

**Il nuovo diritto doganale alla luce del diritto dell'Unione Europea e internazionale: tra scambio di informazioni, documenti e testimonianze (\*)**

*The new customs law in light of European Union and international law: between the exchange of information, documents, and testimony*

di Federico Bertocchi - 30 aprile 2026

**Abstract**

La disciplina italiana del diritto doganale è stata oggetto di recenti interventi ad opera del legislatore delegato, che, tuttavia, non sembrano aver risolto talune criticità. In particolare, le Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale Unionale contengono norme volte a favorire la cooperazione tra Amministrazioni doganali. Siffatta cooperazione trova disciplina e limiti nel Codice ma anche in fonti del diritto dell'Unione Europea e del diritto internazionale che – tuttavia – non sembrano essere state adeguatamente identificate dal legislatore delegato. Tale ultimo profilo è perciò idoneo a generare incertezze. Per tale ragione, il presente contributo intende identificare le più significative fonti del diritto rilevanti ai fini della cooperazione tra l' Agenzia delle Dogane italiana o la Guardia di Finanza e le Amministrazioni doganali straniere, cercando altresì di evidenziare l'esistenza di alcune criticità derivanti dall'interazione tra i diversi ordinamenti coinvolti nella cooperazione ai fini doganali.  
**Parole chiave:** diritto doganale, scambio di informazioni, testimonianza, cooperazione internazionale, Agenzia delle Dogane, Guardia di Finanza

**Abstract**

*Recently, the Italian customs law has been subject to updates by the Legislator, which, however, seem to have been unable to solve certain critical issues. In particular, the national provisions that complement the EU Customs Code contain rules intended to promote international cooperation between customs administrations. Such cooperation is governed and limited not only by the mentioned national provisions, but also by certain sources of EU law and international law that – however – do not appear to have been adequately identified by the Legislator. This aspect is liable to generate uncertainty. For this reason, the present contribution aims to identify the most significant legal sources regulating the cooperation between the Italian Customs Agency or the Guardia di Finanza and other customs administrations, while also seeking to highlight the existence of certain critical issues arising from the interaction between the different legal systems involved in such cooperation.*

**Keywords:** customs law, exchange of information, testimony, international cooperation, Customs Agency, Guardia di Finanza

**SOMMARIO:** 1. Il diritto doganale riformato. - 2. La comunicazione di notizie e documenti ad Autorità doganali estere. - 3. Le testimonianze in procedimenti instaurati all'estero. - 4. Il diritto dell'Unione Europea rilevante. - 5. Il diritto internazionale applicabile. - 6. Talune leggi speciali. - 7. Le conseguenze delle diverse regole e tutele applicate dagli Stati coinvolti. - 8. Acquisizioni illegittime di informazioni da parte di uno Stato e successivo utilizzo nell'altro ordinamento. - 9. Brevi conclusioni.

**1.** La disciplina del diritto doganale trova la sua fonte primaria nel diritto dell'Unione Europea<sup>1</sup>. Nonostante tale apparente semplificazione, parte della dottrina ha evidenziato come si tratti di una normativa molto settoriale, complessa e in continua evoluzione<sup>2</sup>. Alla luce di tali caratteristiche, il Parlamento italiano ha delegato il Governo a revisionare la disciplina doganale (ai sensi dell'art. 11 L. 9 agosto 2023, n. 111). Il previgente Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale (di cui al D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, di seguito, TULD) è stato, quindi, abrogato a decorrere dal 4 ottobre 2024 (ex art. 8 D.Lgs. 26 settembre 2024, n. 141) in favore delle nuove Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale Unionale (di seguito DNC) contenute nell'Allegato 1 al D.Lgs. n. 141/2024<sup>3</sup>.

In tale contesto, il legislatore delegato avrebbe dovuto «*procedere al riassetto del quadro normativo in materia doganale attraverso l'aggiornamento o l'abrogazione delle disposizioni attualmente vigenti, in conformità al diritto dell'Unione europea in materia doganale*» (art. 11, comma 1, lett. a), L. n. 111/2023). Tuttavia, il presente contributo cercherà di evidenziare l'esistenza di talune criticità, derivanti da un necessario ma forse non adeguatamente coordinato rapporto tra le diverse fonti del diritto rilevanti ai fini dell'applicazione del DNC.

Più specificamente, l'analisi intende approfondire due istituti, di cui agli artt. 119 e 120, DNC, alla luce del diritto dell'Unione Europea e del diritto internazionale. Tali disposizioni consentono – rispettivamente – l'invio (e la ricezione) di notizie e documenti ad Autorità amministrative estere nonché la possibilità per i funzionari italiani di rendere testimonianze in procedimenti giudiziari instaurati all'estero (e viceversa).

Tuttavia, come anticipato, il legislatore delegato non sembrerebbe aver risolto alcune criticità che potevano rinvenirsi nelle previgenti formulazioni, posto che le disposizioni in commento appaiono allineate ai previgenti artt. 343 e 344 TULD.

Al fine di procedere con siffatta analisi critica, è necessario formulare alcune riflessioni sistematiche sulla corretta applicazione degli artt. 119 e 120 DNC, che si inseriscono nel contesto della cooperazione europea e internazionale tra Amministrazioni doganali<sup>4</sup>.

**2.** L'art. 119 DNC, più precisamente, consente all'Amministrazione doganale e alla Guardia di Finanza<sup>5</sup> di procedere alla trasmissione di informazioni, certificazioni, processi verbali e altri documenti ad un altro Paese al fine di consentire l'accertamento

di violazioni di leggi e di regolamenti ivi applicabili, relative all'entrata o all'uscita delle merci, a condizioni di reciprocità<sup>6</sup>.

La previsione *de qua* appare assimilabile all'istituto dello scambio di informazioni c.d. su richiesta, tipico della cooperazione tra Amministrazioni pubbliche nell'Unione Europea (vd. il Regolamento (CE) n. 515/97 del Consiglio del 13 marzo 1997, Titolo I, su "assistenza su richiesta")<sup>7</sup>.

