

IL NUOVO CODICE DOGANALE ITALIANO

Avv. Lorenzo Ugolini
LCA Studio Legale

24 aprile 2026



L'ORIGINE DOGANALE DELLA MERCE

IL CONCETTO DI ORIGINE

L'origine è la
nazionalità
economica delle
merci in commercio

ORIGINE VS.
PROVENIENZA

ORIGINE NON
PREFERENZIALE
(Made in)

ORIGINE
PREFERENZIALE

IL CONCETTO DI ORIGINE

Ogni prodotto ha necessariamente
un'origine non preferenziale

Non tutti i prodotti hanno
necessariamente un'origine preferenziale

Origine preferenziale e origine non
preferenziale potrebbero non
coincidere

L'ORIGINE NON PREFERENZIALE (made in)

L'ORIGINE NON PREFERENZIALE

L'individuazione dell'esatta origine geografica della merce è indispensabile dal punto di vista doganale in quanto necessaria:

- per l'applicazione delle misure di politica commerciale (dazi antidumping e compensativi, misure di salvaguardia, restrizioni quantitative/contingenti) che colpiscono solo le merci originarie di alcuni paesi
- per l'apposizione dell'etichettatura di origine

L'origine non preferenziale trova la propria disciplina negli articoli da 59 a 62 del Regolamento Ue 952 del 2013 (Codice doganale dell'Unione, di seguito CDU); negli articoli da 31 a 36 del Regolamento delegato 2446 del 2015 (di seguito RD); negli articoli da 57 a 59 del Regolamento di esecuzione 2447 del 2015 (di seguito RE)

COME UN PRODOTTO ACQUISISCE L'ORIGINE NON PREFERENZIALE?

La normativa unionale individua le condizioni in presenza delle quali è possibile attribuire a un prodotto l'origine non preferenziale e, conseguentemente, il Made In.

- Possono verificarsi, in particolare, due situazioni:
 - **un solo paese** è coinvolto nella fabbricazione del prodotto;
 - **due o più paesi** sono coinvolti nella fabbricazione del prodotto

UN SOLO PAESE È COINVOLTO NELLA FABBRICAZIONE DEL PRODOTTO

L'art. 60, par. 1, CDU prevede che “le **merci interamente ottenute** in un unico paese o territorio sono considerate originarie di tale paese o territorio”.

L'art. 31 RD specifica la nozione di “merci interamente ottenute” fornendo un elenco esaustivo di merci che devono considerarsi interamente ottenute in un unico paese o territorio:

- a) i prodotti minerali estratti in tale paese o territorio;
- b) i prodotti del regno vegetale ivi raccolti;
- c) gli animali vivi, ivi nati e allevati;
- d) i prodotti provenienti da animali vivi ivi allevati;
- e) i prodotti della caccia e della pesca ivi praticate.

UN SOLO PAESE È COINVOLTO NELLA FABBRICAZIONE DEL PRODOTTO (segue)

- f) i prodotti della pesca marittima e altri prodotti estratti dal mare fuori delle acque territoriali di un paese da navi registrate nel paese o territorio interessato e battenti bandiera di tale paese o territorio;
- g) le merci ottenute o prodotte a bordo di navi-officina utilizzando prodotti di cui alla lettera f), originari di tale paese o territorio, sempreché tali navi-officina siano immatricolate in detto paese e ne battano la bandiera;
- h) i prodotti estratti dal suolo o dal sottosuolo marino situato al di fuori delle acque territoriali, sempreché tale paese o territorio eserciti diritti esclusivi per lo sfruttamento di tale suolo o sottosuolo;
- i) i cascami e gli avanzi risultanti da operazioni manifatturiere e gli articoli fuori uso, sempreché siano stati ivi raccolti e possano servire unicamente al recupero di materie prime;
- j) le merci ivi ottenute esclusivamente a partire dai prodotti di cui alle lettere da a) a i).

DUE O PIÙ PAESI SONO COINVOLTI NELLA FABBRICAZIONE DEL PRODOTTO

- L'art. 60, par. 2, del CDU, prevede che "le merci alla cui produzione hanno contribuito due o più paesi sono considerate originarie del paese in cui hanno subito l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata ed effettuata presso imprese attrezzate, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo o abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione"
- In applicazione di tale regola, l'all. 22-01 RD specifica i criteri per l'attribuzione dell'origine non preferenziale per particolari tipologie di prodotti, in base ai capitoli e alle voci doganali

Si considera che le merci di cui all'all. 22-01 abbiano subito l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, che ha come risultato la fabbricazione di un prodotto nuovo o che rappresenta una fase importante della fabbricazione, nel paese o territorio in cui le norme contenute in tale allegato sono soddisfatte o che è identificato da tali norme (art. 32 RD)

