contributo non è mai entrato in applicazione: la decorrenza è stata differita tre volte nel primo semestre 2026, da ultimo al 1° ottobre[48].

4.3 La misura dello spostamento: quarantasei per cento senza aver riscosso nulla

Il differimento non ha impedito alla misura di produrre effetti, perché a spostare i flussi è bastato l'annuncio.

I dati elaborati da Sogei e presentati agli Stati generali dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli registrano una diminuzione del 37,38% delle dichiarazioni H7 presentate in Italia; i flussi in importazione sono passati da 23,33 a 12,66 milioni, con una contrazione del 45,74%, mentre gli introiti fiscali sono calati del 18,84%[49]. Le spedizioni destinate ai consumatori italiani risultano indirizzate verso scali di altri Stati membri che non applicavano oneri analoghi, per poi raggiungere l'Italia in assenza di barriere interne[50].

---

[45] ADM, circolare n. 37/2025, par. 1.3, che richiama l'art. 77, par. 3, reg. (UE) n. 952/2013.

[46] Corte giust. UE, causa C-714/20, cit., dispositivo, punto 1.

[47] ADM, circolare n. 37/2025, parr. 5.1 e 6.1. Per le dichiarazioni ordinarie (H1) il valore rilevante è il valore in dogana determinato ai sensi degli artt. da 69 a 76 CDU; per quelle semplificate (H7) è il valore intrinseco, che esclude i costi di trasporto e di assicurazione salvo che siano inclusi nel prezzo e non indicati separatamente in fattura. Sulla determinazione del valore in dogana, S. ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione europea*, cit.

[48] Art. 5 d.l. 27 marzo 2026, n. 38, e successiva proroga al 1° ottobre 2026; cfr. ADM, circolare n. 17/2026, par. 5.

[49] Sogei S.p.A., elaborazione presentata a *Gli Stati Generali dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli*, terza edizione, Roma, Palazzo Wedekind, 20 maggio 2026, tavolo «Tassazione unionale per l'e-commerce: cosa cambia e scenari possibili». I dati sono riferiti al raffronto tra il primo trimestre 2025 e il primo trimestre 2026.

[50] *Ibidem*.

Il risultato va letto in tutta la sua portata. Un prelievo di due euro per spedizione, mai riscosso, ha allontanato quasi metà del flusso nell'arco di un trimestre. Non occorre che l'onere sia elevato né che sia effettivamente esigito: è sufficiente che sia annunciato e che esista un punto di ingresso alternativo all'interno di un'unione doganale priva di controlli interni. È la stessa dinamica documentata a Dover un decennio prima, con due differenze: qui la deviazione non richiede alcuna condotta illecita, e la velocità di reazione si misura in settimane.

L'asimmetria tra le grandezze va osservata. I volumi calano del 45,74%, il gettito del 18,84%: la contrazione delle entrate è meno che proporzionale, il che suggerisce che a spostarsi siano state in prevalenza le spedizioni di valore unitario più basso, quelle per cui due euro incidono in misura maggiore. La deviazione ha dunque selezionato il traffico, sottraendo per prima la fascia che la misura intendeva colpire.

