

Riforma doganale e novità per le aziende che operano con l'estero



• Relatori

- Dr. Pier Paolo Ghetti – Deloitte
- Avv. Enrico Quinto Calcagnile – Deloitte

Agenda

Verso la nuova normativa doganale nazionale: le «Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'unione»

Delega per la riforma fiscale: analisi e impatti delle disposizioni di natura doganale

- Il rapporto doganale (Titolo II)
 - Obbligazione doganale e diritti doganali
 - La rappresentanza doganale
 - Procedure di accertamento
 - Revisione dell'accertamento
 - Riscossione
- Procedure e regimi doganali particolari (Titolo IV)
- Violazioni doganali (Titolo V): sanzioni di natura penale e amministrativa

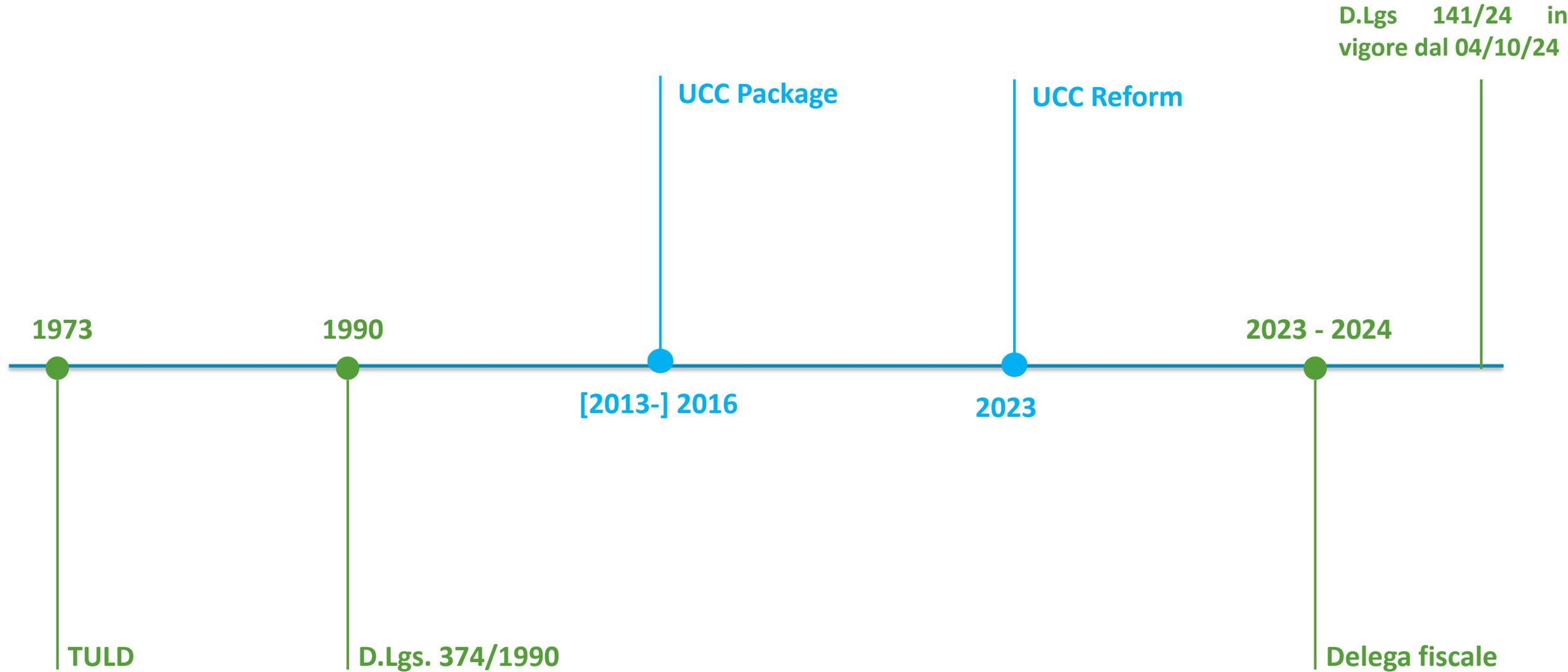


Verso la nuova normativa doganale nazionale

Le «Disposizioni nazionali complementari
al codice doganale dell'unione»

La normativa doganale

Timeline



Il diritto doganale italiano nel contesto della Riforma fiscale

Timeline

Approvazione da parte del Consiglio dei Ministri, nella seduta del 26 marzo 2024, al decreto legislativo che, in attuazione della legge delega per la riforma fiscale, provvede al riordino delle disposizioni in materia di dogane (art. 11 della legge delega n. 111/2023) e la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale (art. 20 comma 2 e 3 della legge delega n. 111/2023).



Il decreto legislativo, all'art. 1, stabilisce che **“sono approvate le disposizioni contenute nell'Allegato 1, che forma parte integrante del presente decreto”**. In sostanza, **“a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto”** (art. 8, comma 1, dello schema di decreto), vale a dire dal giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale (art. 10), **l'Allegato 1 sostituirà il TULD** che, infatti, viene abrogato a partire dalla stessa data (art. 8, comma 1, lettera f, del decreto).

Il TULD, che si compone di 352 articoli, viene ridotto a 122 articoli, in quanto contiene le disposizioni nazionali “complementari” al codice doganale.

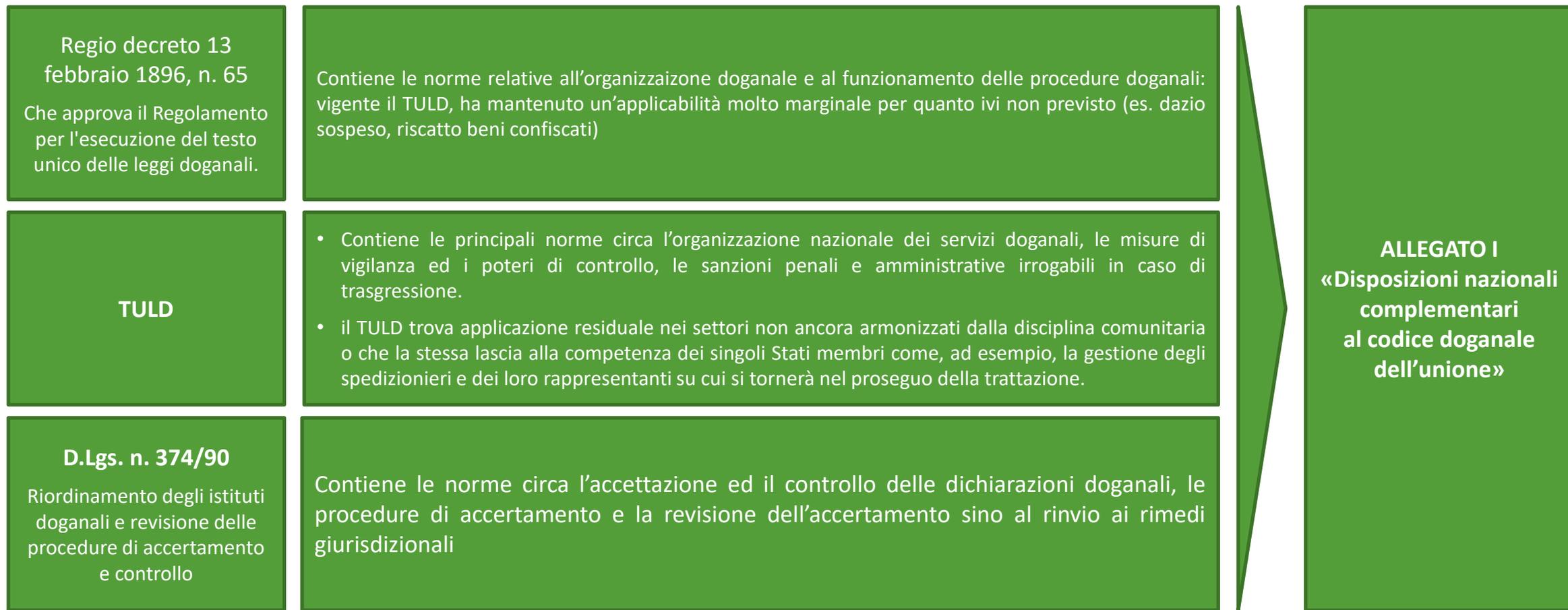
Il diritto doganale italiano: come cambia

Schema di decreto legislativo



Il diritto doganale italiano: come cambia

Modifiche: abrogazioni



Delega per la riforma fiscale

Analisi e impatti delle disposizioni di natura doganale

Riforma fiscale

Revisione della disciplina doganale: confronto tra delega fiscale e riforma

DELEGA FISCALE – PRINCIPI E CRITERI DIRETTIVI SPECIFICI CUI ATTENERSI PER LA REVISIONE DELLA DISCIPLINA DOGANALE (ARTICOLO 11)

Nell'esercizio della delega il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione della disciplina doganale:

- a) procedere al **riassetto del quadro normativo** attraverso l'aggiornamento o l'abrogazione delle disposizioni attualmente vigenti, in conformità alle norme doganali UE;
- b) completare la **telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali** allo scopo di incrementare e migliorare l'offerta di servizi per gli utenti;
- c) accrescere la qualità dei **controlli doganali** e semplificare le **verifiche**, migliorando il coordinamento tra le autorità doganali/amministrazioni coinvolte, potenziando il «S.U.DO.CO.» (DPR 29 dicembre 2021, n. 235);
- d) riordinare le **procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e riscossione** (D.Lgs. n. 374/1990);
- e) rivedere l'istituto della **controversia doganale** (Titolo II, Capo IV, DPR n. 43/1973).