Un simile strumento è anche previsto nel diritto tributario internazionale e viene generalmente ricondotto all'art. 26 Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE o dell'ONU, che si differenzia dallo scambio di informazioni c.d. automatico o spontaneo<sup>8</sup>.

Come noto, nel primo caso, uno Stato fornisce informazioni su richiesta di un altro Paese, agendo nel solo interesse di quest'ultimo. Per tale ragione, le Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione generalmente introducono limiti a siffatta attività, al fine di prevenire eventuali abusi<sup>9</sup>. Tra queste, si prevede generalmente che le informazioni richieste debbano essere verosimilmente pertinenti o rilevanti ai fini dell'applicazione di disposizioni convenzionali o nazionali in materia tributaria (e quindi, non siano generiche e indeterminate) e che comunque non possano essere ottenute con strumenti diversi dallo scambio di informazioni<sup>10</sup>.

Tuttavia, la disciplina convenzionale non sembra essere primariamente applicabile al diritto doganale, posto che, secondo il Commentario all'art. 26 Modello OCSE, «*since the exchange of information concerning the application of custom duties has a legal basis in other international instruments, the provisions of these more specialised instruments will generally prevail and the exchange of information concerning custom duties will not, in practice, be governed by the Article*»<sup>11</sup>.

Per tale ragione, il campo di applicazione della normativa in commento deve essere identificato, *in primis*, alla luce dell'art. 119 DNC, che consente all'Agenzia delle Dogane e alla Guardia di Finanza di procedere alla trasmissione di documenti e informazioni al solo fine di consentire allo Stato richiedente di accertare violazioni di leggi e regolamenti ivi rilevanti, che siano relativi all'entrata o all'uscita delle merci. Più precisamente, lo scambio tra Amministrazioni doganali competenti (o da parte della Guardia di Finanza) potrebbe avere ad oggetto informazioni, certificazioni, processi verbali e altri documenti che appaiano utili per procedere con l'accertamento di violazioni di leggi e di regolamenti applicabili nel territorio del Paese richiedente, in relazione all'entrata o all'uscita delle merci<sup>12</sup>.

Al di fuori di tali ipotesi, l'Amministrazione doganale italiana e la Guardia di Finanza non potrebbero procedere a siffatta cooperazione.

Non potrebbe procedersi in tal senso anche qualora lo Stato richiedente non fosse disponibile a fornire alle Autorità italiane la medesima documentazione o informazioni, per le medesime finalità accertative. Infatti, verrebbe meno la condizione di c.d. reciprocità prevista dall'art. 119 DNC<sup>13</sup>.

Analogamente, la previsione, nell'art. 119 DNC, della condizione di reciprocità dovrebbe indurre a ritenere che sia consentito anche all'Agenzia delle Dogane italiana o alla Guardia di Finanza avanzare richieste di cooperazione in materia doganale, al

fine di ottenere notizie e documenti dalle Autorità amministrative estere. Tale conclusione appare supportata anche dal complessivo quadro legislativo già richiamato e quindi dalle sopracitate fonti di diritto internazionale e dell'Unione Europea in materia doganale. In tali contesti, infatti, viene ammessa (e disciplinata) l'attività di cooperazione che potrebbe coinvolgere proprio l'Agenzia delle Dogane italiana o la Guardia di Finanza nella qualità di enti richiedenti (oppure che hanno prestato la propria assistenza in favore di un'Amministrazione doganale estera). In altri termini, dalla lettura della disposizione nazionale, così come delle altre fonti rilevanti, non sembrerebbero emergere fondate ragioni per escludere che l'Agenzia delle Dogane italiana e la Guardia di Finanza, oltre a ricevere istanze di assistenza, possano avanzare richieste di cooperazione ad Amministrazioni doganali di altri Paesi.

**3.** Ricostruito il campo di applicazione dell'art. 119 DNC, è possibile spostare l'attenzione sulla successiva disposizione, che consente ai dipendenti dell'Agenzia delle Dogane o della Guardia di Finanza di deporre come testimoni nei procedimenti civili, penali e amministrativi, riguardanti la materia doganale, che siano stati instaurati in Paesi esteri (art. 120 DNC).

Anche in tal caso è richiesta la condizione di reciprocità: i dipendenti e funzionari italiani possono deporre nel senso descritto a condizione che anche le Amministrazioni dell'altro Stato consentano ai loro dipendenti, se richiesto, di fare altrettanto. Per tale ragione, come osservato anche in relazione all'art. 119 DNC, la previsione di tale condizione di reciprocità sembrerebbe consentire anche all'Agenzia delle Dogane italiana e alla Guardia di Finanza di avanzare una richiesta di cooperazione internazionale al fine di udire le testimonianze di funzionari delle Amministrazioni doganali estere.

Siffatta cooperazione, tuttavia, è ammessa ai soli fini dei procedimenti civili, penali e amministrativi, riguardanti la materia doganale. Fuori da tali fattispecie l'art. 119 DNC non potrebbe trovare applicazione.

Ciò posto, la testimonianza che i dipendenti dell'Agenzia delle Dogane o della Guardia di Finanza possono rendere nel rispetto dell'art. 120 DNC dovrebbe riguardare qualsivoglia informazione di cui gli stessi siano venuti a conoscenza nel contesto delle formalità doganali (di cui all'art. 5, comma 1, n. 8, CDU) o nell'ambito di un controllo cui sono stati coinvolti (si veda, ad esempio, l'art. 162 ss. CDU).

**4.** Una volta verificata la sussistenza delle condizioni richieste dagli artt. 119 e 120 DNC, è necessario che tali attività di cooperazione vengano espletate nel rispetto «*del diritto unionale, dei trattati multilaterali e bilaterali applicabili nonché delle leggi speciali in materia*». Il profilo merita un maggiore approfondimento, necessario a individuare le fonti a tal fine rilevanti, che non sono state specificamente identificate dal legislatore delegato.