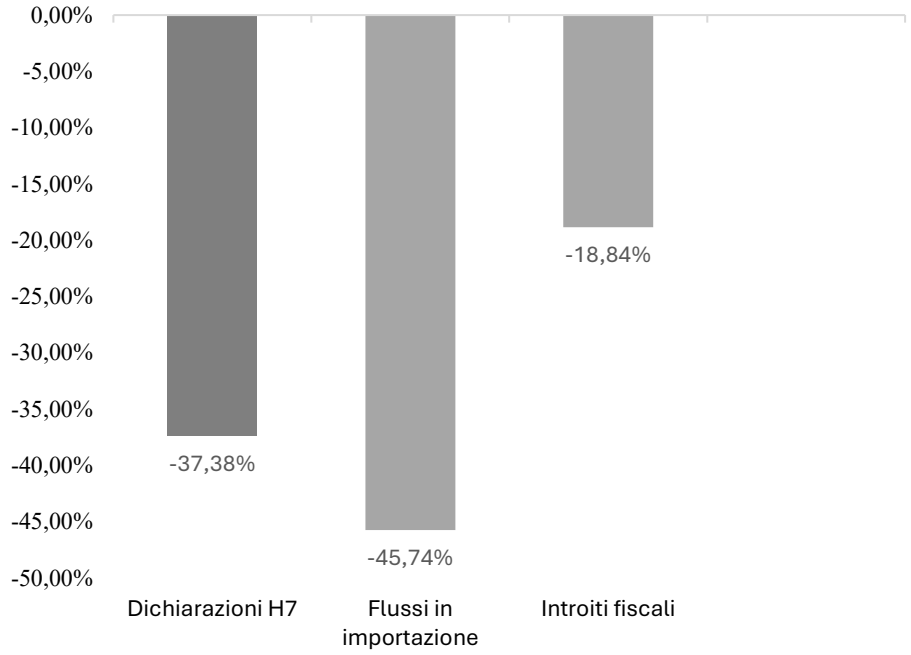


Figura 1 - Variazione dei flussi di importazione di merci di modico valore in Italia a seguito dell'annuncio del contributo di due euro. Fonte: elaborazione dell'autore su dati Sogei presentati agli Stati Generali dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, Roma, 20 maggio 2026; raffronto tra primo trimestre 2025 e primo trimestre 2026.

Che il fenomeno non sia contingente lo dimostra la reazione del legislatore unionale, che lo ha previsto e lo sorveglia. Il regolamento che ha soppresso la franchigia impone alla Commissione di valutare, entro il 1° ottobre 2026 e successivamente ogni mese, se si verifichi una deviazione dei flussi commerciali, con facoltà di proporre l'estensione del dazio forfettario a tutte le spedizioni sotto i

150 euro[51]; e precisa che la deviazione da monitorare è quella dal regime IOSS verso un regime non IOSS, diretta a evitare il versamento del dazio[52]. Il nuovo codice, dal canto suo, assegna al sistema centralizzato delle sanzioni il compito di fornire i dati necessari a individuare distorsioni del mercato o pratiche di acquisti transfrontalieri da parte degli operatori economici[53].

5 Le condizioni di tenuta: quando il presupposto transattivo funziona

L'obbligazione ancorata al pagamento risolve il problema dell'arbitraggio geografico, perché il punto di riscossione cessa di coincidere con un luogo. Resta da verificare a quali condizioni quel punto sia presidiabile. Due variabili lo determinano: se la transazione sia osservabile nel suo importo e nel suo intermediario e una terza ne governa l'effettività: se le conseguenze dell'inadempimento siano applicabili.

5.1 Il prezzo del consumatore come base imponibile: valore di transazione e canale disintermediato (art. 175 nuovo CDU)

Il legislatore ha risolto in radice la questione: il valore di transazione delle merci acquistate nell'ambito di vendite a distanza è determinato sulla base di tali vendite, anche quando l'acquisto interviene su merci già vincolate al regime di deposito[54].

La scelta è coerente con il presupposto transattivo, ma non è priva di conseguenze. Assumere come base il corrispettivo pagato dal consumatore significa includervi il margine dell'intermediario e i servizi di piattaforma, laddove la stessa merce importata attraverso un operatore tradizionale entrerebbe con un valore formato a monte, nel rapporto tra venditore e importatore. Ne discende, in linea di principio, una divergenza sistematica: beni identici possono presentare basi imponibili diverse a seconda del canale che li porta al consumatore. Il legislatore accetta l'esito, e ne ha ragione dal punto di vista della riscossione; il prezzo al dettaglio è l'unico dato certo e verificabile in quel canale, ma il principio di uniformità del trattamento tariffario ne esce attenuato.