RIFORMA FISCALE DOGANALE

Tra le principali novità previste dal decreto, risalta:

- **l'abrogazione del d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43** (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale – TULD). Al fine di allineare la legislazione nazionale a quella dell'Unione europea, il legislatore ha previsto infatti un importante aggiornamento e riduzione delle disposizioni da esso previste;
- la **telematizzazione delle procedure doganali e il potenziamento delle attività di controllo e verifica**, attraverso la collaborazione con le altre Autorità doganali dell'Unione e di paesi terzi, nonché **l'istituzione dello sportello unico doganale (SUDOCO)**;
- la **ridefinizione delle procedure di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi doganali**, con una revisione dell'istituto della **controversia doganale** e una **riorganizzazione degli uffici e servizi**.

Riforma fiscale

Revisione della disciplina doganale: confronto tra delega fiscale e riforma

DELEGA FISCALE – PRINCIPI E CRITERI DIRETTIVI PER LA REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO, AMMINISTRATIVO E PENALE (ARTICOLO 20.3)

Per la revisione del **sistema sanzionatorio applicabile alle violazioni della normativa doganale** il Governo osserva i seguenti principi e criteri direttivi specifici:

- a) il coordinamento e la revisione della disciplina sanzionatoria contenuta nel testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, concernente il contrabbando dei **tabacchi lavorati** con quella inerente all'illecito introdotto ai sensi della lettera b) del comma 2 del presente articolo, in coerenza con la disciplina delle altre fattispecie di contrabbando previste dal citato testo unico;
- b) il riordino della disciplina sanzionatoria contenuta nel **titolo VII, capo I**, del predetto testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973 in materia di contrabbando di prodotti diversi dai tabacchi lavorati, in relazione alle merci introdotte nel territorio della Repubblica italiana nei casi previsti dall'articolo 79 del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, o in uscita dal medesimo territorio, nei casi previsti dall'articolo 82 del medesimo regolamento (UE), prevedendo:
 1. la razionalizzazione delle **fattispecie penali**;
 2. la revisione delle sanzioni di **natura amministrativa** per adeguarle ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasività stabiliti dall'articolo 42 del citato regolamento (UE) n. 952/2013, anche in conformità alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea;
 3. la razionalizzazione delle disposizioni sulla custodia delle cose sequestrate, sulla distruzione delle cose sequestrate o confiscate e sulla vendita delle cose confiscate;
- c) il riordino e la revisione della disciplina sanzionatoria contenuta nel **titolo VII, capo II**, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, prevedendo, in caso di revisione, l'introduzione di soglie di punibilità, di sanzioni minime oppure di sanzioni determinate in misura proporzionale all'ammontare del tributo evaso, in relazione alla gravità della condotta;
- d) l'integrazione del comma 3 dell'articolo 25-sexiesdecies del **decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231**, con la previsione dell'applicazione delle sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere a) e b), del medesimo decreto legislativo, per i reati previsti dal citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, nei soli casi previsti dal comma 2 del medesimo articolo 25-sexiesdecies.

RIFORMA FISCALE DOGANALE

Tra le principali novità previste dal decreto, risalta quanto segue:

- Le sanzioni previste per il **contrabbando di tabacchi lavorati** (artt. 84, 85, 86) vengono revisionate, in linea con le altre fattispecie di contrabbando;
- **Razionalizzazione delle sanzioni penali (artt. da 78 a 95) e sanzioni amministrative (artt. da 96 a 103);**
- **Le disposizioni del contrabbando vengono completamente riscritte e vengono individuati due macro gruppi: contrabbando per omessa dichiarazione (art. 78) e contrabbando per dichiarazione infedele (art. 79);**
- **Rielaborazione delle sanzioni amministrative (art. 96) e vengono fissare le regole per determinare l'alternanza tra sanzioni penali e amministrative;**
- **Revisione delle disposizioni sulla confisca (art. 94) delle cose che sono servite o sono state destinate a commettere il reato e alle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto (o per equivalente);**
- **Integrazione del comma 3 dell'articolo 25-sexiesdecies del D.Lgs del 8 giugno 2001 con la previsione dell'applicazione delle sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere a) e b), del medesimo decreto legislativo.**

Riforma fiscale

Principali novità

- Inclusione dell'**IVA nei diritti di confine** (impatti sul contrabbando)
- **Nuovi requisiti** per l'esercizio della **rappresentanza diretta** (esteso a soggetti AEO)
- Importanti **limitazioni** per l'utilizzo del regime dell'**esportazione temporanea**
- **Eliminazione** del regime della **temporanea importazione**
- **Provviste e dotazioni di bordo** regolamentate in un unico articolo (72) con conseguente abrogazione di una serie di previsioni attualmente in vigore
- **Razionalizzazione** delle **sanzioni doganali penali**
- Configurazione del **contrabbando per omessa e infedele dichiarazione**
- **Revisione** delle **sanzioni doganali amministrative**

Il rapporto doganale (Titolo II)

Capo I - Obbligazione doganale e diritti doganali

Capo II - La rappresentanza doganale

Riforma fiscale

Accesso alla professione di spedizioniere doganale

ARTICOLO 2 DELLO SCHEMA DI DECRETO (DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SPEDIZIONIERI DOGANALI)

1. Alla legge 25 luglio 2000 n. 213 sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) l'articolo 1 è sostituito dal seguente: «Art. 1 *Esercizio della professione di spedizioniere doganale*. 1. L'esercizio della professione di spedizioniere doganale sul territorio nazionale è subordinato al rilascio di apposita patente, con **validità illimitata**, da parte dell'**Agenzia delle dogane e dei monopoli**, d'ora in avanti Agenzia, sentito il Consiglio nazionale degli spedizionieri doganali [...]
- b) dopo l'articolo 1, sono inseriti i seguenti: «Art. 1-bis *Esami per il conseguimento della patente di spedizioniere doganale*. 1. Gli esami per il conseguimento della patente di spedizioniere doganale sono indetti, con provvedimento dell'Agenzia, **con cadenza annuale**. Il bando di indizione degli esami è pubblicato con avviso nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana [...] e l'Art. 1 ter Ammissione agli esami e loro svolgimento [..]

IMPATTI E RIFLESSIONI

- L'art. 2 dello schema di decreto sostituisce l'art. 1 della legge n. 213/2000 prevede che l'esercizio della professione di spedizioniere doganale sul territorio nazionale è subordinato al rilascio di apposita patente, **“con validità illimitata”**, da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli. (Art.47 TULD). La patente di spedizioniere doganale è rilasciata alle persone fisiche in possesso di specifici requisiti e al superamento di un apposito esame, le cui modalità di svolgimento, che saranno con **cadenza annuale**, vengono stabilite dai nuovi articoli 1-bis e 1-ter della legge n. 213/2000. (ART.50 TULD)
- Con tali modifiche si aggiorna la disciplina per il conseguimento della patente, con la **riduzione a un anno, da tre anni, della cadenza con cui l'Agenzia delle dogane e dei monopoli dovrà bandire gli esami**.

Riforma fiscale

Diritti doganali e diritti di confine

ARTICOLO 27 DELL'ALLEGATO I (DIRITTI DOGANALI E DIRITTI DI CONFINE)

1. Sono diritti doganali tutti quei diritti che l'Agenzia è tenuta a riscuotere in forza di vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea o da disposizioni di legge.
2. **Fra i diritti doganali di cui al comma 1 costituiscono diritti di confine**, oltre ai dazi all'importazione e all'esportazione previsti dalla normativa unionale, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione, i diritti di monopolio, le accise, **l'imposta sul valore aggiunto** e ogni altra imposta di consumo, **dovuta all'atto dell'importazione**, a favore dello Stato.
3. **L'imposta sul valore aggiunto non costituisce diritto di confine nei casi di:**
 - a) **immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto per successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione europea;**
 - b) **immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto e vincolo a un regime di deposito diverso dal deposito doganale.**

IMPATTI E RIFLESSIONI

- L'art. 34 del TULD considera come "diritti doganali" tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali. Fra i diritti doganali costituiscono "diritti di confine":
 - i dazi di importazione e quelli di esportazione,
 - i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato.
- **L'art. 27.2 dell'Allegato 1 include tra i diritti di confine anche l'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta all'atto dell'importazione a favore dello Stato**, nonostante la posizione espressa dalla giurisprudenza unionale e dalle più recenti sentenze della Cassazione abbia ritenuto che l'IVA sulle importazioni non rientri tra i diritti di confine (es. sentenza n. 23526 del 27 luglio 2022), tranne nei casi elencati dal comma 3 alla lettera a) e b).



L'inclusione dell'IVA nei «diritti di confine» assume particolare rilevanza nell'identificazione del reato di contrabbando.

Riforma fiscale

Soggetti obbligati al pagamento dei diritti di confine

ARTICOLO 30 DELL'ALLEGATO I (SOGGETTI OBBLIGATI AL PAGAMENTO DEI DIRITTI DI CONFINE)

1. I soggetti obbligati al pagamento dei diritti di confine sono individuati in base alla normativa doganale unionale che regola l'obbligazione doganale.