Anzitutto, per quanto attiene al diritto dell'Unione Europea, si dovrebbe richiamare l'art. 33 TFUE, volto a favorire una cooperazione in materia doganale rafforzata tra gli

Stati membri e con la Commissione<sup>14</sup>. Anche il successivo art. 87 TFUE sarebbe a tal fine rilevante, in quanto disciplina la cooperazione di Polizia tra Stati membri.

Con particolare riferimento al diritto doganale, inoltre, merita di essere invocato anche il Preambolo n. 20 al Codice Doganale Unionale (Regolamento UE n. 952/2013), il quale richiama la necessità di una cooperazione orizzontale tra i Paesi membri (disciplinata negli artt. 6 e 47 CDU). Particolare attenzione, in tale contesto, deve essere posta anche al Regolamento (CE) n. 515/97, che disciplina – tra gli altri profili – proprio le ipotesi in cui è possibile avanzare le richieste di scambio dei documenti richiamati dall’art. 119 cit.

La disposizione chiarisce anche quali procedure debbano essere seguite, nonché il valore giuridico delle risposte e dati forniti nel contesto di tale cooperazione ai fini doganali<sup>15</sup>.

Il Regolamento n. 515/97 appare utile anche ai fini dell’art. 120 DNC e ciò nella misura in cui, all’art. 18, disciplina le ipotesi in cui le informazioni ottenute dall’Amministrazione doganale di uno Stato membro possono essere utilizzate in un altro Paese membro nel contesto di azioni giudiziarie o in procedimenti conseguenti all’inosservanza della disciplina doganale.

Sotto un diverso profilo, gli artt. 119 e 120 DNC sembrerebbero consentire un rinvio, implicito, anche alla Convenzione di Napoli II del 1997, relativa alla mutua assistenza e alla cooperazione tra Amministrazioni doganali, firmata a Bruxelles il 18 dicembre 1997 dagli Stati membri, per la prevenzione degli illeciti penali in materia doganale. In particolare, gli artt. 8 ss. della Convenzione disciplinano l’istituto dello scambio di informazioni su richiesta e l’art. 21, comma 3, lett. h), cit. prevede che funzionari dell’Amministrazione doganale di uno Stato possano coadiuvare i funzionari doganali di un altro Paese contraente nel contesto delle indagini e nei procedimenti giudiziari.

5. Muovendo l’attenzione sui trattati internazionali richiamati dall’art. 119 DNC, sembrerebbe necessario osservare, anzitutto, il *Trade Facilitation Agreement*, adottato nell’ambito dell’Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO), in vigore dal 22 febbraio 2017. Infatti, tra gli altri profili, l’Accordo fornisce regole generali relative alla cooperazione tra Amministrazioni doganali (vd. art. 12).

Nel contesto dei rapporti con i Paesi terzi rispetto all’Unione Europea, sembrerebbe opportuno riferirsi anche al citato Regolamento n. 515/97, contenente ulteriori indicazioni relative alle modalità con cui è possibile procedere allo scambio di informazioni e documenti con siffatti ordinamenti.

In tale contesto, si considerino anche gli Accordi in materia doganale conclusi tra l’Unione Europea e Stati terzi, in quanto – talvolta – disciplinano la cooperazione tra Amministrazioni doganali, in tal modo vincolando anche gli Stati membri (ex art. 216, par. 2, TFUE). Si vedano, ad esempio, gli Accordi che l’Unione Europea ha raggiunto con la Repubblica Popolare Cinese (in vigore dal 1° aprile 2005), con Hong Kong (entrato in vigore il 1° giugno 1999), con il Giappone (in vigore dal 1° febbraio 2008) o con la Repubblica di Corea (in vigore dal 13 dicembre 2015).

Tali fonti appaiono rilevanti anche ai fini dell'art. 120 DNC, posto che si rinvencono, talvolta, specifiche discipline che consentono ai funzionari dell'Amministrazione doganale di uno Stato contraente di assumere la qualità di testimone nel contesto di azioni giudiziarie o amministrative, riguardanti violazioni del diritto doganale, sostenute dall'altro Stato contraente (vd., ad esempio, l'art. 18 del citato Accordo tra l'Unione Europea e Hong Kong, rubricato "*Periti e testimoni*").

Non solo l'Unione Europea ma anche l'Italia ha concluso accordi in materia di cooperazione ai fini doganali con Paesi terzi, quali – ad esempio – l'Argentina, la Bielorussia, il Cile, la Federazione Russa, l'Iran o Israele. Nel contesto di tali accordi, infatti, viene talvolta inserita un'apposita disciplina rilevante ai fini degli artt. 119 e 120 DNC<sup>16</sup>.

6. Oltre alle richiamate numerose fonti del diritto internazionale e dell'Unione Europea, tali forme di cooperazione devono avvenire nel rispetto delle "*leggi speciali*" (artt. 119 e 120 DNC). Tuttavia, il legislatore delegato non ha precisato a quali norme si debba far riferimento e, di conseguenza, il quadro delle fonti appare ancora ampio e non del tutto delineato.

Ciò nonostante, si potrebbe argomentare come in tale contesto debba essere certamente rispettata la disciplina a tutela dei dati personali dei soggetti coinvolti<sup>17</sup>.

Una conferma si potrebbe trovare nel diritto dell'Unione Europea, poiché una prescrizione in tal senso si rinviene nell'art. 12 CDU, il quale, pur alla luce dell'eccezione prevista all'art. 47, par. 2 DNC, richiede che venga garantito un adeguato livello di protezione dei dati<sup>18</sup>.

Per tale ragione, allo scambio delle «*informazioni, certificazioni, processi verbali e altri documenti*» tra Agenzia delle Dogane o Guardia di Finanza e l'Amministrazione doganale richiedente, così come ai fini delle testimonianze rese in materia doganale dai dipendenti di tali due organi, dovrebbe applicarsi, laddove conferente, il Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, «*relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati*», c.d. GDPR<sup>19</sup>.

Siffatta conclusione appare supportata anche dalla sentenza 24 febbraio 2022, causa C-175/20, SS, della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la quale ha chiarito come anche le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri siano chiamate a rispettare le previsioni del Regolamento.