TRASFORMAZIONE SOSTANZIALE

- Regola del cambiamento della voce tariffaria – Change Tariff Heading (CTH);
- Elenco di **lavorazioni idonee** ad attribuire l'origine;
- Criterio del **valore aggiunto**;



Per verificare le specifiche regole di attribuzione dell'origine occorre consultare l'all. 22-01 RD (REG. UE 2446/2015)



Per le merci non elencate nell'allegato, ferma restando l'applicazione delle disposizioni di carattere generale dettate dall'art. 60 del CDU, è possibile avvalersi delle regole di lista consultabili sul sito della Commissione europea

OPERAZIONI «MINIME», OSSIA INSUFFICIENTI AD ATTRIBUIRE L'ORIGINE (ART. 34 RD)

- a) le manipolazioni destinate ad assicurare la conservazione in buone condizioni dei prodotti durante il loro trasporto e magazzinaggio (ventilazione, spanditura, essiccazione, rimozione di parti avariate e operazioni analoghe) o operazioni volte a facilitare la spedizione o il trasporto;
- b) le semplici operazioni di spolveratura, vagliatura o cernita, selezione, classificazione, assortimento, lavatura, riduzione in pezzi;
- c) i cambiamenti d'imballaggio e le divisioni e riunioni di partite, le semplici operazioni di riempimento di bottiglie, lattine, boccette, borse, casse o scatole, o di fissaggio a supporti di cartone o tavolette e ogni altra semplice operazione di condizionamento;
- d) la presentazione delle merci in serie o insiemi o la loro messa in vendita;
- e) l'apposizione sui prodotti e sul loro imballaggio di marchi, etichette o altri segni distintivi;
- f) la semplice riunione di parti di prodotti allo scopo di formare un prodotto completo;
- g) lo smontaggio o il cambiamento di uso;
- h) il cumulo di due o più operazioni tra quelle di cui alle lettere da a) a g)

CASI PRATICI

REGOLA DELL'ALL. 22-01 RD

Codice SA 2012	Designazione delle merci	Regole primarie
6101	Cappotti, giacconi, mantelli, giacche a vento (anorak), giubbotti e simili, a maglia, per uomo o ragazzo, esclusi i manufatti della voce 6103	Come specificato per le voci separate
ex 6101 (a)	- ottenuti riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6101 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati
6102	Cappotti, giacconi, mantelli, giacche a vento (anorak), giubbotti e simili, a maglia, per donna o ragazza, esclusi i manufatti della voce 6104	Come specificato per le voci separate
ex 6102 (a)	- ottenuti riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6102 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati
6103	Vestiti o completi, insieme, giacche, pantaloni, tute con bretelle (salopettes), pantaloni che scendono sino al ginocchio incluso e «shorts» (diversi da quelli da bagno), a maglia, per uomo o ragazzo	Come specificato per le voci separate
ex 6103 (a)	- ottenuti riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6103 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati
6104	Abiti a giacca (tailleurs), insieme, giacche, abiti interi, gonne, gonne-pantaloni, pantaloni, tute con bretelle (salopettes), pantaloni che scendono sino al ginocchio incluso e «shorts» (diversi da quelli da bagno), a maglia per donna o ragazza	Come specificato per le voci separate
ex 6104 (a)	- ottenuti riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6104 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati
6105	Camicie e camicette, a maglia, per uomo o ragazzo	Come specificato per le voci separate
ex 6105 (a)	- ottenute riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6105 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati
6106	Camicette, bluse e bluse-camicette, a maglia, per donna o ragazza	Come specificato per le voci separate
ex 6106 (a)	- ottenute riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6106 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati

Le Note introduttive all'All. 22-01 chiariscono che per «**confezione completa**» si intendono “tutte le operazioni che devono essere effettuate successivamente al taglio dei tessuti o alla modellatura delle stoffe a maglia. Tuttavia, il fatto che una o più lavorazioni di rifinitura non siano state effettuate non implica che la confezione debba considerarsi incompleta”

v.d. 6109; 6110; 6111;

REGOLA DELL'ALL. 22-01 RD

6109	T-shirts e canottiere (magliette), a maglia	Come specificato per le voci separate
ex 6109 (a)	- ottenute riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6109 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati
6110	Maglioni (golf), pullover, cardigan, gilè e manufatti simili, comprese le magliette a collo alto, a maglia	Come specificato per le voci separate
ex 6110 (a)	- ottenuti riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6110 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati
6111	Indumenti ed accessori di abbigliamento, a maglia, per bambini piccoli (bébés)	Come specificato per le voci separate
ex 6111 (a)	- ottenuti riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6111 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati

v.d. 6114; 6116; 6117

REGOLA DELL'ALL. 22-01 RD

6114	Altri indumenti, a maglia	Come specificato per le voci separate
ex 6114 (a)	- ottenuti riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6114 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati

6116	Guanti, mezzoganti e muffole, a maglia	Come specificato per le voci separate
ex 6116 (a)	- ottenuti riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6116 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati
6117	Altri accessori di abbigliamento confezionati, a maglia; parti di indumenti o di accessori di abbigliamento, a maglia	Come specificato per le voci separate
ex 6117 (a)	- ottenuti riunendo, mediante cucitura o in altro modo, due o più parti di stoffa a maglia, tagliate o realizzate direttamente nella forma voluta	Confezione completa
ex 6117 (b)	- altro	Fabbricazione a partire da filati

REGOLA RESIDUALE DI CAPITOLO: se il paese di origine non può essere stabilito applicando le regole primarie (ossia quelle specificamente indicate) il Paese di origine delle merci è quello in cui ha origine la maggior parte dei materiali, come stabilito in base al valore dei materiali

v.d. 5806

REGOLA DELL'ALL. 22-01 RD

5806	Nastri, galloni e simili, diversi dai manufatti della voce 5807 ; nastri senza trama, di fili o di fibre parallelizzati ed incollati (bolducs)	Come specificato per le voci separate
ex 5806 (a)	- stampati o tinti (anche in bianco)	Fabbricazione a partire da filati oppure Stampa o tintura di tessuti, feltri o stoffe non tessute, grezzi o precandeggiati, accompagnata da operazioni di preparazione o rifinitura
ex 5806 (b)	- -impregnati, spalmati o ricoperti	Fabbricazione a partire da tessuti, feltri o stoffe non tessute, grezzi
ex 5806 (c)	- altro	Fabbricazione a partire da filati

REGOLA RESIDUALE DI CAPITOLO: se il paese di origine non può essere stabilito applicando le regole primarie (ossia quelle specificamente indicate) il Paese di origine delle merci è quello in cui ha origine la maggior parte dei materiali, come stabilito in base al valore dei materiali

LA PROVA DELL'ORIGINE NON PREFERENZIALE

- L'origine non preferenziale è un **elemento obbligatorio** della dichiarazione di immissione in libera pratica
- Il dichiarante è responsabile della corretta determinazione dell'origine e deve essere in possesso delle prove a sostegno, che possono essere richieste dalle Autorità doganali
- Principio di **LIBERA PROVA**
- **Certificato di origine non preferenziale** rilasciato dalla Camera di Commercio

I CERTIFICATI DI ORIGINE NON PREFERENZIALE

- I certificati d'origine sono atti pubblici amministrativi (certificazioni in senso improprio) che attestano un accertamento svolto dalla Pubblica Amministrazione
- non sono documenti rappresentativi della merce pertanto non sono accompagnatori e non provano con certezza l'esportazione stessa
- provano SOLO l'origine delle merci
- sono destinati principalmente ai rapporti tra l'Unione Europea ed i Paesi Terzi; dal 1° gennaio 2022 possono essere rilasciati anche per altri Paesi europei e per l'Italia;
- in linea di principio hanno una durata illimitata a condizione che i dati e le condizioni della merce/imballo rimangano inalterate

PROVA DELL'ORIGINE DICHIARATA

ITALIA

- Per merce di origine Italia, occorre presentare una dichiarazione in cui è specificata la ragione sociale del produttore e il relativo indirizzo dello stabilimento produttivo (non la sede legale);
- Il nominativo dichiarato dovrà svolgere attività produttiva e la stessa dovrà risultare nel Registro delle Imprese;
- Per «attività» non si intende l'oggetto sociale, ma l'attività dichiarata;
- Se presenti, documenti di origine non preferenziale (Italia su Italia)



PROVA DELL'ORIGINE DICHIARATA

UNIONE EUROPEA

- È necessario allegare la documentazione a comprova dell'origine:
 - Certificato di origine
 - Certificazioni di qualità/sanitarie rilasciate da ente autorizzato
 - Etichettature «Made in» + dichiarazione sostitutiva
 - Visure estere
- A supporto potranno essere presentate:
 - fatture di acquisto;
 - buoni di consegna;
 - altri documenti rilasciati dai produttori.