IMPATTI E RIFLESSIONI

- L'effetto più diretto nel considerare l'IVA tra i diritti di confine emerge nell'articolo 30 dell'Allegato I, il quale prevede che i soggetti obbligati al pagamento dei "diritti di confine" (quindi, anche dell'IVA all'importazione) sono individuati in base alla normativa doganale unionale che regola l'obbligazione doganale.
- In merito al pagamento dell'IVA, l'articolo 201 della Direttiva n. 2006/112/CE prevede che «All'importazione l'IVA è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debentrici dallo Stato membro d'importazione». Tale articolo lascia un potere discrezionale agli Stati membri per designare i soggetti debitori di tale imposta, come confermato dal considerando 43 della medesima direttiva allorché enuncia che questi ultimi devono avere piena facoltà di designare il debitore dell'imposta all'importazione.
- Inoltre, riguardo alla responsabilità solidale del rappresentante indiretto per il pagamento dell'IVA, la Corte di Giustizia UE 12 maggio 2022, nella sentenza C-714/20 ha ritenuto **che spetta al legislatore nazionale prevedere espressamente una responsabilità solidale del rappresentante doganale indiretto.**
- Siccome lo schema di decreto legislativo stabilisce che i soggetti obbligati al pagamento dei diritti di confine sono individuati in base alla normativa doganale unionale che regola l'obbligazione doganale e che, secondo, la Corte UE, spetta al legislatore nazionale prevedere la responsabilità solidale del rappresentante doganale indiretto, **l'inclusione dell'IVA all'importazione tra i diritti di confine implica che il rappresentante doganale indiretto sia responsabile in via solidale con l'importatore anche per il pagamento dell'IVA all'importazione.**

Riforma fiscale

Rappresentanza doganale

ARTICOLO 31.2 e 3 DELL'ALLEGATO I (IL RAPPRESENTANTE DOGANALE)

1. Per l'espletamento di procedure e adempimenti previsti dalla normativa doganale si può agire personalmente o avvalendosi di un rappresentante doganale che esercita il suo potere sulla base di un contratto di mandato, che può essere con o senza rappresentanza.
2. La rappresentanza doganale, diretta e indiretta, e i poteri del rappresentante sono definiti dalla normativa unionale. **L'abilitazione per prestare i servizi di rappresentanza diretta è rilasciata dall'Agenzia**, nel rispetto delle disposizioni unionali in materia, **alle seguenti condizioni:**
 - a) assenza di condanne penali, passate in giudicato, per i delitti non colposi di cui all'articolo 33, comma 1, lettere c) e d).
 - b) assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale;
 - c) rispetto di standard minimi di competenza o qualifiche professionali direttamente connesse all'attività di rappresentante, fissati con provvedimento dell'Agenzia.
3. Le condizioni di cui al comma 2 si ritengono soddisfatte se il richiedente:
 - a) è iscritto all'albo professionale degli spedizionieri doganali;
 - b) è autorizzato quale centro di assistenza doganale;
 - c) è in possesso di certificazione di Operatore Economico Autorizzato (AEO), prevista dalle disposizioni doganali unionali.

IMPATTI E RIFLESSIONI

- Tale disposizione risponde a esigenze di allineamento del testo normativo nazionale con le disposizioni unionali le quali, **pur prevedendo che la rappresentanza in dogana sia libera, si rimanda agli Stati membri la disciplina delle condizioni di esercizio (Art.18 CDU)**.
Il **TULD, all'articolo 40**, in tema di rappresentanza diretta, stabiliva una disposizione, da tempo inapplicabile perché incoerente con la normativa unionale, a favore degli spedizionieri doganali iscritti al relativo Albo professionale.
- La nuova enunciazione della norma, al comma 1, ribadisce che la rappresentanza può essere esercitata in forma diretta o indiretta e prevede esplicitamente che la stessa debba essere disciplinata dal contratto di mandato, con o senza rappresentanza.
- Focalizzando l'attenzione sulla rappresentanza diretta, la riforma stabilisce che il rappresentante debba possedere uno dei seguenti requisiti, oltre ai requisiti previsti al comma 2: **iscrizione all'Albo professionale degli spedizionieri doganali (o doganalisti); essere autorizzato come centro di assistenza doganale (CAD); essere in possesso dell'autorizzazione di operatore economico autorizzato (AEO)**.
- Il rappresentante diretto **non è più, quindi, perfettamente coincidente con la figura dello spedizioniere doganale**, essendo prevista tale forma di rappresentanza anche per altri soggetti (vedi AEO).

Riforma fiscale

Casi di sospensione e revoca della rappresentanza diretta

ARTICOLO 32 DELL'ALLEGATO I (IL RAPPRESENTANTE DOGANALE)

L'articolo 32.1- casi di sospensione:

1. Il Direttore territoriale dell'Agenzia, su proposta del direttore del locale ufficio, può disporre, con provvedimento motivato, la **sospensione dell'abilitazione alla rappresentanza diretta**, nei casi di:
 - a) mancato pagamento dei diritti liquidati per le operazioni doganali compiute ovvero di mancato adempimento di qualsiasi altro obbligo doganale;
 - b) condanna non definitiva alla pena della reclusione per una durata superiore a un anno, per un delitto previsto dalle leggi finanziarie ovvero per uno dei delitti indicati nell'articolo 33, comma 1, lettere c) e d). [...]

L'articolo 33.1 – casi di revoca:

1. È sempre disposta dal Direttore territoriale dell'Agenzia la **revoca dell'abilitazione alla rappresentanza diretta** nei casi di:
 - a) radiazione dall'albo professionale degli spedizionieri doganali;
 - b) perdita dei requisiti previsti dall'articolo 31, comma 2, lettere b) e c);
 - c) condanna, con sentenza passata in giudicato, per uno dei delitti non colposi previsti dai titoli secondo, settimo e tredicesimo del libro secondo del codice penale;
 - d) condanna, con sentenza passata in giudicato, per ogni altro delitto non colposo per il quale la legge prevede la pena della reclusione non inferiore nel minimo a tre anni o nel massimo a dieci anni. [...]

IMPATTI E RIFLESSIONI

Mentre il TULD disciplinava i casi di sospensione dalle operazioni doganali, o di revoca della nomina a spedizionieri doganali negli articoli 53 e 52, **la riforma prevede specificatamente i casi di sospensione e di revoca della rappresentanza diretta, indipendentemente dal soggetto che la esercita.**



Pertanto, tali articoli sono stati inseriti nel testo della riforma allo scopo di allineare la normativa nazionale con quella europea.

Il rapporto doganale (Titolo II)

Capo III – Procedure di accertamento (Artt. 34- 39)

Riforma fiscale

Ridefinizione procedure di accertamento dei tributi doganali

ARTICOLO 34 DELL'ALLEGATO I (VERIFICA DELLA MERCE E DEFINIZIONE DELL'ACCERTAMENTO)

1. Nel caso in cui l'ufficio dell'Agenzia proceda alle analisi di laboratorio sulle merci oggetto della dichiarazione, il risultato delle analisi è notificato al dichiarante.
2. Entro dieci giorni dalla notifica di cui al comma 1, la ripetizione delle analisi può essere richiesta dal dichiarante al quale è notificato il relativo esito.
3. Sulla base delle verifiche previste dalla normativa unionale in materia doganale, l'Agenzia redige un **verbale di constatazione** da notificare alla parte, in caso di:
 - a) mancato soddisfacimento delle condizioni previste per il vincolo al regime richiesto;
 - b) merci oggetto di divieti o restrizioni;
 - c) determinazione di un importo dei diritti di confine diverso da quello risultante dagli elementi della dichiarazione.
4. Nel verbale di constatazione è data informazione alla parte in merito alle attività che saranno poste in essere in conformità alla normativa unionale in materia doganale.
5. Dalla data di notifica del verbale di constatazione di cui al comma 3, la parte ha diritto al **contraddittorio** nei **termini e con le modalità indicate dalla normativa doganale unionale**.
6. Decorso il termine di cui al comma 5, l'ufficio dell'Agenzia emette un **provvedimento motivato di accertamento** da notificare alla parte.

IMPATTI E RIFLESSIONI

- Il **TULD** disciplinava la procedura di accertamento negli articoli 55-64, mentre la **riforma** prevede un **accorpamento di gran parte delle norme** in un unico articolo (l'art. 34).
- Il **nuovo art. 34** delle Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione dispone che **l'Agenzia delle dogane e la Guardia di Finanza**, se coinvolta, devono redigere un **verbale di constatazione**, da notificare alla parte, in caso di:
 - mancato soddisfacimento delle condizioni previste per il vincolo al regime richiesto,
 - merci oggetto di divieti o restrizioni oppure
 - nel caso di determinazione di un importo dei diritti di confine diverso da quello risultante dagli elementi della dichiarazione.
- Il **sogetto nei confronti del quale è notificato il verbale di constatazione** ha a disposizione il termine di **trenta giorni** per presentare **osservazioni difensive o richieste di chiarimento**.
Il riconoscimento di tale termine garantisce l'attuazione del diritto al **contraddittorio endoprocedimentale**. Tale disciplina consente di lasciare spazio alla dialettica tra Dogana e operatori, in applicazione delle regole del **diritto di difesa anticipato già nella fase di accertamento**.
 Viene confermata, quindi, la norma europea che stabilisce nel termine di **trenta giorni**, anziché in quello generale di sessanta giorni, il diritto della parte di **presentare osservazioni e richieste**.

Riforma fiscale

Ridefinizione procedure di accertamento dei tributi doganali

ARTICOLO 37 DELL'ALLEGATO I (VISITE DI CONTROLLO)

1. Prima che le merci siano lasciate a disposizione del proprietario o del vettore, i responsabili degli uffici dell'Agenzia o i funzionari all'uopo delegati possono procedere di propria iniziativa a visite di controllo, sia sulle merci già visitate in tutto o in parte, sia su quelle non oggetto di visita.
2. Le visite di controllo sono sempre eseguite quando ne sia fatta motivata richiesta dai militari della Guardia di finanza a norma dell'articolo 15 e dagli operatori interessati.
3. La disposizione del comma 1 si applica anche in materia di prelievamento di campioni per l'analisi.

IMPATTI E RIFLESSIONI

La riforma si concentra anche sulle **modalità di identificazione delle merci da sottoporre a controllo**.

All'attuale sistema basato su una valutazione di analisi dei rischi eseguita a livello centrale, si affianca la **possibilità di effettuare visite saltuarie delle merci**.