Assumendo una prospettiva interna, si potrebbe osservare come debba trovare applicazione, in conformità a quanto disposto dall'art. 45 Regolamento n. 515/97, il "*Codice in materia di protezione dei dati personali*", di cui al D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196. Infatti, è ivi disciplinato il «*trattamento di categorie particolari di dati personali necessario per motivi di interesse pubblico rilevante*» in materia tributaria e doganale (art. 2-sexies, comma 2, lett. i).

A tal proposito, si dovrebbe anche tenere in considerazione il ruolo svolto dal Garante per la protezione dei dati personali, che controlla e assiste i soggetti interessati dal trattamento dei loro dati, come previsto dall'art. 154, comma 2, lett. c), Codice<sup>20</sup>.

Ciò posto, se da una parte è necessario garantire che l’Agenzia delle Dogane e la Guardia di Finanza espletino i loro compiti, nell’interesse pubblico, anche cooperando con le Amministrazioni doganali straniere; dall’altra, la disciplina a tutela dei dati personali necessita di essere osservata.

Per tale ragione, si potrebbe sostenere che l’attività di cooperazione debba avere ad oggetto solo quei dati necessari ai fini dell’accertamento di eventuali violazioni doganali e non anche informazioni a tal fine irrilevanti. L’Agenzia delle Dogane e la Guardia di Finanza dovrebbero, quindi, condividere con l’Amministrazione richiedente solo le informazioni o documenti strettamente necessari<sup>21</sup>.

In ogni caso, è possibile sostenere che una siffatta cooperazione non debba portare alla pubblicazione dei dati a tal fine rilevanti o a renderli pubblicamente accessibili senza il consenso del soggetto interessato<sup>22</sup>. A simili conclusioni era giunta anche l’Avvocato Generale Kokott, secondo la quale l’interessato dovrebbe disporre di un rimedio giurisdizionale che possa valutare la legittimità di un provvedimento con il quale gli venga chiesto di fornire informazioni (nell’ambito della cooperazione tra Amministrazioni finanziarie); in mancanza di tale strumento di tutela, infatti, potrebbe determinarsi una violazione del diritto alla tutela dei dati personali<sup>23</sup>.

Tuttavia, la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in proposito non ha accolto le conclusioni dell’Avvocato Generale, ritenendo sufficiente (ai fini dell’art. 47 Carta dei Diritti Fondamentali dell’Unione Europea) che il contribuente abbia la possibilità di contestare la legittimità di tale richiesta in una fase successiva, ovvero nell’ambito di un ricorso avverso l’eventuale atto di accertamento<sup>24</sup>.

Sotto un diverso punto di vista, la necessità di proteggere i dati personali potrebbe indurre a ritenere che sia possibile, per il soggetto interessato, opporsi alla circolazione delle informazioni *de quibus* qualora lo Stato richiedente non garantisca un adeguato livello di protezione di tali dati, come previsto dall’art. 45, comma 1, Regolamento (UE) 2016/679<sup>25</sup>. Siffatta conclusione è stata confermata anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, sebbene in relazione a fattispecie estranee al diritto tributario<sup>26</sup>.

Nonostante tale condivisibile orientamento maggiormente garantista, è altresì necessario evidenziare come il soggetto interessato non sempre sia a conoscenza dell’attività di cooperazione in corso o del suo oggetto<sup>27</sup>, risultando perciò non sempre possibile opporre all’Amministrazione cui è stata avanzata la richiesta di cooperazione la carenza di un adeguato livello di protezione dei dati oggetto di scambio nello Stato richiedente.

7. Una volta ricostruito parte del perimetro di applicazione – *in primis* – dell’art. 119 DNC, merita attenzione il tema dell’utilizzabilità dei dati e informazioni acquisite in difformità dal modello legale.

Anzitutto, gli Accordi internazionali a tal fine rilevanti (vd. *supra* par. 4 ss.) spesso chiariscono che – pacificamente – lo Stato a cui è richiesta assistenza debba procedere nel rispetto delle proprie competenze e mezzi, secondo la normativa a tal fine vigente. Talvolta, viene anche previsto che tale Paese non possa procedere qualora siffatta

attività risulti pregiudizievole per l'ordine pubblico o altri fondamentali interessi nazionali<sup>28</sup>.

In ogni caso, l'art. 119 DNC dispone come tale scambio possa avvenire a condizione di reciprocità, quindi – si potrebbe argomentare – impiegando strumenti giuridici simili (anche nella finalità) o a patto che l'assistenza fornita tra gli Stati contraenti sia complessivamente bilanciata<sup>29</sup>.

Tale disposizione potrebbe anche indurre a ritenere che sia richiesta, nei fatti, un'omogeneità negli strumenti impiegati nonché dei limiti al loro utilizzo da parte degli Stati contraenti (conclusione che potrebbe apparire maggiormente conferente all'art. 26, comma 3, Modello OCSE – tuttavia, non rilevante ai presenti fini – in quanto è ivi previsto che lo scambio di informazioni non debba contrastare con le leggi o la prassi di entrambi gli Stati contraenti).

Salvo quanto appena osservato, potrebbe anche verificarsi l'ipotesi in cui tra gli Stati contraenti sussistano a tal proposito garanzie e limiti diversi. Tale circostanza potrebbe indurre uno dei due Paesi a ritenere un'informazione come non acquisibile nell'altro Paese, alla luce della propria disciplina interna; oppure come acquisibile secondo le proprie regole, sebbene non acquisibile secondo le disposizioni vigenti nell'altro ordinamento.

In tal caso, si potrebbe argomentare che, per poter utilizzare una data informazione nel Paese richiedente, sia sufficiente che lo Stato che ha prestato assistenza (ai sensi e nel rispetto della disciplina unionale ovvero convenzionale a tal fine rilevante) abbia osservato la propria disciplina interna ai fini del reperimento dell'informazione *de quo* (vd. *supra* par. 4 ss.). Ciò, a prescindere dalla circostanza che, per lo Stato richiedente, tale procedura non abbia rispettato garanzie simili a quelle interne, ovvero abbia rispettato garanzie ancora più o meno tutelanti rispetto a quelle ivi previste.

