

Prot.: *[come da segnatura di protocollo]*

Roma, *[come da segnatura di protocollo]*

CIRCOLARE N. 23/2025

D.LGS. 26 SETTEMBRE 2024, N.141 – «DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE E REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO IN MATERIA DI ACCISE E DI ALTRE IMPOSTE INDIRETTE SULLA PRODUZIONE E SUI CONSUMI» -

ALLEGATO 1 – DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE – PROVVEDIMENTO ADM PROT. N. 562593/2025 - RIDUZIONE DELL'IMPORTO DELLA GARANZIA ED ESONERO DALLA GARANZIA (ARTICOLO 51)

DISPOSIZIONI GENERALI

Nell'ambito delle disposizioni nazionali del d. lgs. n. 141/2024 - allegato 1 - recante "Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione" l'art. 51 recepisce, con modificazioni, il disposto di cui all'art. 90 del previgente TULD e prevede la possibilità, per il competente Ufficio dell'Agenzia, di autorizzare, su richiesta, la riduzione dell'importo della garanzia o l'esonero dalla stessa per i diritti doganali per la sola fiscalità nazionale.

Tale disposizione rimanda ad un provvedimento dell'Agenzia per stabilire le condizioni e i criteri da soddisfare per la concessione del benefico della riduzione dell'importo della garanzia o l'esonero dalla garanzia per i diritti doganali; con determinazione direttoriale prot. n. 562593 del 01/09/2025 sono stati definiti i criteri e le condizioni per la concessione dei suddetti benefici.

Con la presente Circolare si delineano le istruzioni operative per la corretta applicazione della suddetta determinazione direttoriale, fornendo indicazioni uniformi per l'azione amministrativa sul territorio, in ottemperanza della normativa unionale e nazionale in materia.

Inoltre, si sottolinea che ogni riferimento al previgente art. 90 TULD, recato da atti in vigore dell'Agenzia, in materia di riduzione/esonero dell'importo da garantire per la fiscalità nazionale, deve essere esclusivamente relazionato all'art. 51 delle disposizioni complementari di cui all'allegato 1 del D.lgs. 141/2024.

Restano comunque valide le autorizzazioni ad oggi rilasciate per le riduzioni/esoneri sulla base del previgente art. 90 TULD che saranno tempestivamente adeguate, alle loro rispettive scadenze, in base alle indicazioni di cui alla determinazione direttoriale prot. n. 562593 del 01/09/2025, nonché alle presenti disposizioni di carattere operativo.

AMBITO DI APPLICAZIONE

L'unicità dell'obbligazione doganale e la prevalenza del diritto unionale su quello nazionale hanno creato le condizioni per delineare in maniera uniforme le procedure amministrative per l'esonero/riduzione della garanzia dovuta per la fiscalità unionale e per la fiscalità interna (propriamente l'IVA), così da adottare provvedimenti omogenei sull'intero territorio nazionale, anche al fine di prendere in esame lo specifico settore economico ove l'operatore svolge la propria attività d'impresa.

Pertanto, per la valutazione delle istanze per la concessione dell'esonero totale o parziale dalla prestazione di garanzia globale o isolata, a fronte di diritti doganali afferenti alla fiscalità nazionale, l'Ufficio deve applicare la disciplina prevista dagli articoli 84 del Reg. (UE) n. 2446/2015 (RD) e 158.1 del Reg. (UE) n. 2447/2015 (RE), considerando i criteri ivi riportati¹.

A tal riguardo si precisa che i criteri di cui all'articolo 84, par.1 lettere da a) a d), par. 2 lettere da a) a e) e par.3 lettere da a) a j) RD sono da considerarsi soddisfatti per i soggetti già in possesso dell'autorizzazione AEO-C.

All'esito positivo di tutte le valutazioni, accertata l'affidabilità dell'operatore economico, si potrà accordare, nel caso di autorizzazione alla costituzione di una garanzia globale (CGU), la riduzione fino al 50% o fino al 30% fino all'azzeramento dell'importo di riferimento della garanzia relativa alla fiscalità nazionale.

La possibilità di riconoscere la prestazione della garanzia con importo che può essere ridotto o azzerato per l'IVA, con valori percentuali differenti rispetto a quelli ammessi dalla norma unionale per i dazi doganali, costituisce una novità introdotta nelle garanzie a tutela degli interessi finanziari nazionali, che assume particolare rilievo per gli operatori economici, in quanto garantisce il mantenimento delle riduzioni già accordate sulla base del previgente art. 90 TULD (*ad valorem*) e consente l'accesso al beneficio dell'art. 51 (in percentuale) ad una platea più estesa di operatori.