[51] Reg. (UE) 2026/382, art. 3, par. 1.
[52] *Ibidem*, considerando 9.
[53] Nuovo CDU, considerando 105.
[54] Art. 175, par. 1, nuovo CDU. Cfr. il considerando 74, secondo cui le vendite a distanza costituiscono la base per la dichiarazione del valore in dogana secondo il metodo del valore di transazione. Il par. 2 rinvia al regime di deposito di cui all'art. 145.

Stabilito quanto si osserva, resta da chiedersi chi garantisca l'osservazione. Il modello poggia su un soggetto che facilita la vendita e per ciò stesso dispone del prezzo e dell'identità delle parti. Il venditore extra-unionale che raggiunge il consumatore senza alcun canale intermediato resta fuori dal perimetro, e l'operazione torna alla disciplina ordinaria. L'efficacia dipende quindi da una grandezza che il diritto non governa: la quota di traffico che transita per canali osservabili. Finché la concentrazione del mercato resta elevata, presidiare pochi soggetti equivale a presidiare quasi tutto il flusso; la riforma incorpora dunque un'ipotesi implicita sulla struttura del mercato.

5.2 Un'obbligazione che sopravvive alla vendita: irreversibilità del debito e reso della merce

Se l'obbligazione nasce dalla transazione, ci si attenderebbe che ne segua le sorti. Non è così. Le disposizioni attuative escludono che, dopo lo svincolo, possa essere invalidata la dichiarazione di immissione in libera pratica relativa a beni venduti a distanza in spedizioni di valore non superiore a 150 euro, successivamente restituiti o non ritirati dal destinatario; il dazio forfettario corrisposto non è pertanto rimborsabile su tale base[55].

L'esito precisa la natura del legame. La transazione è il fatto costitutivo dell'obbligazione, non la sua causa perdurante: una volta sorto, il debito si stacca dal rapporto che lo ha generato. Ne esce segnato il limite dell'analogia con l'imposta sui consumi, dove la risoluzione della vendita incide sulla base imponibile. Restano ferme le ordinarie ipotesi di rimborso e sgravio, comprese quelle relative a merci difettose o non conformi alle condizioni contrattuali[56].

5.3 Sanzioni progressive e accesso al mercato: la proporzionalità alla prova (artt. 274-277 nuovo CDU)

L'inosservanza degli obblighi dell'importatore è violazione da sanzionare secondo il diritto nazionale[57]. Quando però essa risulti sistematica nell'ambito delle vendite a distanza, il regolamento impone agli Stati membri una progressione di oneri pecuniari commisurati al valore delle merci importate dall'operatore nei dodici mesi precedenti, con sospensione o revoca dello status di operatore affidabile

[55] Art. 148, par. 3, reg. delegato (UE) 2015/2446, come modificato; cfr. ADM, circolare n. 17/2026, par. 4.

[56] Artt. 116 e 118 reg. (UE) n. 952/2013.

[57] Art. 274, par. 1, lett. f), nuovo CDU, che richiama gli obblighi di cui all'art. 27, par. 2.

e inasprimento in caso di reiterazione[58]; e se le violazioni si ripetono ancora, oltre alla sospensione dell'immissione in libera pratica di tutte le merci importate dall'operatore, l'accesso alla sua interfaccia online può essere temporaneamente limitato[59]. L'operatore sanzionato è inoltre classificato come ad alto rischio nel centro doganale digitale dell'UE[60].

Il parametro merita attenzione, perché conferma la traiettoria dell'intero impianto: la sanzione non è commisurata al tributo evaso ma al valore complessivo importato nell'anno precedente. Se il presupposto si è staccato dalla merce per ancorarsi alla transazione, anche la misura afflittiva si stacca dal tributo per ancorarsi alla dimensione dell'operatore. La coerenza è piena; il costo è che la sanzione perde ogni proporzione rispetto al danno erariale. Lo stesso vale, in misura più acuta, per la limitazione dell'accesso all'interfaccia, che incide sulla possibilità stessa di operare sul mercato digitale ed eccede la funzione ripristinatoria propria del recupero dei diritti. La severità si spiega con l'unica leva disponibile: se il debitore è stabilito altrove e la merce è già consegnata, l'accesso al mercato è il solo bene aggredibile. Ed è proprio qui che il vaglio di proporzionalità andrebbe condotto con maggiore rigore[61].