In altri termini, in assenza di una diversa disposizione (prevista, invece, nell'art. 26 Modello OCSE), potrebbe apparire sufficiente, *ex art.* 119 DNC, che lo Stato a cui è richiesta assistenza abbia agito nel rispetto (della normativa unionale o convenzionale rilevante nonché) del diritto interno, non anche del diritto dello Stato che ha richiesto assistenza.

Similmente, un atto oggetto di cooperazione doganale che fosse legittimo secondo le regole dello Stato che ha cooperato ma illegittimo secondo quelle dello Stato richiedente, dovrebbe risultare pienamente utilizzabile in tale ultimo contesto. Infatti, ai sensi dell'art. 119 DNC, le Autorità estere dovrebbero fornire informazioni, certificazioni, processi verbali e altri documenti nel rispetto del diritto nazionale (e della normativa unionale o convenzionale vigente), senza considerare il diritto dell'altro Stato richiedente.

A tali conclusioni potrebbe fare eccezione l'ipotesi in cui, nello Stato che ha cooperato, siano stati violati diritti fondamentali che non sono ivi riconosciuti ma che sono applicati nello Stato richiedente. In tal caso, l'eventuale atto successivamente adottato da tale ultimo Paese troverebbe radice in informazioni ottenute, nell'altro ordinamento, in violazione di quegli obblighi internazionalmente assunti dal primo

Stato di tutela dei diritti fondamentali; così come, nella prospettiva italiana, in spregio di quei diritti tutelati dall'art. 2 Cost.

Qualora procedesse all'emissione di un siffatto atto, lo Stato richiedente potrebbe divenire passibile di responsabilità internazionale o – nella prospettiva italiana – *ex art. 28 Cost.*<sup>30</sup>. Ciò nella misura in cui, emettendo un atto fondato su informazioni ottenute illegittimamente, tale Stato non avrebbe fatto rispettare, seppur indirettamente, i diritti fondamentali (di fonte internazionale o costituzionale) ivi riconosciuti.

Siffatte conclusioni sembrerebbero applicabili anche all'art. 120 DNC, in relazione alle diverse modalità con cui i dipendenti dell'Agenzia delle Dogane italiana o estera, così come della Guardia di Finanza, hanno reperito le informazioni e notizie oggetto della loro testimonianza. Per tale ragione, sembrerebbe sufficiente che la testimonianza resa nel primo Stato da dipendenti dell'altra Amministrazione finanziaria abbia ad oggetto informazioni ottenute nel rispetto del diritto nazionale applicabile nel secondo Paese, sempre che, per il primo Stato, non risulti che, nell'altro ordinamento, siano stati violati diritti fondamentali ivi riconosciuti.

**8.** Sotto un diverso profilo, appare utile formulare alcune riflessioni in merito alla (in)utilizzabilità, nello Stato richiedente, di prove acquisite nell'altro ordinamento in violazione della normativa nazionale ivi applicabile.

Come noto, nella prospettiva puramente interna, troverebbe generalmente applicazione l'art. 7-*quinqies* Statuto dei diritti del contribuente<sup>31</sup>. Non sarebbero, quindi, utilizzabili i dati acquisiti in violazione delle disposizioni che garantiscono l'accuratezza dell'accertamento e di quelle che preservano i diritti e interessi privati, del contribuente e di terzi<sup>32</sup>.

Per quanto attiene alla prospettiva internazionale, invece, si potrebbe argomentare che, qualora l'Amministrazione doganale italiana o la Guardia di Finanza ricevesse informazioni *ex art. 119 DNC* che sono state ottenute dallo Stato a cui è stata richiesta assistenza in violazione delle regole ivi applicabili, le stesse dovrebbero ritenersi inutilizzabili da parte dell'Agenzia delle Dogane italiana (o della Guardia di Finanza). Infatti, i vizi occorsi nella fase di ottenimento delle informazioni e dati non dovrebbero considerarsi sanati per il solo fatto che siano stati ottenuti, dal Paese richiedente, tramite una regolare procedura di cooperazione internazionale<sup>33</sup>.

Tuttavia, è necessario ricordare che la giurisprudenza di legittimità italiana ha espresso una diversa posizione in relazione alle Convenzioni contro le doppie imposizioni, emersa anche nel noto caso della c.d. lista Falciani. L'Amministrazione finanziaria italiana, infatti, non sarebbe gravata da un onere di preventiva verifica della documentazione ottenuta, che potrebbe essere posta a fondamento della pretesa fiscale<sup>34</sup>.

Tali incerte conclusioni, quindi, potrebbero applicarsi anche alla cooperazione doganale avente ad oggetto informazioni, certificazioni, processi verbali e altri documenti (*ex art. 119 DNC*). Ciò nonostante, si dovrebbe favorire la conclusione per cui, se da una parte lo Stato richiedente non è onerato da una verifica in tal senso;

dall'altra siffatto Paese deve rispettare i diritti fondamentali garantiti a livello internazionale e costituzionale. Pertanto, qualora lo Stato che ha cooperato avesse violato siffatti diritti, lo Stato richiedente dovrebbe comunque tenerne conto, anche al fine di non incorrere in responsabilità per non aver osservato, pur indirettamente, quei diritti fondamentali di fonte internazionale o costituzionale (come *supra* par. 7 argomentato).

Le riflessioni svolte sembrerebbero applicabili, per analogia, anche all'art. 120 DNC e quindi alle testimonianze rese in Italia da dipendenti dell'Agenzia delle Dogane estera e aventi ad oggetto informazioni ottenute in violazione della normativa nazionale ivi applicabile. Da una parte, potrebbe concludersi per la loro inutilizzabilità nello Stato richiedente; dall'altra, secondo la giurisprudenza richiamata, l'Amministrazione doganale italiana (o la Guardia di Finanza) non sarebbe gravata da un onere di verifica della regolarità con cui tali informazioni sono state ottenute.