L'art. 37 prevede, infatti, la possibilità di effettuare visite saltuarie delle merci, **non oggetto di visita, su iniziativa "dei responsabili degli uffici dell'Agenzia o dei funzionari delegati" fino a quando** non sono lasciate a disposizione del proprietario.

Tali visite possono essere richieste dalla Guardia di Finanza o dagli operatori interessati.



L'art. 4 delle disposizioni normative complementari al CDU prevede, inoltre, un **maggiore coordinamento tra l'Agenzia delle dogane e la Guardia di Finanza**, volto a evitare possibili sovrapposizioni e, di conseguenza, la reiterazione dei controlli.

Da segnalare, inoltre, l'art. 14, che estende la possibilità di esercitare i poteri di visita ispezione e controllo anche fuori dagli spazi doganali, attribuendo questa nuova competenza alla Guardia di Finanza.

Riforma fiscale

Ridefinizione procedure di accertamento dei tributi doganali

ARTICOLO 39 DELL'ALLEGATO I (POTENZIAMENTO DELLO SPORTELLO UNICO DOGANALE E DEI CONTROLLI)

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 4 agosto 2016, n. 169, l'Agenzia, nell'ambito dello Sportello Unico Doganale e dei Controlli, **attuа il coordinamento operativo delle amministrazioni** che concorrono al controllo sulle merci in ingresso e uscita nel o dal territorio doganale dell'Unione europea.
2. Qualora debbano essere effettuati **controlli di natura amministrativa** previsti dalla normativa unionale al momento dell'ingresso o dell'uscita nel o dal territorio dell'Unione europea, finalizzati al rilascio di autorizzazioni e nulla osta comunque denominati e che comportino una visita delle merci, **le amministrazioni competenti assicurano che questi avvengano contemporaneamente e nello stesso luogo di quelli doganali.**
3. Qualora, in aggiunta ai controlli amministrativi di cui al comma 2, le amministrazioni competenti intendano effettuare controlli amministrativi basati su **una valutazione del rischio o su criterio casuale**, la relativa analisi del rischio e quindi la selezione delle operazioni doganali da sottoporre a controllo deve essere integrata nell'analisi dei rischi in uso all'Agenzia in applicazione del Codice.
4. I controlli amministrativi di cui ai commi 2 e 3 sono effettuati **secondo il principio** dello sportello unico dell'Unione europea **e con le modalità** dello Sportello unico doganale e dei controlli disciplinato dal decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 2021, n. 235.
5. Sono esclusi dall'ambito di applicazione del presente articolo, i controlli che, per oggettivi motivi logistici o per specifiche previsioni della normativa unionale o nazionale, non possono essere effettuati nei luoghi normalmente deputati allo svolgimento dei controlli doganali.
6. Con gli accordi di cooperazione di cui all'articolo 2, comma 2, del predetto decreto del Presidente della Repubblica n. 235 del 2021, l'Agenzia, e le amministrazioni competenti di cui al comma 1 possono stabilire:
 - a) le modalità per l'effettuazione dei controlli di cui ai commi 2 e 3;
 - b) le modalità di integrazione delle analisi dei rischi di cui al comma 3;
 - c) le modalità e i termini di scambio dei dati sui controlli e il risultato degli stessi;
 - d) in relazione ai controlli di cui al comma 5, soluzioni alternative atte a snellire le procedure di controllo al fine di facilitare l'ingresso e l'uscita delle merci nel o dal territorio doganale dell'Unione europea.

IMPATTI E RIFLESSIONI

In linea con quanto previsto dalla delega fiscale, anche la riforma del TULD prevede il **rafforzamento del SU.DO.CO** con l'obiettivo di **assicurare una piena integrazione dei controlli alla frontiera a livello centralizzato**. Attualmente SU.DO.CO. è operativo solo a La Spezia, Livorno e Ravenna.

Si rammenta che il **SU. DO. CO.**, introdotto dopo un lungo e complesso iter dal DPR 29 dicembre 2021, n. 235, **assicura il coordinamento dei dati tra operatore e le varie amministrazioni coinvolte nel processo di sdoganamento in un'unica interfaccia elettronica (single entry point)** accessibile dal portale PUDM.

Con riferimento alle attività di controllo merci, ad oggi, l'art. 20 del D.lgs. 4 agosto 2016, n. 169, già prevede il coordinamento delle autorità doganali con tutte le altre amministrazioni coinvolte nei controlli relativi a tutti gli adempimenti connessi all'entrata e uscita delle merci nel o dal territorio nazionale. Ed, infatti, i controlli sono coordinati dall'ufficio doganale e si eseguono contemporaneamente nello stesso luogo e secondo i termini precisati dal comma 3 come segue: *«Le amministrazioni che a qualsiasi titolo effettuano controlli sulle merci presentate in dogana concludono i rispettivi procedimenti di competenza entro il termine di **un'ora per il controllo documentale** e di **cinque ore per il controllo fisico delle merci**. I suddetti termini decorrono dal momento in cui le amministrazioni dispongono di tutti gli elementi informativi e sono soddisfatte le condizioni previste dalla normativa vigente per l'effettuazione dei controlli. Quando i controlli richiedono accertamenti di natura tecnica o prelievamento di campioni si applicano i termini di esecuzione stabiliti dalla normativa dell'Unione europea o dai protocolli di settore»;*

Il rapporto doganale (Titolo II)

Capo IV – Revisione dell'accertamento (Artt. 40- 43)

Riforma fiscale

Ridefinizione procedure di revisione dell'accertamento dei tributi doganali

ARTICOLO 40 DELL'ALLEGATO I (CONTROLLI A POSTERIORI)

1. **Fermo quanto previsto dalle disposizioni doganali unionali**, l'Agenzia e la Guardia di finanza possono procedere, dopo lo svincolo delle merci, al controllo a posteriori delle dichiarazioni doganali.
2. Nello svolgimento dei controlli a posteriori i soggetti di cui al comma 1 possono:
 - a) invitare gli operatori, indicandone il motivo e fissando un termine non inferiore a **quindici giorni**, a comparire, anche a mezzo rappresentante, ovvero a fornire, entro lo stesso termine, notizie e documenti inerenti alle merci che hanno formato oggetto di operazioni doganali. Le notizie e i documenti possono essere richiesti **anche ad altri soggetti pubblici o privati** che risultano comunque interessati dalle operazioni doganali;
 - b) accedere muniti di apposita autorizzazione rilasciata dai responsabili dei rispettivi uffici, nei luoghi adibiti all'esercizio di attività produttive e commerciali e negli altri luoghi dove devono essere custodite le scritture e la documentazione inerenti alle merci oggetto di operazioni doganali, al fine di procedere all'eventuale ispezione di tali merci e alla verifica della relativa documentazione.
3. Nello svolgimento dei controlli a posteriori si applicano le disposizioni previste dall'articolo 52, commi da 4 a 10, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.
4. Le autorizzazioni per le richieste di cui **all'articolo 51, secondo comma, numeri 6-bis) e 7)**, del predetto decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 sono rilasciate, per l'Agenzia, dal direttore regionale o interregionale e, limitatamente alle province autonome di Trento e di Bolzano, dal direttore provinciale nonché, per la Guardia di finanza, dal Comandante regionale o equiparato.

IMPATTI E RIFLESSIONI

Il **TULD** disciplinava la procedura di revisione dell'accertamento all'interno degli articoli 65-76, al fine di coordinare la procedura con gli altri rimedi e le altre possibilità definitorie esperibili in sede di accertamento del tributo,

La riforma ha interamente sostituito il Capo IV del Titolo II del TULD (relativo all'impugnazione e revisione dell'accertamento) con il Titolo II, Capo IV dell'Allegato 1 (articoli 40-43), intitolato "revisione dell'accertamento".

Le **nuove disposizioni** stabiliscono che, a seguito della notifica del processo verbale di constatazione redatto **al termine del controllo a posteriori**, l'ufficio dell'Agenzia presso il quale la dichiarazione è stata registrata e che può procedere alla rettifica della dichiarazione, **deve tenere conto delle eventuali osservazioni della parte**, notificando all'interessato il **provvedimento motivato** recante l'esito dell'attività di controllo, al termine di una fase di contraddittorio, **disegnata sulla falsariga del nuovo procedimento di accertamento previsto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA (principio del contraddittorio)**.

Riforma fiscale

Ridefinizione procedure di revisione dell'accertamento dei tributi doganali

ARTICOLO 42 DELL'ALLEGATO I (REVISIONE DELLA DICHIARAZIONE)

1. Per la revisione delle dichiarazioni è competente l'ufficio dell'Agenzia presso il quale la dichiarazione è stata registrata ovvero l'ufficio dell'Agenzia nel cui ambito territoriale è ubicata la sede legale della parte, qualora il controllo abbia avuto ad oggetto dichiarazioni registrate presso due o più uffici dell'Agenzia.
2. La revisione della dichiarazione è avviata dall'**ufficio** dell'Agenzia a seguito di ricezione dei verbali di cui all'articolo 41, comma 1, ovvero su **istanza** della parte.
3. A seguito di istanza di revisione della dichiarazione, l'ufficio dell'Agenzia opera con i poteri e le facoltà di cui **all'articolo 40**.
4. Il procedimento si conclude in ogni caso entro i termini fissati dalla **normativa doganale unionale**.
5. La parte può comunicare al competente ufficio dell'Agenzia, **entro 30 giorni**, decorrenti dalla data di notifica o avvenuta consegna del verbale constatazione, osservazioni e richieste, di cui l'ufficio dell'Agenzia tiene conto nel provvedimento finale.
6. Nel caso di revisione della dichiarazione **su istanza** di parte, l'Agenzia, se ritiene di non accogliere, anche solo parzialmente, detta istanza, notifica **un preavviso di diniego** alla parte che, entro il termine di cui al comma 5, può presentare osservazioni e richieste.
7. Decorsi i termini di cui ai commi 5 e 6, l'Agenzia, entro il termine di cui al comma 4, notifica alla parte il provvedimento motivato recante l'esito dell'attività di controllo.
8. Nel caso in cui l'esito dell'attività di revisione si concluda con la rettifica della dichiarazione, l'Agenzia procede al recupero dei maggiori diritti ovvero al rimborso.
9. L'Agenzia trasmette il provvedimento di cui al comma 7, unitamente alle eventuali osservazioni della parte, anche all'organo competente per l'irrogazione delle sanzioni diverse da quelle doganali.
10. L'Agenzia può stabilire modalità semplificate per la revisione delle dichiarazioni che non comportano rimborsi o sgravi e nel rispetto della normativa doganale unionale.