PROVA DELL'ORIGINE DICHIARATA

EXTRA UNIONE EUROPEA

I documenti considerati idonei a comprovare l'origine sono:

- certificato di origine «non preferenziale» emesso dalle autorità competenti straniere;
- polizze di carico o lettere di vettura dalle quali risulti il Paese d'origine delle merci;
- bollette doganali d'importazione;
- certificati sanitari/conformità/qualità dai quali risulti il Paese d'origine delle merci;
- etichettatura «Made in» + dichiarazione sostitutiva.



L'ETICHETTATURA DI ORIGINE E IL MADE IN

ETICHETTATURA DI ORIGINE

- Dalla corretta individuazione dell'origine non preferenziale dipende la possibilità di etichettare i prodotti apponendo il c.d. marchio di origine o "Made in".
- Tale marchio non ha nessuna rilevanza tributaria, ma ha un effetto sensibile nella fase di commercializzazione, poiché, agendo sulla qualità percepita del prodotto, può arrivare ad orientare le scelte di acquisto dei consumatori.
- La normativa previene e sanziona, con apposite norme, l'apposizione di marcature di origine false o ingannevoli sui prodotti

LA TUTELA DEL MADE IN

A livello internazionale, la tutela del Made in, intesa come protezione dell'eccellenza nazionale in determinati settori, è apprestata dall'Accordo di Madrid 14 aprile 1891, che prevede il sequestro di qualsiasi prodotto che rechi una falsa o ingannevole indicazione di origine, mediante l'individuazione, quale luogo di produzione, di uno dei Paesi che hanno ratificato l'Accordo (ad esempio, Made in Germany o Made in Morocco).

La violazione dell'Accordo di Madrid comporta la contestazione del reato di cui all'art. 517 del codice penale (Vendita di prodotti industriali con segni mendaci), che prevede la reclusione fino a 2 anni e la multa fino a 20.000 euro.

LA TUTELA DEL MADE IN ITALY

A livello nazionale, la tutela del Made in Italy è approntata da:

- Art. 4, da comma 49 a 49 quater, l. 24 dicembre 2003, n. 350 (Finanziaria 2004);
- Art. 16, d.l. 25 settembre 2009, n. 135, convertito in l. 20 novembre 2009, n. 166 (tutela dei prodotti Full Made in Italy)



FALSA O FALLACE INDICAZIONE D'ORIGINE

Art. 4, comma 49, l. 350 del 2003

L'importazione e l'esportazione a fini di commercializzazione ovvero la commercializzazione o la commissione di atti diretti in modo non equivoco alla commercializzazione di prodotti recanti false o fallaci indicazioni di provenienza o di origine costituisce reato ed è punita ai sensi dell'articolo 517 del codice penale

Costituisce **falsa indicazione** la stampigliatura «Made in Italy» su prodotti e merci non originari dall'Italia ai sensi della normativa europea sull'origine; costituisce **fallace indicazione**, anche qualora sia indicata l'origine e la provenienza estera dei prodotti o delle merci, l'uso di segni, figure, o quant'altro possa indurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce sia di origine italiana incluso l'uso fallace o fuorviante di marchi aziendali ai sensi della disciplina sulle pratiche commerciali ingannevoli, fatto salvo quanto previsto dal comma 49 bis

Le fattispecie sono commesse sin dalla presentazione dei prodotti o delle merci in dogana per l'immissione in consumo o in libera pratica e sino alla vendita al dettaglio

La fallace indicazione delle merci può essere sanata sul piano amministrativo con l'asportazione a cura ed a spese del contravventore dei segni o delle figure o di quant'altro induca a ritenere che si tratti di un prodotto di origine italiana. La falsa indicazione sull'origine o sulla provenienza di prodotti o merci può essere sanata sul piano amministrativo attraverso l'esatta indicazione dell'origine o l'asportazione della stampigliatura «made in Italy»

MADE IN ITALY E PRODOTTI INTERAMENTE ITALIANI

ART. 16, D.L. 25 SETTEMBRE 2009, N. 135

Il legislatore, con l'art. 16 del d.l. 135 del 2009, ha introdotto una nuova definizione di "prodotto interamente italiano", ossia un bene classificabile come Made in Italy ai sensi della normativa vigente e per il quale il disegno, la progettazione, la lavorazione e il confezionamento sono compiuti in Italia



Affinché un prodotto sia etichettabile come 100% Made in Italy devono, quindi, essere soddisfatte le regole europee sull'origine non preferenziale e, in aggiunta, la norma nazionale che impone che le quattro fasi elencate siano svolte tutte nel territorio italiano. In caso di violazione, qualora sia apposta un'etichetta del tipo "100% Made in Italy", "100% Italia", "tutto italiano" o "full Made in Italy", per contrassegnare prodotti non interamente disegnati, progettati, lavorati e confezionati nel nostro Paese, la fattispecie integra un'ipotesi aggravata di falsa indicazione dell'origine, punibile con le pene previste dall'art. 517 c.p., aumentate di un terzo