Tuttavia, il rispetto dei diritti fondamentali del contribuente dovrebbe guidare l'attività amministrativa, anche al fine di non incorrere in responsabilità per (indiretta) inosservanza di quei diritti internazionalmente e costituzionalmente tutelati nell'ordinamento.

**9.** A conclusione dell'analisi proposta, appare evidente come anche nella normativa doganale recentemente riformata persistano profili di incertezza. Le diverse fonti a tal fine interessate, la necessità di operare rinvii al diritto dell'Unione Europea e a quello internazionale, acuiscono ulteriormente tali criticità.

Tuttavia, siffatto complesso assetto normativo appare rispondere agli obiettivi previsti nella legge delega, in forza della quale il legislatore delegato avrebbe dovuto migliorare e accrescere il coordinamento tra le Autorità doganali (*ex art. 11, comma 1, lett. c), cit.*).

Ciò nonostante, i profili di incertezza sopra evidenziati potrebbero non risultare pienamente allineati con l'art. 2, comma 3, Statuto dei diritti del contribuente<sup>35</sup>, nella misura in cui i riferimenti ad altre disposizioni (*i.e.* il diritto unionale, i Trattati multilaterali e bilaterali nonché le leggi speciali), contenuti negli artt. 119 e 120 DNC, non sono stati operati «*indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio*», in tal modo sollevando difficoltà.

Se il legislatore delegato avesse fornito maggiori chiarimenti e dettagli negli artt. 119 e 120 DNC, il campo di applicazione della normativa in commento sarebbe apparso maggiormente determinato, a beneficio delle Amministrazioni coinvolte nonché del contribuente. Inoltre, le disposizioni in commento sarebbero risultate maggiormente conformi ai principi generali dell'ordinamento tributario italiano, di cui allo Statuto dei diritti del contribuente (*ex art. 1, comma 1, dello Statuto medesimo*).

In ultimo, si potrebbe anche argomentare che le criticità sopra identificate siano idonee a rendere – talvolta – inefficaci l'accertamento e la riscossione dei dazi doganali. Da tale circostanza potrebbero derivare effetti negativi sul bilancio dell'Unione Europea, che trova nei dazi doganali una fonte di finanziamento<sup>36</sup>.

Tale circostanza potrebbe quindi favorire un giudizio di responsabilità dell'Italia nei confronti dell'Unione Europea, per aver mancato di applicare il diritto doganale unionale e per non aver riscosso i dazi dovuti a causa delle evidenziate criticità<sup>37</sup>.

In altri termini, le disposizioni commentate potrebbero, da una parte, far rilevare la mancata osservanza degli obblighi (in materia doganale) previsti dai Trattati e dalle altre fonti del diritto dell'Unione Europea che incombono in capo all'Italia<sup>38</sup>. Dall'altra parte, lo Stato italiano potrebbe essere criticato per non aver adottato tutte le misure necessarie a tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea<sup>39</sup>.

Non si ritiene, quindi, possibile escludere *a priori* che le disposizioni del DNC commentate possano indurre la Commissione europea ad avviare una procedura d'infrazione nei confronti dell'Italia, ai sensi dell'art. 258 ss. TFUE, qualora sussistessero i presupposti<sup>40</sup>.

\*(\*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

<sup>1</sup> In merito, SCHIPPERS M., *The Union Customs Code*, in LAMENSCH M. et al. (a cura di), *Terra / Wattel - European Tax Law - Indirect Taxation*, Alphen aan den Rijn, 2022, 1, osserva come la disciplina europea in materia vds. più ampiamente *infra* sia necessari «*to ensure the existence of uniform conditions for the implementation of te*» Codice Doganale Unionale (Regolamento UE) n. 952/2013) e pe «*a harmonized application of procedures by all Member States*». Ancora, ARMELLA S., *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2017, 7, evidenzia come il diritto doganale sia una disciplina «*armonizzata*». Tuttavia, VISMARA F., *Lineamenti di diritto doganale dell'Unione europea*, Torino, 2016, 26, osserva come la normativa europea *de qua* regoli tutti i profili rilevanti, perseguendo obiettivi di «*uniformità*» della disciplina doganale piuttosto che di armonizzazione o riavvicinamento delle legislazioni na407 ss.).

<sup>2</sup> Così MERCURIO V., *Dogana e imposte doganali*, in CASSESE S. - CATENACCI M. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 2026 e ARMELLA S., *Tributi doganali*, in *Enciclopedia Treccani Online*, Roma, 2015. Il diritto doganale è stato definito come l'insieme di norme che regolano i controlli e i prelievi dovuti all'atto del passaggio della merce in dogana (VISMARA F., *Lineamenti di diritto doganale dell'Unione europea*, cit., 13). In tale contesto, quindi, trovano disciplina i tributi doganali dovuti in relazione al compimento di una determinata operazione doganale di importazione o esportazione, quali sono i dazi doganali, l'IVA, le accise nonché i diritti connessi all'espletamento delle operazioni doganali (ARMELLA S., *I dazi doganali*, in UCKMAR V., a cura di, *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 1050).

<sup>3</sup> Nel merito, si rinvia alla recentissima e completa analisi del Codice svolta da SCUFFI M. - MARCHESELLI A., *Il nuovo testo unico delle leggi doganali*, Pisa, 2025.

<sup>4</sup> Una ricostruzione dell'evoluzione della normativa europea e internazionale rilevante è proposta in VISMARA F., *Lineamenti di diritto doganale dell'Unione europea*, cit., 83 ss. e LYONS T., *EU Customs Law*, Oxford, 2025, 170 ss., ai quali si rinvia. Un'approfondita analisi delle disposizioni *de quibus*, invece, è fornita da MARCHESELLI A., *Art. 119*, in SCUFFI M. - MARCHESELLI A., *Il nuovo testo unico delle leggi doganali*, cit., 458 ss. e ID., *Art. 120*, in SCUFFI M. - MARCHESELLI A., *Il nuovo testo unico delle leggi doganali*, cit., 464 ss.