Infatti, le riduzioni per i diritti doganali costituiti da tributi nazionali potranno variare e non necessariamente saranno sempre pari al 30%, al 50% e all'esonero totale, come previsto dalle disposizioni unionali per i dazi, lasciando spazio a riduzioni ulteriori per la fiscalità nazionale, come di seguito si riporta in tabella:

<u>% della garanzia da prestare e, dunque % di IDR della fiscalità nazionale garantito</u>	<u>% di IDR della fiscalità nazionale NON garantito</u>
<u>0% (esonero)</u>	<u>100%</u>
<u>10%</u>	<u>90%</u>
<u>20%</u>	<u>80%</u>
<u>30%</u>	<u>70%</u>
<u>40%</u>	<u>60%</u>
<u>50%</u>	<u>50%</u>
<u>60%</u>	<u>40%</u>
<u>70%</u>	<u>30%</u>
<u>80%</u>	<u>20%</u>
<u>90%</u>	<u>10%</u>
<u>100%</u>	<u>0%</u>

¹ In tale contesto, per la valutazione del requisito della solvibilità gli Uffici dovranno utilizzare la metodologia già in uso secondo la prassi aggiornata in tal senso che sarà oggetto di ulteriori modifiche, in fase di studio, sui temi strettamente connessi alle modalità di valutazione della solvibilità ai fini dell'autorizzazione AEO.

Al riguardo, si fa presente che il beneficio in parola può riguardare l'importo di riferimento (IdR) concernente le singole procedure/regimi doganali ricomprese nella CGU ed essere concesso in percentuali differenti per procedura, sulla base delle valutazioni effettuate (es. la probabilità di insorgenza del debito potenziale, il tipo di attività e la tipologia della merce).

CRITERI

Si precisa che i seguenti criteri sono applicabili sia qualora l'importo di riferimento (IdR) sia costituito da tributi nazionali, da tributi unionali ovvero da entrambi.

Come noto, quando deve essere costituita una garanzia globale per le obbligazioni doganali che possono sorgere, le norme del Reg. (UE) n. 952/2013 (CDU) e del Reg. (UE) n. 2446/2015 (RD), nel definire i parametri per la concessione del beneficio della riduzione dell'importo di riferimento (IdR) della garanzia, o dell'esonero dalla relativa prestazione, richiedono una valutazione da parte dell'Autorità doganale, che non si basa esclusivamente sulla solvibilità del soggetto.

Infatti, detta valutazione deve tener conto anche delle caratteristiche del debito eventuale e della capacità del debitore di farvi fronte in termini² di:

- capacità dello stesso di ottemperare ai propri obblighi di pagamento per la parte non coperta da garanzia, tenendo sempre conto del tipo di attività economica interessata;
- affidabilità, da valutare sulla base di condizioni specifiche quali ad esempio la capacità di controllo da parte del debitore sulle sue operazioni e sul flusso di merci;
- rischio di insorgenza dell'obbligazione doganale, in relazione al tipo ed al volume di attività commerciale ed al tipo di merce per la quale viene chiesta la garanzia.

Si ribadisce che i criteri di cui all'articolo 84, par.1 lettere da a) a d), par. 2 lettere da a) a e) e par.3 lettere da a) a j) RD sono da considerarsi soddisfatti per i soggetti già in possesso della certificazione AEO-C e, pertanto, l'Ufficio competente non dovrà svolgere alcuna verifica al riguardo.

Nel caso di una garanzia isolata (dovuta a fronte di una singola operazione) relativamente ai dazi (RPT), in applicazione della normativa UE, non è possibile applicare riduzioni/esoneri rispetto all'importo da garantire.

Nell'ottica di standardizzare il processo decisionale relativo alle riduzioni e/o agli esoneri previsti dal Codice doganale unionale e dalla normativa nazionale vigente, nell'ambito dell'individuazione delle unità organizzative responsabili dei provvedimenti amministrativi, nonché di fornire agli operatori economici un riscontro quanto più possibile unitario sul territorio nazionale, si definiscono, a seguire, gli elementi da prendere in considerazione per la valutazione finalizzata alla decisione di riduzione/esonero con riguardo all'IVA e alle Risorse Proprie Tradizionali (RPT).

² I criteri sono elencati all'articolo 84 RD.