FALLACE INDICAZIONE ATTRAVERSO L'USO DEL MARCHIO AZIENDALE

Art. 4, comma 49 *bis*, l. 350 del 2003

Costituisce fallace indicazione l'uso del marchio, da parte del titolare o del licenziatario, con modalità tali da indurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce sia di origine italiana ai sensi della normativa europea sull'origine, senza che gli stessi siano accompagnati da indicazioni precise ed evidenti sull'origine o provenienza estera o comunque sufficienti ad evitare qualsiasi fraintendimento del consumatore sull'effettiva origine del prodotto, ovvero senza essere accompagnati da attestazione, resa da parte del titolare o del licenziatario del marchio, circa le informazioni che, a sua cura, verranno rese in fase di commercializzazione sulla effettiva origine estera del prodotto. Il contravventore è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 ad euro 250.000

INDICAZIONI DI ORIGINE IDONEE

La più semplice ed esplicita è l'indicazione del Paese di origine del prodotto (individuato in applicazione delle regole di origine non preferenziale), internazionalmente accettata in lingua inglese quale etichettatura di origine delle merci:

Made in: Paese di origine

In alternativa all'indicazione del Made in, l'Agenzia delle dogane, con circolare 155971 del 2009, ha chiarito che è possibile apporre sul prodotto una delle seguenti diciture:

- Prodotto fabbricato in ...;
- Prodotto fabbricato in Paesi extra Ue;
- Prodotto di provenienza extra Ue;
- Prodotto importato da Paesi extra Ue;
- Prodotto non fabbricato in Italia.

L'Agenzia ha inoltre specificato che continua a essere accettata anche la dicitura, già prevista dalla nota prot. 2704 del 9 agosto 2005:

Importato da: [nome e sede dell'impresa]

UN PO' DI ESEMPI...



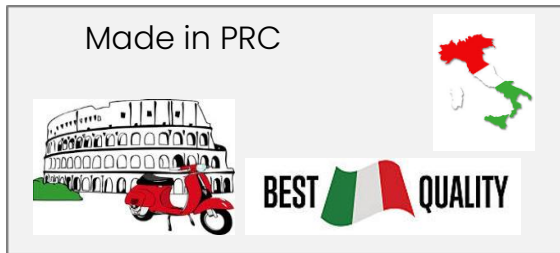
FALSA INDICAZIONE DI ORIGINE (art. 4, c. 49)

Reato punito ex art. 517 c.p. (reclusione fino a 2 anni, multa fino a 20.000 euro)



FALSA INDICAZIONE DI ORIGINE (art. 16, d.l. 135 del 2009)

Reato punito con le pene dell'art. 517 c.p., aumentate di un terzo



FALLACE INDICAZIONE DI ORIGINE (art. 4, c. 49)

Reato punito ex art. 517 c.p.



TIZIO SPA, via Verdi, Genova



FALLACE INDICAZIONE DI ORIGINE (art. 4, c. 49)

Reato punito ex art. 517 c.p.



TIZIO SPA, via Verdi,
Genova

FALLACE INDICAZIONE DI ORIGINE (art. 4, c. 49 bis)
Illecito amministrativo punito con la sanzione da
euro 10.000 a euro 250.000



TIZIO SPA, via Verdi, Genova
Prodotto fabbricato in PRC
Made in PRC
Prodotto di provenienza extra
Ue



Prodotto importato da:
TIZIO SPA, via Verdi, Genova



IVO: *RULING* UNIONALE IN MATERIA DI ORIGINE

L'operatore che non sia in grado di stabilire l'esatta origine di un prodotto può richiedere all'Autorità doganale di adottare un'informazioni vincolante in materia di origine (IVO).

Le IVO sono previste e disciplinate dal Reg. UE n. 952/2013 (CDU), dal Reg. delegato UE n. 2446/2015 (RD), dal Reg. delegato transitorio UE n. 341/2016 (RDT), dal Reg. di esecuzione UE n. 2447/2015 (RE) e dalle Linee guida unionali sulla gestione del sistema delle IVO, emanate dalla Commissione UE in data 1° luglio 2017.

Sono decisioni amministrative di rilievo comunitario sull'applicazione della normativa doganale, per mezzo delle quali, su richiesta degli operatori economici interessati, le Autorità doganali degli Stati membri attribuiscono la corretta origine ad una determinata merce.