<sup>5</sup> Sul ruolo dell'Agenzia delle Dogane si veda più ampiamente VISMARA F., *Lineamenti di diritto doganale dell'Unione europea*, cit., 69 ss. Per quanto attiene alla Guardia di Finanza, si rinvia a FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2015, 500 ss., così come ai contributi, sempre attuali, di DUS A., *Guardia di finanza*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970, 804 ss. e LA MEDICA D., *Guardia di finanza*, in *Digesto, sez. pubbl.*, Torino, 1993.

<sup>6</sup> Come osservato da CASSESE A., *Diritto internazionale*, Bologna, 2021, 32 ss., tale ultimo è un principio presente, in modo trasversale, nell'ordinamento giuridico internazionale, che discende dalla struttura paritaria e orizzontale della società internazionale.

<sup>7</sup> In proposito, PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017, 271 ss., osserva come tale sia l'istituto utilizzato più comunemente. Il Regolamento è oggetto di approfondita indagine, alla quale si rinvia, in LYONS T., *EU Customs Law*, cit., 172 ss.

<sup>8</sup> Così ADONNINO P., *Scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR V. (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 1157 ss. e DOURADO A. P., *Exchange of Information*, in REIMER E. - RUST A. (a cura di), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn, 2022, 2105 ss.

<sup>9</sup> PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, cit., 271 ss.

<sup>10</sup> Così OBERSON X., *Exchange of Information and Tax Treaties*, in HAASE F. - KOFLER G. (a cura di), *The Oxford Handbook of International Tax Law*, Oxford, 2023, 353 ss.

<sup>11</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*, Paris, 2017, 490.

<sup>12</sup> Si vedano, ad esempio, le informazioni e documenti richiamati dall'art. 15 CDU che un qualsiasi soggetto, intervenuto nell'espletamento delle formalità doganali, ex art. 5, comma 1, n. 8, CDU, o nei controlli doganali, ex art. 5, comma 1, n. 3 CDU, abbia fornito all'Agenzia delle Dogane o alla Guardia di Finanza, come presto ai sensi dall'art. 162 ss. CDU; si vedano anche i c.d. certificati d'origine, che potrebbero in tale contesto rilevare ai sensi dell'art. 56 Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 del 24 novembre 2015 nonché i processi verbali per violazioni accertate negli spazi doganali, di cui all'art. 107 DNC o eventuali fatture, autorizzazioni, licenze che possano essere state prodotte – ad esempio – all'atto dell'importazione delle merci, a riprova del loro valore ex art. 70 CDU.

<sup>13</sup> In tal modo CASSESE A., *Diritto internazionale*, Bologna, 2021, 32 ss.

<sup>14</sup> Si veda il commento alla disposizione proposto da SERPONE M., *Cooperazione doganale*, in TIZZANO A. - DE LUCA P. - PUGLIA M. (a cura di), *Trattati dell'Unione Europea*, Milano, 2014, 567 ss.

<sup>15</sup> Ulteriori approfondimenti, non esperibili in questa sede, relativi alla disciplina prevista dal diritto dell'Unione Europea, sono proposti da SCUFFI M. - VISMARA F., *Il Codice doganale dell'Unione: commento sistematico*, Milano, 2021, 42 ss.

<sup>16</sup> Si veda, da ultimo, il *Memorandum of Understanding* sottoscritto in data 26 marzo 2025 tra l'Agenzia delle Dogane e l'Amministrazione doganale brasiliana volto a favorire – tra gli altri profili – anche lo scambio di informazioni o l'art. 15 dell'Accordo tra l'Italia e l'Etiopia, rubricato «*Esperti e testimoni*». Per la lista completa di tali accordi si rinvia all'apposita sezione «*Accordi con l'Italia e l'Unione Europea*» del sito internet dell'Agenzia delle Dogane.

<sup>17</sup> Per un'approfondita analisi sul livello di protezione dei dati personali a livello internazionale, si veda KOKOTT J. - PISTONE P., *Taxpayers in International Law*, Oxford, 2022, 381 ss. e – anche in relazione alla prospettiva unionale – WÖHRER V., *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, Amsterdam, 2018.

<sup>18</sup> Così anche SCUFFI M. - VISMARA F., *Il codice doganale dell'Unione: commento sistematico*, cit., 51.

<sup>19</sup> Si noti che la Direttiva in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale (c.d. DAC), all'art. 25 dispone che lo scambio di informazioni ivi disciplinato debba avvenire nel rispetto del Regolamento. Tuttavia, l'art. 2, comma 2 della Direttiva chiarisce che quanto ivi previsto non trova applicazione in relazione – tra gli altri – «all'imposta sul valore aggiunto e ai dazi doganali o alle accise contemplate da altre normative dell'Unione in materia di cooperazione amministrativa fra Stati membri».

<sup>20</sup> In materia di tutela della *privacy* e dei dati personali nel diritto tributario, si veda l'approfondimento di MARCHESELLI A., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2024, 162 ss. e le riflessioni critiche di CONTRINO A., *Protezione dei dati personali e pervasività delle banche dati fiscali: quale contemperamento?*, in MARELLO E. - CONTRINO A. (a cura di), *La digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, Milano, 2023, 110 ss., secondo il quale siffatto tema appare poco approfondito in dottrina pur rappresentando un profilo sempre più importante ai fini del diritto tributario, anche alla luce del crescente impiego delle tecnologie da parte delle Amministrazioni pubbliche. Per quanto attiene alla prospettiva unionale, si veda PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2025, 91 ss.