IMPATTI E RIFLESSIONI

- L'art. 42 stabilisce che, per la revisione delle dichiarazioni doganali è competente l'ufficio dell'Agenzia delle dogane presso il quale è stata **registrata** la dichiarazione doganale e l'ufficio dell'Agenzia nel cui ambito territoriale è ubicata la sede legale della parte .

L'elemento di **novità** risiede nella previsione del **preavviso di diniego**, che tutelerebbe l'operatore in caso di diniego dell'istanza di revisione su richiesta di parte, prevedendo in capo all'amministrazione l'obbligo della motivazione rafforzata: essa dovrà tenere conto delle difese contenute nelle osservazioni difensive e specificare nel provvedimento finale di rettifica le ragioni del loro mancato accoglimento.

In linea con quanto ad oggi previsto, è **confermata la non applicazione delle sanzioni in caso di accoglimento della revisione della dichiarazione doganale su istanza di parte**.



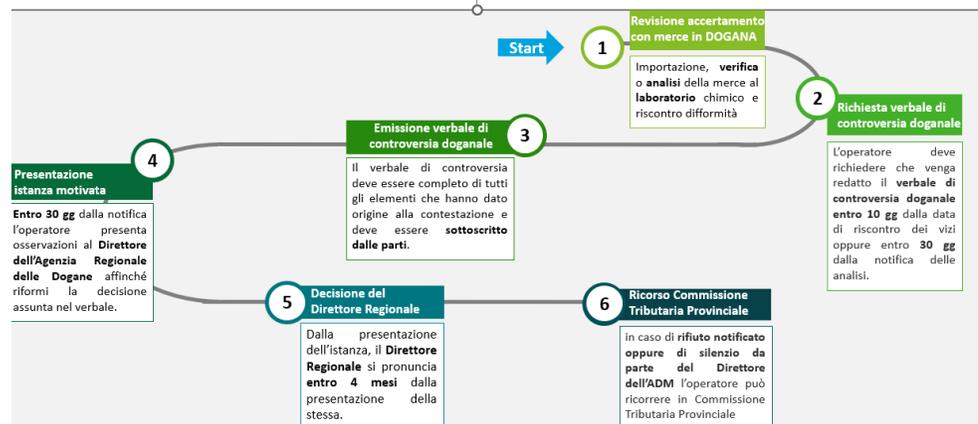
Riforma fiscale

Abolizione della controversia doganale (artt. 65 e ss TULD)

La dogana esercita un controllo più o meno pervasivo prima di accettare la dichiarazione doganale presentata e **qualora in fase di accertamento sorga una contestazione circa la qualificazione, il valore o l'origine della merce dichiarata** ovvero circa il regime di tara od il trattamento degli imballaggi, **trova applicazione l'istituto della controversia doganale (art. 65 TULD).**

Tale istituto permetta all'operatore di:

- decidere di **non entrare in contraddittorio** con l'ufficio procedente, che provvede alla liquidazione dei diritti doganali, confermando o rettificando quelli indicati dall'operatore. Quest'ultimo ha 60 giorni per presentare impugnazione avanti alla Commissione tributaria competente (*rectius* Corte di Giustizia tributaria).
- Opporsi, seguendo un **iter in contraddittorio con l'Ufficio** nel quale chiede che la contestazione formulata sia rivista.



IMPATTI E RIFLESSIONI

La riforma ha eliminato il complesso di norme disciplinanti la controversia doganale lasciando gli operatori privi di tale strumento di tutela amministrativa.

Il rapporto doganale (Titolo II)

Capo IV – Riscossione (Artt. 44- 55)

Riforma fiscale

Ridefinizione procedure di riscossione dei tributi doganali

ARTICOLO 45 DELL'ALLEGATO I (PAGAMENTI DILAZIONATI O PERIODICI DEI DIRITTI DOGANALI)

1. L'Agenzia può autorizzare il pagamento **dilazionato o periodico** dei diritti doganali, nei termini e con le modalità indicate dalla normativa doganale unionale e da altre disposizioni nazionali in tema di dilazioni e di autorizzazioni.
2. Per i soli diritti doganali previsti dalla **normativa nazionale**, la dilazione può essere estesa fino a un massimo di **novanta giorni**, compresi i primi trenta, **dietro prestazione di idonea garanzia e pagamento degli interessi** nella misura stabilita dall'articolo 46.
3. Quando la data di scadenza della dilazione coincide con un giorno festivo, il termine per il pagamento è posticipato al giorno lavorativo successivo.

ARTICOLO 46 DELL'ALLEGATO I (INTERESSI SUL PAGAMENTO DILAZIONATO)

1. L'agevolazione del pagamento dilazionato di cui all'articolo 45, comma 2, comporta l'obbligo della corresponsione degli interessi, **con esclusione dei primi trenta giorni**, al tasso applicato dalla Banca centrale europea alle sue principali operazioni di rifinanziamento, pubblicato nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, serie C, con riferimento, per ciascun anno, al suo valore al 1° gennaio, per il periodo dal 1° gennaio al 30 giugno, e al 1° luglio, per il periodo dal 1° luglio al 31 dicembre. Se il predetto tasso è inferiore allo 0,50 per cento, si applica comunque un tasso di interesse nella misura pari allo 0,50 per cento.

IMPATTI E RIFLESSIONI

- **La riforma ha accorpato gli artt. 78 e 79 del TULD** (rispettivamente in tema di Pagamenti periodici e differiti dei diritti doganali) in un unico articolo, **senza ribadire le condizioni specifiche per richiedere il pagamento periodico rispetto a quello differito**.
È prevista una **dilazione fino a 90 giorni (30+60) per i tributi interni**, dietro prestazione di garanzia e pagamento degli interessi.
- È stato **introdotto un articolo ad hoc per il calcolo degli interessi** maturati sia con riferimento ai pagamenti periodici che a quelli differiti (attualmente il co. 4 dell'art. 79 dispone in maniera diretta quali siano gli interessi sui diritti differiti nella misura del saggio stabilito semestralmente con decreto del Ministro delle finanze sulla base del rendimento netto dei buoni ordinari del Tesoro a tre mesi ad esclusione dei primi 30 giorni).

Riforma fiscale

Ridefinizione procedure di riscossione dei tributi doganali

ARTICOLO 47 DELL'ALLEGATO I (RITARDO NEL PAGAMENTO DEI DIRITTI)

1. Per i diritti di confine **accertati prima dello svincolo** della merce, in caso di mancato pagamento entro il termine di **dieci giorni dall'accettazione dei risultati della verifica** ai sensi del normativa doganale unionale, ovvero dalla **notifica del provvedimento** di cui all'articolo 34, comma 6, l'ufficio dell'Agenzia comunica alla parte le attività che saranno poste in essere in conformità alla normativa doganale unionale, ivi inclusa la vendita della merce, se non provvede al pagamento entro il termine di trenta giorni.
2. Per i diritti di confine accertati **successivamente allo svincolo della merce**, in caso di mancato pagamento entro il termine di **dieci giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento**, si procede mediante riscossione coattiva.
3. Per gli interessi e gli oneri accessori connessi a diritti di confine, si applicano i commi 1 e 2.
4. In caso di ritardo nel pagamento di diritti doganali, compresi interessi e oneri accessori, diversi dai diritti di confine, si procede, salvo specifica disciplina, ai sensi del comma 2.

ARTICOLO 48 DELL'ALLEGATO I (TERMINI PER LA NOTIFICA DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE)

1. I termini per la **notifica dell'obbligazione doganale** avente a oggetto diritti di confine sono disciplinati dalle vigenti disposizioni dell'Unione europea.
2. **Qualora l'obbligazione avente a oggetto i diritti di confine sorga a seguito di un comportamento penalmente rilevante, il termine per la notifica dell'obbligazione doganale è di sette anni.**
3. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano alle obbligazioni doganali sorte dal 1° maggio 2016.
4. Ove non diversamente disposto, le disposizioni di cui ai commi da 1 a 3 si applicano anche ai diritti doganali **diversi dai diritti di confine**.

IMPATTI E RIFLESSIONI

- La riforma valorizza la procedura di riscossione definendo in maniera chiara la procedura di riscossione per i diritti doganali accertati prima dello svincolo della merce, rispetto a quelli accertati successivamente. Mentre, l'attuale art. 81 stabilisce l'inizio della procedura di riscossione coattiva nei termini di 8 giorni dalla data di registrazione della bolletta o dalla scadenza del termine stabilito per i pagamenti periodici o differiti, l'art. 47 dell'allegato I prevede un unico termine (10 giorni) decorrenti per i diritti doganali accertati:
 - ✓ **prima dello svincolo delle merci:** dalla data di accettazione dei risultati della verifica, oppure dalla notifica del provvedimento di accertamento (quello notificato dopo 30 gg dalla data di notifica pvc senza che la parte abbia presentato osservazioni);
 - ✓ **dopo lo svincolo delle merci:** dalla data della notifica dell'avviso di accertamento.
- Il successivo art. 49 definisce gli interessi di mora da pagare per il ritardato pagamento **nei termini e modalità previsti dalla normativa unionale in materia doganale**, salvo quanto eventualmente previsto dalla normativa nazionale per i **diritti doganali diversi dai diritti di confine**.
- Il nuovo articolo 48 esplicita l'ambito di applicazione dei termini di prescrizione dell'obbligazione doganali anche ai diritti doganali diversi dai diritti di confine.