6 Conclusioni

Il baricentro dell'obbligazione doganale si sposta dalla frontiera alla transazione, e non per un espediente amministrativo ma per una scelta di tecnica impositiva. Il legislatore individua il debitore chiedendosi chi disponga dell'informazione e chi incassi il corrispettivo; anticipa la nascita del debito al momento in cui quel corrispettivo è pagato; e, dove neppure questo basta, rinuncia agli elementi sostanziali del tributo sostituendoli con un importo fisso, motivando la rinuncia con i limiti dei propri sistemi informativi. Il diritto tributario europeo procede da anni verso la responsabilizzazione degli intermediari digitali, ma la versione doganale è

[58] Art. 276, parr. 1, 3 e 4, nuovo CDU: gli oneri pecuniari sono compresi almeno tra l'1% e il 4% del valore totale delle merci importate nei dodici mesi precedenti, e salgono a una forbice compresa almeno tra il 3% e il 6% in caso di ulteriori violazioni entro sei mesi. Il par. 2 definisce sistematica l'inosservanza che emerga, dagli esiti di un numero sostanziale di controlli nel corso di un mese, in un numero di casi sufficientemente rappresentativo; il par. 6 rimette a un atto delegato la determinazione di tali soglie.

[59] *Ibidem*, art. 276, par. 5; cfr. considerando 106.

[60] Art. 277, par. 1, nuovo CDU.

[61] Art. 276, par. 5, nuovo CDU, che impone la trasmissione senza indebito ritardo delle informazioni relative alla violazione alle autorità competenti.

la più significativa, perché la dogana era l'ultimo corpo normativo interamente edificato sul confine fisico. Quando anche il dazio smette di dipendere dal passaggio della merce, il confine cessa di essere una categoria giuridica e torna a essere una circostanza di fatto.

Lo spostamento, tuttavia, è parziale e datato. Riguarda il canale che passa per lo sportello unico, non l'intera area delle vendite a distanza, e si applica dal 1° luglio 2028[62], mentre l'accettazione della dichiarazione sopravvive fino al 28 febbraio 2034[63]: per otto anni convivranno tre fatti costitutivi diversi per la medesima operazione. Che la scadenza del 2028 sia incerta lo dice il legislatore stesso, tenuto a valutare entro il 1° dicembre 2027 se l'infrastruttura informatica sarà realisticamente operativa e, in caso contrario, a proporre una proroga della misura transitoria[64]. Il testo iscrive la possibilità del proprio ritardo.

Il rischio maggiore non riguarda il gettito. Un onere di due euro mai riscosso ha allontanato dall'Italia quasi metà del flusso in un trimestre, perché gli operatori riorganizzano i percorsi sull'aspettativa e non sull'entrata in vigore. È la ragione per cui la Commissione dovrà verificare ogni mese, a partire dall'ottobre 2026, se si stia producendo una deviazione dei flussi commerciali[65]. In un sistema in cui il presupposto si è staccato dal territorio, la vigilanza si sposta dalla merce al comportamento degli operatori: l'annuncio è già una norma.

[62] Art. 287, par. 5, lett. a), nuovo CDU, che differisce al 1° luglio 2028 l'applicazione, fra le altre, della disposizione di cui all'art. 183, par. 2, lett. c).

[63] Art. 183, par. 2, lett. b), e par. 5, nuovo CDU.

[64] Reg. (UE) 2026/382, cit., art. 3, par. 2; cfr. considerando 9.

[65] *Ibidem*, art. 3, par. 1. Il considerando 9 individua nella deviazione dal regime IOSS verso un regime non IOSS il fenomeno da sorvegliare, in quanto diretto a evitare il versamento del dazio forfettario temporaneo.