<sup>21</sup> Similmente, CONTRINO A., *Protezione dei dati personali e pervasività delle banche dati fiscali: quale contemperamento?*, cit., 111 ss., secondo il quale le esigenze pubblicistiche non dovrebbero comunque portare ad una violazione del principio di proporzionalità in relazione alla tutela dei dati personali, dovendosi quindi minimizzare l'acquisizione, il trattamento nonché la conservazione delle relative informazioni. «»,

<sup>22</sup> Similmente, PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, cit., 93 ss. e ID., *The EU Charter of Fundamental Rights, General Principles of EU Law and Taxation*, in DOUMA S. - MARRES O. - VERMEULEN H. - WEBER D. (a cura di), *Terra/Wattel - European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2022, 144. In relazione all'art. 8 Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, si è espressa in tal senso anche la Corte EDU, 9 marzo 2023, caso 36345/16, *L.B. c. Ungheria*, par. 21 (indirettamente confermata dalla recente sentenza della Corte EDU, 8 gennaio 2026, caso 40607/19 e 34583/20, *Bonassisa*, par. 54) oggetto di commento critico di MARINELLO A., «Name and shame» e diritto al rispetto della vita privata: la Grand Chamber della Corte EDU censura la gogna mediatica per gli evasori fiscali, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 4, 120 ss., secondo il quale tale pur condivisibile decisione si fonda su argomentazioni poco convincenti, soprattutto in relazione al giudizio di proporzionalità tra la tutela dei dati personali e la loro pubblicazione per ragioni di interesse fiscale. ....

<sup>23</sup> Si vedano le conclusioni del 2 luglio 2020, cause riunite C-245/19 e C-246/19, *État du Grand-duché de Luxembourg*, par. 47 ss.

<sup>24</sup> Corte di Giustizia UE, sentenza 6 ottobre 2020, cause riunite C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, par. 70 ss.

<sup>25</sup> Così PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, cit., 93.

<sup>26</sup> Si veda Corte di Giustizia UE, sentenza 6 ottobre 2015, causa C-362/14, *Schrems*, par. 73 ss., in merito al previgente art. 25 Direttiva 95/46 del 24 ottobre 1995 «relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati». In relazione al vigente Regolamento, si vedano, in senso conforme, Corte di Giustizia UE, sentenza del 16 luglio 2020, causa C-311/18, *Schrems*, par. 93 ss. e – similmente – Corte di Giustizia UE, sentenza 14 marzo 2014, causa C-46/23, *Budapest c. Nemzeti*, par. 34.

<sup>27</sup> Similmente, OBERSON X., *Exchange of Information and Tax Treaties*, cit., 367.

<sup>28</sup> Ai fini di un possibile parallelismo con i limiti specificamente previsti nell'art. 26 Modello OCSE, si veda l'analisi di tale ultima disposizione proposta da ADONNINO P., *Scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, cit., 1175 ss. e PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, cit., 259 ss.

<sup>29</sup> Così, sebbene in relazione alla disciplina contenuta nel Modello OCSE, ADONNINO P., *Scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, cit., 1177, mentre DOURADO A. P., *Exchange of Information*, cit., 2203, sempre in tale contesto, evidenzia che non possa a tal fine richiedersi identità di norme o misure amministrative.

<sup>30</sup> Si vedano, rispettivamente, FUMAGALLI L., *Illecito e responsabilità*, in CARBONE S.M. - LUZZATTO R. - SANTA MARIA A. ET AL. (a cura di), *Istituzioni di diritto internazionale*, 2016, 269 ss. e BENVENUTI M., *Art. 28 Cost.*, in BIFULCO R. - CELOTTO A. - OLIVETTI M. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, par. 2.2.

<sup>31</sup> Oggetto di riflessioni sistematiche, a cui si rinvia, di FARRI F., *Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 2, 230 ss.

<sup>32</sup> Sul punto, si veda l'analisi, non esperibile in questa sede, di MARCHESELLI A., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 165 ss.

<sup>33</sup> In tal senso, si è espresso DORIGO S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, 2016, 170 ss.; diversamente, DOURADO A.P., *Exchange of Information*, cit., 2207, appare più possibilista in tal senso.

<sup>34</sup> Cass. n. 8605/2015 e n. 8606/2015, con nota critica di MULEO S., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, 1, 147 ss.; *ex pluribus*, Cass. n. 31085/2019.

<sup>35</sup> Oggetto di analisi, a cui si rinvia, in FALSITTA G. (a cura di), *Commentario breve alle Leggi Tributarie - Tomo I: Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 480 ss.

<sup>36</sup> Più specificamente, l'art. 311 TFUE dispone che l'Unione Europea sia dotata dei mezzi necessari per conseguire i propri obiettivi e portare a compimento le proprie politiche. A tal fine, il bilancio europeo è finanziato tramite risorse proprie e quindi – tra le altre – mediante la riscossione dei dazi doganali, ovvero “risorse proprie tradizionali” (art. 2 Decisione UE 2020/2025 del 14 dicembre 2020).

<sup>37</sup> Si vedano gli approfondimenti di . PRETE L. , *Enforcement Actions*, i. SCHÜTZE R.T. TRIDIMAS T. (a cura di), *Oxford Principles Of European Union Law*, Oxford, 2018, vol. I, 942 ss.; TESAURO G., *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Napoli, 2023, vVol. I, 434 ss.

<sup>38</sup> In tal senso, sebbene in una prospettiva generale, ADAM R. - TIZZANO A., *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2014, 281 ss.

<sup>39</sup> Si vedano, ad esempio, le conclusioni raggiunte dalla Corte di Giustizia UE, 8 marzo 2022, causa C-213/19, *Commissione c. Regno Unito*, secondo la quale vi è un nesso indissolubile fra l'obbligo di accertare le risorse proprie dell'Unione Europea e l'obbligo di trasferirle alla Commissione europea (vd. par. 399). Conseguentemente, l'omesso accertamento e successivo trasferimento alla Commissione dei dazi doganali che avrebbero dovuto essere contabilizzati se tale tributo fosse stato determinato correttamente, farebbero venir meno agli obblighi in materia di risorse proprie dell'Unione incombenti in capo allo Stato membro interessato (vd. par. 404). Tale conclusione potrebbe trovare applicazione nel caso di specie qualora le disposizioni del DNC commentate impedissero l'accertamento (e quindi il trasferimento alla Commissione europea) dei dazi doganali dovuti.

<sup>40</sup> In proposito, si veda MASTROIANNI R., *Procedura d'infrazione*, in CASSESE S. - CATENACCI M. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 4552, il quale osserva anche come l'iniziativa del procedimento di infrazione venga quasi sempre assunta dalla Commissione europea (pur risultando anche gli altri Stati membri detentori di tale potere).