Titolo IV – Procedure e regimi doganali particolari

Riforma fiscale

Speciali agevolazioni per il traffico internazionale

ARTICOLO 72 DELL'ALLEGATO I Temporanea esportazione

1. Fatti salvi i vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea e dagli obblighi internazionali, il competente ufficio dell'Agenzia può autorizzare **l'esportazione temporanea di merce unionale, destinata a essere reimportata tal quale**, da utilizzare come campioni, per studio, per visionatura, per esperimento, per collaudo, per tentarne la vendita, per manifestazioni culturali, fieristiche, artistiche, sportive, tecniche, scientifiche, per turismo, per spettacoli, esclusi quelli cinematografici, per pascolo, per riproduzione nonché per altre similari esigenze.

2. Le merci di cui al comma 1 possono rimanere vincolate alla temporanea esportazione per il tempo necessario a raggiungere la finalità per cui sono state esportate e comunque **per un periodo massimo di trentasei mesi, eventualmente prorogabile su richiesta motivata dell'interessato**.

IMPATTI E RIFLESSIONI

- La disciplina delle **temporanea esportazione**, dapprima regolamentata dall'articolo 199 all'articolo 213, trova riscontro nell'Allegato I nel solo articolo 72.
- Inoltre, le norme nazionali complementari al Codice doganale limitano notevolmente l'utilizzo della temporanea esportazione, escludendo, tra l'altro la possibilità, per gli operatori, di utilizzare questo ultimo regime per l'invio all'estero di attrezzi e macchine destinati all'esecuzione di lavori, ovvero per la produzione di beni (art.214 TULD).
- Più in dettaglio, nell'ancor vigente TULD (testo unico della legge doganale Dpr 43/73), lo stesso articolo 214, per favorire il traffico internazionale, consente agli uffici doganali di autorizzare, in regime di temporanea esportazione, l'uscita nel territorio nazionale di una serie di beni, anche allo scopo proprio di essere utilizzati per l'esecuzione di lavori o per la produzione di beni.
- **L'articolo 72 dell'Allegato I** semplifica notevolmente la citata disposizione dell'articolo 214 TULD, consentendo espressamente agli uffici doganali di autorizzare il solo regime della temporanea esportazione di merce unionale **destinata a essere reimportata tale quale**, allo scopo di utilizzarla come campioni, per studio, per visionatura, per collaudo, per tentare vendita, per manifestazioni culturali, fieristiche, artistiche, sportive, tecniche, scientifiche, per turismo, per spettacoli, esclusi quelli cinematografici, per pascolo, per riproduzione, nonché per altre similari esigenze.
- Il regime può rimanere vincolato alla temporanea esportazione per il tempo necessario a raggiungere la finalità per cui sono state esportate e comunque per un periodo massimo di **36 mesi**, eventualmente prorogabile su richiesta motivata dall'interessato.

Riforma fiscale

Speciali agevolazioni per il traffico internazionale

ARTICOLO 72 DELL'ALLEGATO I Temporanea esportazione

1. Fatti salvi i vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea e dagli obblighi internazionali, il competente ufficio dell'Agenzia può autorizzare **l'esportazione temporanea di merce unionale, destinata a essere reimportata tal quale**, da utilizzare come campioni, per studio, per visionatura, per esperimento, per collaudo, per tentarne la vendita, per manifestazioni culturali, fieristiche, artistiche, sportive, tecniche, scientifiche, per turismo, per spettacoli, esclusi quelli cinematografici, per pascolo, per riproduzione nonché per altre simili esigenze.

2. Le merci di cui al comma 1 possono rimanere vincolate alla temporanea esportazione per il tempo necessario a raggiungere la finalità per cui sono state esportate e comunque **per un periodo massimo di trentasei mesi, eventualmente prorogabile su richiesta motivata dell'interessato**.

IMPATTI E RIFLESSIONI

Come si comprende dal testo dell'art.72 dell'Allegato I, il legislatore delegato ha volontariamente escluso alcune finalità per la cui poteva essere utilizzato il regime della temporanea esportazione

Questa esclusione, però, va letta in accordo con le regole previste dal CDU e delle relative disposizioni di attuazione. In particolare, **l'articolo 269 del CDU** prevede che le merci che devono uscire dal territorio doganale UE sono vincolate al regime dell'esportazione. Dunque, nelle regole unionali non è previsto un vero regime di temporanea esportazione se non nel caso in cui i beni debbano essere all'estero sottoposti a specifici trattamenti (ad esempio nel caso di **perfezionamento passivo**), ovvero abbiano un regime di circolazione temporanea.

Inoltre, **l'articolo 203 del CDU (merci in reintroduzione)**, ammette che merci unionali che sono state precedentemente esportate fuori dall'Unione, possono essere reintrodotte nel territorio doganale dell'Ue entro 3 anni dall'esportazione, senza pagamento di dazi all'importazione, a condizione che le stesse vengano reintrodotte nello stato in cui sono state esportate senza aver subito lavorazioni o trasformazioni.

Questo complesso di disposizioni dovrebbero portare a ammettere che un'impresa possa esportare i beni nel Paese terzo, ivi utilizzarli per l'esecuzione di lavori, per poi reintrodurli in franchigia in Italia senza pagamento del dazio.

Riforma fiscale

Speciali agevolazioni per il traffico internazionale

ARTICOLO 73 DELL'ALLEGATO I

Ammissione temporanea di veicoli in uso privato nell'ambito di convenzioni internazionali

1. Per **l'ammissione temporanea di veicoli, navi e aeromobili** si osservano le condizioni stabilite dalla normativa doganale unionale e dai trattati internazionali vigenti in materia.
2. Per la mancata osservanza delle condizioni di cui al comma 1, si applicano le disposizioni di cui al Titolo VI, Capi I e II.

IMPATTI E RIFLESSIONI

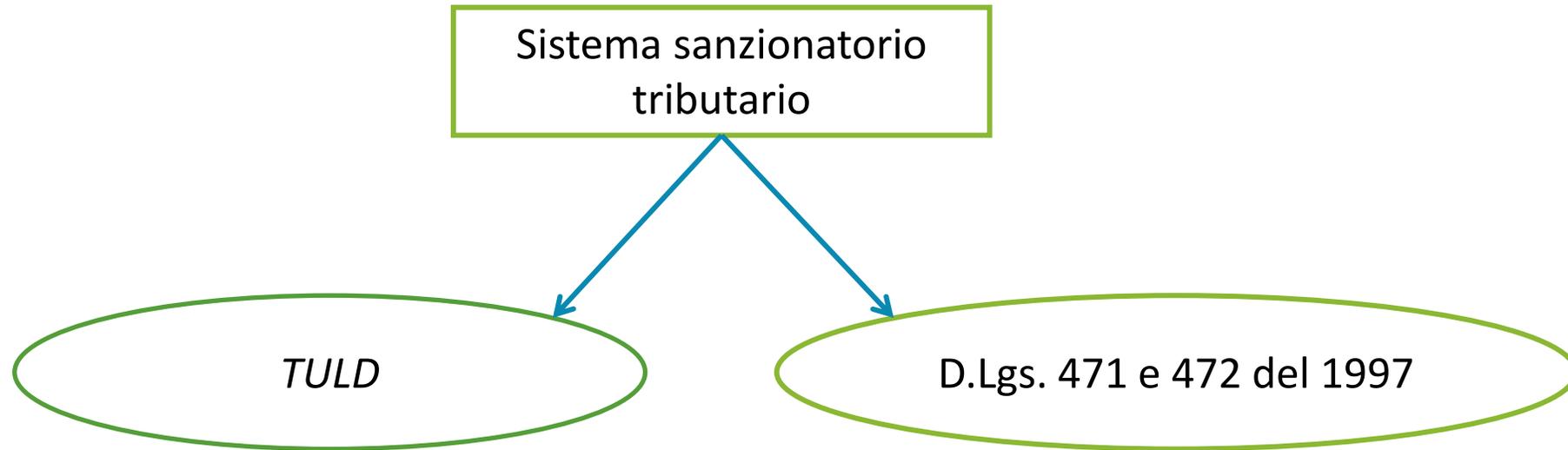
- Le norme nazionali complementari al Codice doganale, contenute nello schema di decreto delegato approvato in prima lettura dal Consiglio dei ministri, **eliminano il regime della temporanea importazione**, dapprima regolamentato dall'articolo 175 all'articolo 198.
- Inoltre, l'art. 73 dell'Allegato I riconosce il regime dell'ammissione temporanea per i soli veicoli, navi e aeromobili rimandando alle disposizione unionali. Infatti, il regime speciale dell'Ammissione temporanea (contenuto dell'uso particolare) viene normato nel CDU agli articoli da 250 a 253.