Hanno piena efficacia giuridica su tutto il territorio comunitario per 3 anni e:

- vincolano tutte le Autorità doganali dell'Unione Europea a riconoscere al titolare indicato nella IVO l'origine ivi indicata per quella determinata merce, in occasione dell'espletamento delle operazioni di importazione ed esportazione successivamente all'adozione della decisione;
- vincolano il titolare della decisione ad utilizzare l'IVO stessa (a decorrere dalla data in cui riceve o si ritiene abbia ricevuto la notifica della decisione)

La compliance doganale tra nuove sanzioni, strumenti di difesa e impatti sui modelli 231

Avv. Lorenzo Ugolini
LCA Studio Legale

9 aprile 2026



Timeline

9 agosto 2023

L'art. 11 della
L. 111/2023
(legge
delega per
la riforma
fiscale)

26 marzo 2024

Il CDM
approva lo
schema
del d.lgs.
del 22
marzo 2024

7 agosto 2024

Il CDM
approva il
d.lgs. sulle
DNC

4 ottobre 2024

Entrata in
vigore d.lgs.
141/2024

13 giugno 2025

**DECRETO
CORRETTIVO**
(d.lgs. 81/2025)

**DECRETO
CORRETTIVO
TER** (192/2025)

Le DNC e il nuovo impianto sanzionatorio

Che cosa sono i «nuovi» diritti doganali?

1

Diritti doganali
(art. 27)

2

Diritti che l'Agenzia
riscuote in forza di
vincoli UE

3

Dazi all'import (a all'export); prelievi
e altre imposizioni all'import (e
all'export); diritti di monopolio;
accise; ogni altra imposta dovuta
all'import; IIVA

L'IVA all'importazione non costituisce un 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 (c.d. **regime 42**);
- 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 (**deposito Iva**)

Il precedente regime sanzionatorio

Sanzioni amministrative (Art. 303 TULD e D.LGS. 471 e 472 del 1997)

Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, **qualora il fatto non costituisca più grave reato**, è applicata come segue:

- a) per diritti fino a 500 euro si applica la sanzione amministrativa da 103 a 500 euro;
- b) per i diritti da 500,1 a 1.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 1.000 a 5.000 euro;
- c) per i diritti da 1000,1 a 2.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 5.000 a 15.000 euro;
- d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, si applica la sanzione amministrativa da 15.000 a 30.000 euro;
- e) oltre 4.000, si applica la sanzione amministrativa da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.

Il precedente regime sanzionatorio

Sanzioni penali (Artt. 282-295 TULD)

- Artt. da 282 a 291-quater: specifiche ipotesi di **contrabbando**
- Art. 292: Chiunque, fuori dei casi previsti negli articoli precedenti, sottrae merci al pagamento dei diritti di confine dovuti, è punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti medesimi (NORMA DI CHIUSURA)
- **CONTRABBANDO DEPENALIZZATO** se l'ammontare dei diritti dovuti è inferiore a euro 10.000 (art. 1, d.lgs. 8/2016). In tali casi è prevista la sanzione compresa tra euro 5.000 e 50.000
- **CONTRABBANDO AGGRAVATO** punito con la multa non minore di cinque e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti e con la reclusione da tre a cinque anni:
 - c) quando il fatto sia connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione;
 - d-bis) quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore a euro 100.000.
- quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è compreso tra euro 50.000 ed euro 100.000, alla multa è aggiunta la reclusione fino a tre anni.
- **CONFISCA**: Nei casi di contrabbando è sempre ordinata la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto, anche per equivalente.

L'attuale regime sanzionatorio (ADM, CIRC. 20/2024)

- ✓ Superamento della distinzione tra illecito penale ed amministrativo, basata nel previgente TULD unicamente sulla valutazione dell'elemento soggettivo, ovvero sulla sussistenza del dolo o meno
- ✓ Eliminazione del cosiddetto contrabbando depenalizzato che si poneva come un **terzo genus** tra le violazioni penali e quelle amministrative
- ✓ Previsione di due sole fattispecie di illecito, penale e amministrativo, distinte tra loro secondo un criterio di base meramente oggettivo, relativo all'ammontare dei diritti dovuti

L'attuale regime sanzionatorio (ADM, CIRC. 20/2024)

Le fattispecie sanzionate

1. **Contrabbando per omessa dichiarazione**
(art. 78 DNC)
2. **Contrabbando per dichiarazione infedele**
(art. 79 DNC)

1. **Illecito di contrabbando**
(amministrativo)
(sotto soglia e no aggravanti)
2. **Reato di contrabbando (penale)**
(sopra soglia e/o aggravanti)

Le sanzioni amministrative

Le sanzioni amministrative (Art. 96)