Per quanto concerne specificamente la solvibilità finanziaria di cui all'articolo 84, par.1 lettera e), par. 2 lettera f) e par.3 lettera k) RD, l'Ufficio competente, nella valutazione del requisito in parola deve verificare³:

- a) la capacità finanziaria dell'operatore economico di far fronte tempestivamente agli obblighi conseguenti all'applicazione dell'esonero totale o parziale chiesto, qualora dovesse insorgere l'obbligazione doganale, non coperta da garanzia (art. 84, paragrafo 3 *bis* RD);
- b) la probabilità dell'insorgenza dell'obbligazione doganale⁴ (rischio) e del relativo ipotetico impatto finanziario (articolo 84, paragrafo 3 *bis* RD).

In merito al rischio di insorgenza dell'obbligazione doganale, per la definizione del concetto di "rischio", bisogna rifarsi a quanto disposto dall'art. 5 par. 7 del CDU; conseguentemente il "rischio" deve essere inteso in termini di probabilità che si verifichi l'evento dannoso ed alla luce dell'analisi del suo possibile impatto, in considerazione dell'attività svolta dall'operatore, ponendo particolare attenzione alla tipologia di merce interessata.

L'analisi del rischio di insorgenza e la stima dell'impatto deve essere condotta secondo la metodologia utilizzata nell'ambito del rilascio dell'autorizzazione AEO (modello AEO COMPACT)⁵. Pertanto, nel caso di operatori AEO-C, si farà riferimento alla valutazione già effettuata in sede di rilascio dello status AEO e, con gli eventuali aggiornamenti che si rendessero necessari rispetto all'ultima valutazione del rischio/impatto effettuata in sede di rilascio dell'autorizzazione o di monitoraggio periodico.

In virtù di quanto appena evidenziato, nel caso di richieste di riduzione/esonero presentate da soggetti AEO-C, l'Ufficio competente, per la verifica di cui al punto b), deve considerare l'ultimo monitoraggio effettuato ed i suoi risultati e se, eventualmente, siano stati riscontrati casi di insorgenza di obbligazione doganale a seguito di evento dannoso avvenuto dal predetto ultimo monitoraggio che possano portare ad una riconsiderazione del livello di rischio⁶.

Le valutazioni di cui ai predetti punti a) e b) dovranno essere integralmente documentate nel fascicolo autorizzativo.

³ V.2.6 - Linee guida per gli Stati membri e il mondo del commercio in materia di Garanzie per obbligazioni doganali potenziali o esistenti — Titolo III del CDU (Rif. Ares (2024)-3737689 - 24/05/2024).

⁴ Ci si riferisce, per le importazioni, ai casi di obbligazione doganale sorta a seguito di inosservanza ex articolo 79 CDU.

⁵ TAXUD/B2/047/2011 – Rev. 6

⁶ Ovviamente, la riconsiderazione del livello di rischio è possibile in aumento ed in diminuzione. Se, ad esempio, a fronte di un rischio valutato medio in fase di rilascio dello status di AEO-C o di ultimo monitoraggio, non si sono verificati eventi dannosi, il livello di rischio potrà essere abbassato da medio a medio-basso o basso. Il livello di rischio è influenzato anche da altri fattori, quali, ad esempio, un rafforzamento delle misure di sicurezza dei luoghi dove vengono effettuate le lavorazioni delle merci sotto vigilanza doganale, la presenza di assicurazioni stipulate dall'operatore economico a copertura di rischi specifici (incendio, furto, danni accidentali, ecc.).

L'Ufficio competente, a fronte di un operatore titolare di esonero/riduzione ai sensi dell'art.51 (ex art. 90 TULD) dovrà valutare, a seguito della richiesta dell'operatore di modifica della decisione o a scadenza della polizza, la decisione adottata alla luce dei sopra citati criteri.

Analoghe valutazioni dovranno essere effettuate qualora l'operatore chieda per la prima volta la riduzione/esonero in questione.

Resta, ovviamente, ferma la possibilità degli Uffici di arrivare a conclusioni diverse in relazione alla conoscenza dell'operatore, come già indicato in altre sedi, il processo valutativo è attività autonomamente deputata ai competenti Uffici che, in fase applicativa, devono rapportare i criteri-guida forniti al caso concretamente sottoposto a valutazione.

Settori produttivi specifici – Produzione a progetto

Come sopra indicato, nel valutare la solvibilità finanziaria bisogna tenere *in debita considerazione le caratteristiche del tipo di attività commerciale interessata*, valutando il settore economico di appartenenza, al fine di individuare alcuni elementi da tenere in evidenza nelle successive analisi; valutazione che si raccomanda di effettuare caso per caso.