Titolo VI – Violazioni doganali

Sanzioni di natura penale e amministrativa

Sanzioni tributarie – doganali

FOCUS: come cambiano le sanzioni doganali rispetto al TULD



Sanzioni amministrative e penali

Amministrative

- **Art. 303 TULD:** Sanzione «base», applicabile nei casi in cui vi sia una differenza tra quanto dichiarato e quanto accertato da parte dell'ufficio.
 - Le sanzioni sono applicate in misura scalare.
 - Sono inoltre previste ipotesi di non punibilità, oltre che ipotesi in cui le sanzioni sono applicate in misura fissa.
 - L'errata dichiarazione deve dipendere da un comportamento caratterizzato da «colpa».
- **Artt. da 282 a 292 TULD:** quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è inferiore ad € 10.000
 - [si applica la depenalizzazione -prevista dall'art. 1 del D.Lgs. 8/2016]
 - Sanzione: non inferiore a 5.000 € né superiore a 50.000 €.
 - Il comportamento punito deve dipendere da un comportamento caratterizzato da «**dolo**»

Penali

In forza del **D.Lgs. 75/2020** attraverso il quale è stata recepita in Italia la «Direttiva PIF» (Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017), sono state apportate (Cfr. artt. 3 e 4 del Decreto) modifiche:

- Agli **artt. da 282 a 292 TULD:** se l'ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore ad € 10.000 la depenalizzazione - prevista dall'art. 1 del D.Lgs. 8/2016 non si applica - e la pena è quella della **multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti medesimi**.
- All'**art. 295 TULD:**
 - a) viene introdotta (comma d-bis) una circostanza aggravante speciale al reato di contrabbando per cui d-bis) quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore a € 100.000
la pena è quella della multa non minore di cinque e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti, cui si aggiunge la **reclusione da tre a cinque anni**.
 - b) viene sostituito l'ultimo comma per fare in modo che i reati menzionati siano puniti, oltre che con la multa prevista, anche con la **reclusione fino a tre anni** quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è di valore compreso tra € 50.000 ed € 100.000.

Capo I – Sanzioni di natura penale

Riforma fiscale

Capo I – Sanzioni di natura penale

Allegato I dello schema di decreto legislativo

ART. 78

(Contrabbando per omessa dichiarazione)

1. È punito con la multa dal 100 al 200 per cento dei diritti di confine dovuti, chiunque, omettendo di presentare la dichiarazione doganale:

- a) introduce, fa circolare nel territorio doganale ovvero sottrae alla vigilanza doganale, in qualunque modo e a qualunque titolo, merci non unionali;
- b) fa uscire a qualunque titolo dal territorio doganale merci unionali.

2. La sanzione di cui al comma 1 si applica a colui che detiene merci non unionali, quando ricorrono le circostanze previste nell'articolo 19, comma 2.

La legge delega fiscale, art. 20, comma 3, lett. b)

il riordino della disciplina sanzionatoria contenuta nel **titolo VII, capo I**, del predetto testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973 in **materia di contrabbando** di prodotti diversi dai tabacchi lavorati, in relazione alle merci introdotte nel territorio della Repubblica italiana nei casi previsti dall'articolo 79 del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, o in uscita dal medesimo territorio, nei casi previsti dall'articolo 82 del medesimo regolamento (UE), prevedendo:

- 1) la **razionalizzazione delle fattispecie penali**;
- 2) la **revisione delle sanzioni di natura amministrativa** per adeguarle ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasività stabiliti dall'articolo 42 del citato regolamento (UE) n. 952/2013, anche in conformità alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea;
- 3) la razionalizzazione delle disposizioni sulla **custodia delle cose sequestrate**, sulla distruzione delle **cose sequestrate o confiscate** e sulla **vendita delle cose confiscate**;

ART. 79

(Contrabbando per dichiarazione infedele)

1. Chiunque dichiara qualità, quantità, origine e valore delle merci nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti in modo non corrispondente all'accertato è punito con la multa dal 100 al 200 per cento dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione.

In materia di contrabbando, la riforma supera le molteplici fattispecie prevedendo due macro-fattispecie: contrabbando per omessa dichiarazione e contrabbando per dichiarazione infedele alle quali si applica una sanzione che varia dal 100 al 200% dell'importo contestato.

Riforma fiscale

Capo I – Sanzioni di natura penale

Allegato I

dello schema di decreto legislativo

ART. 87

(Equiparazione del delitto tentato a quello consumato)

1. Agli effetti della pena, per tutti i delitti di cui al presente Capo il **reato tentato è equiparato a quello consumato.**

ART. 88

(Circostanze aggravanti del contrabbando)

1. Per i delitti previsti negli articoli da 78 a 83, è punito con la **multa aumentata fino alla metà** chiunque, per commettere il contrabbando, adopera mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato.

2. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la **reclusione da tre a cinque anni**:

a) quando nel commettere il reato, o immediatamente dopo nella zona di vigilanza, l'autore è sorpreso a mano armata;

b) quando nel commettere il reato, o immediatamente dopo nella zona di vigilanza, tre o più persone autrici di contrabbando sono sorprese insieme riunite e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia;

c) quando il fatto è connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione;

d) quando l'autore è un associato per commettere delitti di contrabbando e il delitto commesso sia tra quelli per cui l'associazione è stata costituita;

e) quando l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è superiore a centomila euro.

3. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la **reclusione fino a tre anni** quando l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è maggiore di euro cinquantamila e non superiore a euro centomila.



ART. 89

(Recidiva del contrabbando)

1. Colui che, dopo essere stato condannato in via definitiva per delitto di contrabbando, commette un altro delitto di contrabbando per il quale la legge stabilisce la sola multa, è punito, oltre che con la pena della multa, con la reclusione fino a un anno.

2. Se il recidivo in un delitto di contrabbando commette un altro delitto di contrabbando per il quale la legge stabilisce la sola multa, la pena della reclusione di cui al comma 1 è aumentata dalla metà a due terzi.

3. Quando non ricorrono le circostanze previste nel presente articolo, la recidiva nel contrabbando è regolata dal codice penale.



Oltre alla multa, nei casi più gravi è prevista, anche la pena della reclusione da tre a cinque anni

Riforma fiscale

Capo I – Sanzioni di natura penale

Allegato I

dello schema di decreto legislativo

ART. 94

(Delle misure di sicurezza patrimoniali. Confisca)

1. Nei casi di contrabbando è sempre ordinata la **confisca delle cose che servono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto. Quando non è possibile procedere alla confisca delle cose** di cui al primo periodo è **ordinata la confisca di somme di denaro**, beni e altre utilità per un **valore equivalente**, di cui il condannato ha la disponibilità, anche per interposta persona.
2. Sono in ogni caso soggetti a confisca i mezzi di trasporto a chiunque appartenenti che risultino adattati allo stivaggio fraudolento di merci ovvero contengano accorgimenti idonei a maggiorarne la capacità di carico o l'autonomia in difformità delle caratteristiche costruttive omologate o che siano impiegati in violazione alle norme concernenti la circolazione o la navigazione e la sicurezza in mare.
3. Si applicano le disposizioni dell'articolo 240 del codice penale se si tratta di mezzo di trasporto appartenente a persona estranea al reato qualora questa dimostri di non averne potuto prevedere l'illecito impiego, anche occasionale, e di non essere incorsa in un difetto di vigilanza.
4. Le disposizioni del presente articolo si osservano anche nel caso di applicazione della pena su richiesta a norma del titolo II del libro VI del codice di procedura penale.
5. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per taluno dei delitti previsti dall'articolo 88, comma 2, si applica l'articolo 240-bis del codice penale.

Riforma fiscale

Capo I – Sanzioni di natura penale

Allegato I

dello schema di decreto legislativo

ART. 112

(Estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola multa)

1. Per i **delitti di contrabbando** punibili con la sola pena della **multa**, l'autore della violazione può effettuare il pagamento, oltre che del tributo eventualmente dovuto, di una **somma determinata dall'Agenzia** in misura non inferiore al 100 % e non superiore al 200 % dei diritti previsti per la violazione commessa.
2. Il pagamento della predetta somma e del tributo **estingue il reato**.
3. **L'estinzione del reato non impedisce l'applicazione della confisca**, la quale è disposta con provvedimento dell'Agenzia.

ART. 113

(Oblazione in materia contravvenzionale)

1. L'oblazione, ai sensi dell'articolo 13 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, è ammessa anche per le contravvenzioni, il cui massimo non supera euro 50. In questi casi l'Agenzia può, quando ricorrano particolari circostanze, determinare la somma da pagare per l'estinzione del reato anche in misura inferiore al sesto del massimo dell'ammenda stabilita dalla legge, oltre al tributo. Sulla domanda di oblazione ai sensi dell'art. 14 della citata legge n. 4 del 1929, è competente l'Agenzia qualunque sia la misura dell'ammenda, osservate, nel resto, le disposizioni della predetta legge n. 4 del 1929.