La fattispecie base

È punito con la sanzione amministrativa dal **100% al 200%** dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione, 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, **non ricorrendo le circostanze aggravanti** di cui all'art. 88, commette le violazioni di cui agli articoli da 78 a 83, salvo che, alternativamente:

- a) l'ammontare dei diritti di confine **a titolo di dazio doganale** dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione sia superiore a **euro 10.000**;
- b) l'ammontare complessivo dei diritti di confine **diversi** dal dazio dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione sia superiore a **euro 100.000**

Le sanzioni amministrative

Gli Uffici delle dogane devono, in primo luogo, verificare se il **valore complessivo** dei diritti di confine dovuti a seguito dell'accertamento superi o meno il valore complessivo dei diritti dichiarati e liquidati dalla parte, considerando tutti gli articoli che hanno subito una variazione a seguito del controllo (circ. 22/2024):

- in caso di **riscontro negativo**, ovvero quando i diritti complessivamente dovuti siano pari o inferiori a quelli dichiarati, si applica la sanzione amministrativa ex articolo 96, comma 4 (da euro 150 a euro 1.000, applicata una sola volta)
- in caso di **riscontro positivo**, ai fini del calcolo dei diritti di confine dovuti, si deve far riferimento ai saldi di ciascun diritto di confine, distintamente considerati, considerando tutti gli articoli che hanno subito una variazione a seguito del controllo

Le sanzioni amministrative

Esempio 1

Esempio - Compensazione tra diritti di confine - 1			
	Numero articolo	Dazio	IVA
Dichiarato	1	10.000,00	35.000,000
	2	10.000,00	25.000,000
	Totale	20.000,00	60.000,000
Accertato	1	22.000,00	35.000,000
	2	10.000,00	14.000,000
	Totale	32.000,00	49.000,000
Maggiori diritti	1	12.000,00	-
	2	-	- 11.000,00
	Totale differenza accertato	12.000,00	- 11.000,00
Totale diritti di confine dovuti		1.000,00 di dazio	

Trova applicazione l'art. 96, c. 1 – sanzione amministrativa

Le sanzioni amministrative

Esempio 2

Esempio - Compensazione tra diritti di confine 2			
	Numero articolo	Dazio	IVA
Dichiarato	1	10.000,00	35.000,000
	2	10.000,00	25.000,000
	Totale	20.000,00	60.000,000
Accertato	1	22.000,00	35.000,000
	2	10.000,00	24.000,000
	Totale	32.000,00	59.000,000
Maggiori diritti	1	12.000,00	-
	2	-	- 1.000,00
	Totale differenza accertato	12.000,00	- 1.000,00
Totale diritti di confine dovuti		11.000,00 di dazio	

Trova applicazione l'art. 79 – sanzione penale per dichiarazione infedele

Le sanzioni amministrative

La confisca

In caso di sanzione amministrativa, a eccezione della fattispecie di cui all'articolo 82 (contrabbando nell'export di merce ammesse a restituzione di diritti) e salvo quanto previsto dall'art. 118, c. 8, 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.

La confisca 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.

La confisca amministrativa (ADM, circ. 28/2024):

- può riguardare solo le merci oggetto dell'illecito
- deve essere preceduta dal sequestro
- prevede il diritto di essere ascoltati

Le sanzioni amministrative

La confisca – Esimenti

No confisca, 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 (contrabbando per dichiarazione infedele), **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 5 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.

Le sanzioni amministrative

La confisca – Esimenti

L'esimente di cui alla lettera a) si riferisce ai **casi di evidente errore nella dichiarazione**, come, ad esempio (ADM, circ. 28/2024):

- errore materiale nell'indicazione del valore in dogana e/o della quantità, rispetto ai valori indicati nella fattura;
- errore nell'indicazione del tasso di cambio;
- errori nella indicazione dell'aliquota Iva, determinabile dalla TARIC;
- errata classifica della merce, ove sulla base della descrizione della merce presente nei documenti di accompagnamento, tale errore sia immediatamente identificabile.