Ci si riferisce, ad esempio, alle società che fisiologicamente presentano strutture finanziarie articolate e rilevanti e che producono beni di complessa realizzazione⁷, ad esempio su commessa, le quali richiedono una valutazione più attenta, non solo sotto il profilo della solvibilità finanziaria, ma anche dell'affidabilità del soggetto e del rischio di insorgenza dell'obbligazione doganale, alle società partecipate, alle società controllate da quest'ultime e alle società quotate in borsa.

Per le fattispecie particolari sopra richiamate, nella valutazione della solvibilità, debbono essere utilizzati bilanci riclassificati secondo gli standard ITA GAAP – Generally Accepted Accounting Principles, che prevedono tra l'altro, il principio contabile OIC 23⁸ che ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei lavori in corso su ordinazione nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Limitatamente alle casistiche sopra riportate, e solo nel caso in cui si prospetti una decisione negativa ovvero parzialmente negativa alla richiesta dell'operatore economico, l'Ufficio competente a concedere la riduzione/esonero avrà cura di trasmettere alla Direzione Dogane – Ufficio Disciplina risorse proprie e altri diritti doganali - le istanze e la relativa documentazione, per il tramite delle Direzioni Territoriali, per un monitoraggio sull'istruttoria effettuata.

Le istanze dovranno essere accompagnate da una relazione contenente tutti gli elementi istruttori, ivi comprese, ad esempio:

⁷ Costruzione di navi, imbarcazioni e di strutture galleggianti per scopi civili e militari, costruzione di imbarcazioni da diporto e sportive, costruzione di locomotive e di materiale rotabile ferro-tranviario, fabbricazione di aeromobili, veicoli spaziali e relativi equipaggiamenti per scopi civili o militari, fabbricazione di veicoli militari da combattimento, ecc.. Per costruzione o fabbricazione si intendono anche gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sui beni prima citati.

⁸ [OIC – Istituto Nazionale per i Principi Contabili](#)

- le informazioni circa i soggetti pubblici detentori delle quote di proprietà, ed eventuali lettere di *patronage*;
- l'indicazione che si tratti di una cosiddetta *newco*;
- la valutazione riferita allo specifico settore economico (primario, secondario, ecc.) ove l'operatore svolge la propria attività d'impresa e con quali modalità.

Garanzia isolata

In presenza, di una garanzia isolata, come noto, la disciplina unionale non riconosce riduzioni e/o esonero per il dazio, invece, con riguardo all'IVA è applicabile la riduzione/esonero ai sensi della normativa nazionale e si possono configurare due scenari:

- per i soggetti AEO-C, l'Ufficio potrà valutare l'opportunità di autorizzare un esonero dell'importo da garantire fino ad un tetto massimo del 100%, considerando quanto già emerso in sede di rilascio/monitoraggio dell'autorizzazione AEO in relazione non solo alla solvibilità finanziaria ed al rischio di insorgenza dell'obbligazione doganale ma anche all'affidabilità dell'operatore; l'eventuale diniego alla riduzione/esonero richiesto dall'operatore dovrà essere specificamente motivato;
- per i soggetti non AEO, l'Ufficio deve valutare esclusivamente la solvibilità ai fini della concessione dell'esonero/riduzione delle garanzie per la sola fiscalità nazionale senza considerare gli ulteriori requisiti di affidabilità.

Garanzia non richiesta.

All'applicazione dei criteri di cui innanzi fanno eccezione le Amministrazioni dello Stato ed Enti pubblici⁹ per i quali l'accesso al beneficio in questione è condizionato unicamente alla verifica dell'effettiva titolarità dell'autorizzazione o operazione doganale cui l'esonero afferisce, che detta autorizzazione o operazione doganale siano funzionali ad attività istituzionali¹⁰, nonché all'appartenenza reale alla categoria delle amministrazioni/enti pubblici del soggetto richiedente, in analogia con quanto previsto dall'art 89.7 del CDU.

Le Direzioni Territoriali vigileranno sull'uniforme applicazione della presente circolare presso gli Uffici dipendenti.

In applicazione della Direttiva del Direttore dell'Agenzia prot. n. 612382/RU del 2 ottobre 2024, eventuali difficoltà incontrate nella sua applicazione saranno tempestivamente segnalate alla scrivente Direzione.

IL DIRETTORE CENTRALE
Claudio Oliviero
Firmato digitalmente

⁹ Art. 1, c.2 del D Lgv 165/01

¹⁰ Paragrafo 7 dell'articolo 89 CDU.