Il reato può essere estinto con l'oblazione

Riforma fiscale

Capo I – Sanzioni di natura penale

Art.	Fattispecie	Sanzione
Art. 78	Introduzione, circolazione o sottrazione alla vigilanza doganale di merci non unionali	Multa dal 100% al 200% dei diritti di confine dovuti
Art. 78	Uscita dal territorio doganale di merci unionali	Multa dal 100% al 200% dei diritti di confine dovuti
Art. 79	Dichiarazione di qualità, quantità, origine e valore delle merci nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti in modo non corrispondente all'accertato (dichiarazione infedele)	Multa dal 100% al 200% per cento dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione
Art. 80	Contrabbando nel movimento delle merci marittimo, aereo e nei laghi di confine da parte del comandante di aeromobili o del capitano di navi	Multa dal 100% al 200% dei diritti di confine dovuti
Art. 81	Contrabbando per attribuzione a merci non unionali, importate in franchigia o con riduzione dei diritti, di una destinazione diversa da quella prevista	Multa dal 100% al 200% dei diritti di confine dovuti
Art. 83	Contrabbando mediante uso di mezzi fraudolenti per ottenere l'indebita riduzione di diritti	Multa dal 100% al 200% dei diritti indebitamente riscossi
Art. 82	Contrabbando nell'esportazione temporanea e nei regimi di uso particolare e di perfezionamento	Multa dal 100% al 200% dei diritti di confine dovuti
Art. 88, c.1	Contrabbando mediante uso di mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato	Multa aumentata fino alla metà
Art. 88, c. 3	Contrabbando mediante uso di mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato e ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è maggiore di euro 50.000 e non superiore a euro 100.000	Multa + reclusione fino a tre anni
Art. 84, c. 1	Contrabbando di tabacco lavorato (superiore a 15 kg convenzionali)	Reclusione da 2 a 5 anni
Art. 84, c. 2	Contrabbando di tabacco lavorato (fino a 15 kg convenzionali)	Sanzione amministrativa

Capo II – Sanzioni di natura amministrativa

Riforma fiscale

Capo II – Sanzioni di natura amministrativa

Allegato I

Art. 96 **dello schema di decreto legislativo**

(Sanzioni amministrative)

1. È punito con la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dei diritti di confine dovuti, e comunque in misura non inferiore a euro 2.000, e, per le violazioni di cui all'art. 79, in misura non inferiore a euro 1.000, chiunque commette le violazioni di cui agli articoli da 78 a 83, salvo che, alternativamente:

a) ricorra una delle circostanze aggravanti di cui all'articolo 88, comma 2, lettere da a) a d);

b) l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti, distintamente considerati, ovvero dei diritti di confine indebitamente richiesti in restituzione, sia superiore a euro 10.000.

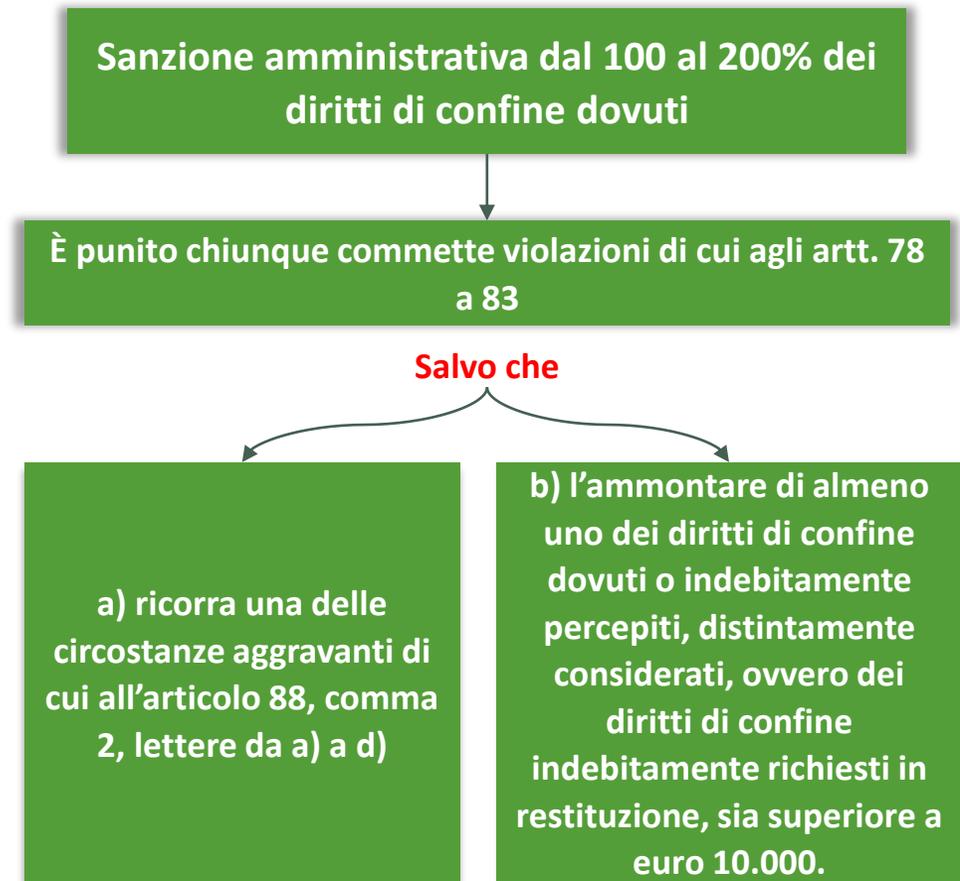
2. La sanzione di cui al comma 1 è ridotta di un terzo quando i maggiori diritti di confine dovuti sono inferiori al tre per cento di quelli dichiarati.

3. Fermo quanto previsto al comma 4, la sanzione di cui al comma 1 non si applica se l'ammontare dei diritti di confine complessivamente dichiarati è pari o superiore a quelli complessivamente accertati.

4. Quando nella dichiarazione non sono indicati in maniera esatta e completa tutti gli elementi prescritti per il compimento dei controlli e l'ammontare dei diritti di confine complessivamente dichiarati è pari o superiore a quelli complessivamente accertati, in luogo della sanzione di cui al comma 1 si applica la sanzione nella misura da euro 150 a euro 1.000; in presenza di più articoli, tale sanzione si applica una sola volta.

Legge delega, art. 20, comma 3, lett. c)

il riordino e la revisione della disciplina sanzionatoria contenuta nel titolo VII, capo II, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, prevedendo, in caso di revisione, l'introduzione di soglie di punibilità, di sanzioni minime oppure di sanzioni determinate in misura proporzionale all'ammontare del tributo evaso, in relazione alla gravità della condotta;



Riforma fiscale

Capo II – Sanzioni di natura amministrativa

Allegato I

dello schema di decreto legislativo

Art. 96

(Sanzioni amministrative)

7. Nei casi di cui al comma 1, ad eccezione della fattispecie di cui all'articolo 82, è **sempre ordinata la confisca amministrativa** delle merci oggetto dell'illecito. Il relativo provvedimento è adottato dall'Ufficio dell'Agenzia territorialmente competente in relazione al luogo in cui la violazione è stata accertata.

8. La confisca di cui al comma 7 riguarda anche i mezzi di trasporto utilizzati per commettere la violazione che risultino adattati allo stivaggio fraudolento di merci ovvero contengano accorgimenti idonei a maggiorarne la capacità di carico o l'autonomia in difformità delle caratteristiche costruttive omologate.

9. I commi 7 e 8 non si applicano, oltre che nei casi di cui al comma 14, per la violazione di cui al comma 1 relativa alla fattispecie di cui all'articolo 79 ove ricorra una delle seguenti condizioni:

a) quando, pur essendo errati uno o più degli elementi indicati in dichiarazione, gli stessi elementi sono comunque immediatamente desumibili dai documenti di accompagnamento prescritti dalla normativa doganale unionale;

b) quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;

c) quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascun singolo dichiarato;

d) quando le merci non siano occultate, nascoste nei bagagli, nei colli, nelle suppellettili, o fra merci di altro genere o nei mezzi di trasporto e siano rese disponibili in maniera evidente ai fini della verifica;

e) quando le violazioni rientrano nei casi di cui ai commi 2, 3, 4 e 5.

Riforma fiscale

Capo II – Sanzioni di natura amministrativa

Allegato I

Art. 96

(Sanzioni amministrative)

dello schema di decreto legislativo

14. Nell'ipotesi di cui all'articolo 79, quando **l'autorità giudiziaria non ravvisa una condotta dolosa, l'autore è punito**, a titolo di colpa, con la **sanzione amministrativa dall'80 per cento al 150 per cento dei diritti di confine dovuti** e comunque in misura **non inferiore a euro 500**. In tale ipotesi, si applicano, altresì, i commi 2, 3 e 4.

Vaglio preventivo da parte dell'autorità giudiziaria tra violazione penale e amministrativa: la valutazione dell'elemento soggettivo non sarà più operata direttamente dall'autorità doganale, ma dovrà essere l'autorità giudiziaria a decretare se la fattispecie ha rilevanza penale. Vi sarà l'obbligo, per l'autorità doganale, di trasmettere la notizia di reato all'autorità giudiziaria in tutti i casi in cui ricorrono i presupposti del contrabbando aggravato o quando l'ammontare dei diritti di confine accertati sia superiore a 10.000 euro.

Riforma fiscale

Capo II – Sanzioni di natura amministrativa

Allegato I dello schema di decreto legislativo

Contrabbando per infedele dichiarazione
Art. 79

Se il giudice non ravvisa una condotta dolosa

La violazione non ha rilevanza penale

Applicazione della sanzione amministrativa dall'80 al 150 % dei diritti di confine dovuti e comunque non inferiore a Euro 500

La derubricazione a sanzione amministrativa comporta la **non applicazione della confisca** (prevista invece come obbligatoria nel caso del contrabbando)

Inferiore rispetto alla sanzione amministrativa base di cui all'art. 96, comma 1

Oblazione prevista dall'art. 112: i delitti di contrabbando punibili con la sola multa possono essere estinti con il pagamento, oltre che del tributo eventualmente dovuto, di una somma determinata dall'Agenzia in misura non inferiore al 100 % e non superiore al 200 % dei diritti previsti per la violazione commessa ma, **l'estinzione del reato non impedisce l'applicazione della confisca, la quale è disposta con provvedimento dell'Agenzia**

Grazie per l'attenzione

Question time



Pier Paolo Ghetti

Partner | Head of Global Trade Advisory Italy
Studio Tributario e Societario Deloitte STP SRL SB
+39 344 0976125
pghetti@sts.deloitte.it



Enrico Quinto Calcagnile

Avvocato | Director | Global Trade Advisory
Studio Tributario e Societario Deloitte STP SRL SB
+39 349 9210503
ecalcagnile@sts.deloitte.it