Le sanzioni amministrative

La confisca – Corte Cost. 3 luglio 2025, n. 93

- La confisca ex 301 Tuld è illegittima se l'operatore economico ha versato il tributo evaso (**Iva all'importazione**), gli accessori, comprensivi degli interessi, nonché la sanzione pecuniaria
- Tale confisca, infatti, costituisce una misura che non estingue l'obbligazione tributaria e che si aggiunge al pagamento della sanzione pecuniaria per una condotta avente natura di illecito penale o amministrativo a seconda che tale importo sia o meno superiore a euro 10.000,00
- Si determina, pertanto, un **cumulo sanzionatorio** che non ha eguali non solo rispetto al regime dell'IVA interna, ma nemmeno in riferimento a quello dei più tradizionali diritti di confine, i dazi, come constatano le stesse Sezioni unite rimettenti. Per questi ultimi, infatti, l'art. 124, paragrafo 1, lettera e), CDU, prevede che l'obbligazione doganale si estingue «quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono confiscate o sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate (**dazi**)
- **Se l'obbligazione doganale è estinta, l'applicazione della misura della confisca determina un evidente "cumulo sanzionatorio", ritenuto incostituzionale**

Le sanzioni amministrative

Revisione su istanza di parte

Non si applicano le sanzioni amministrative e non si procede alla confisca in tutti i casi in cui la revisione della dichiarazione di cui all'articolo 42 è avviata su istanza del dichiarante, sempreché l'istanza sia presentata prima che il dichiarante abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Le sanzioni amministrative

Valutazione dell'autorità giudiziaria

Nell'ipotesi di cui all'articolo 79 (contrabbando per dichiarazione infedele), **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 o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione e comunque in misura non inferiore a euro 500. In tale ipotesi, si applicano, altresì, i commi 2, 3 e 4.

Se a fronte di una notizia di reato per contrabbando ex art. 79 l'Autorità giudiziaria non ravvisa una condotta dolosa:

- Sanzione ridotta
- Non applicazione della confisca

Il «nuovo» contrabbando

Contrabbando per omessa dichiarazione (art. 78)

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

1

introduce, fa circolare nel territorio doganale ovvero sottrae alla vigilanza doganale, in qualunque modo e a qualunque titolo, merci non unionali;

2

fa uscire a qualunque titolo dal territorio doganale merci unionali.

Contrabbando per dichiarazione infedele (art. 79)

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 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione

Circostanze aggravanti (art. 88)

Per i delitti di contrabbando (artt. 78-83), è punito con la multa aumentata fino alla metà chiunque, per commettere il contrabbando, adopera **mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato**

Per tali delitti, 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

Circostanze aggravanti (art. 88)

e) quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione a **titolo di dazio doganale** è superiore a 100.000 euro

e bis) quando l'ammontare complessivo dei **diritti di confine dovuti** o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione diversi dal dazio doganale è maggiore di euro 500.000

Per i delitti di contrabbando (artt. 78-83), alla multa è aggiunta la **reclusione fino a tre anni**:

- a) quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione **a titolo di dazio doganale** è maggiore di euro 50.000 e non superiore a euro 100.000
- b) quando l'ammontare complessivo **dei diritti di confine** dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione diversi dal dazio doganale è maggiore di euro 200.000 e non superiore a euro 500.000

La confisca (art. 94)

- Nei casi di contrabbando, è **sempre** ordinata la confisca delle cose che servirono 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;
- 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;
- 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.

Estinzione del reato (Art. 112 DNC)

- Per i delitti di contrabbando **punibili con la sola pena della multa**, l'autore della violazione può effettuare il pagamento, oltre che dei diritti di confine eventualmente dovuti, di una somma determinata dall'Agenzia in misura non inferiore al 100% e non superiore al 200% dei diritti previsti per la violazione commessa, **da versare prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**. Il pagamento della predetta somma e del tributo **estingue** il reato.
- L'estinzione del reato **impedisce** l'applicazione della confisca, salvi i casi in cui siano vietati la fabbricazione, il possesso, la detenzione o la commercializzazione delle merci oggetto dell'illecito e fermo restando quanto disposto dall'articolo 240, secondo comma, del codice penale (si veda Corte Cost. 93/2025)

Estinzione (Art. 112 DNC)

Per delitti di contrabbando
punibili con

la **sola pena della multa**

(= importi < **50.000 euro per dazi**
e < **200.000 per Iva e**

assenza di aggravanti ex art. 88,
comma 2 e 3 DNC)

pagamento del tributo eventualmente
dovuto

+

pagamento di una somma determinata
dall'Agenzia tra il 100% e il 200% dei diritti
previsti per la violazione commessa

= **estinzione del reato** e NO confisca

Non punibilità (Art. 112 DNC)

I **delitti di contrabbando**, **salvo** che ricorrano le circostanze aggravanti di cui all'articolo 88, comma 2, lettere a), b), c) limitatamente al caso in cui il fatto è connesso con altro delitto contro la pubblica amministrazione e d), **non sono punibili** se l'autore della violazione effettua il pagamento, oltre che dei diritti di confine dovuti, degli interessi e della sanzione a seguito **del ravvedimento operoso**, sempreché il pagamento intervenga **prima** che l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali

La causa di non punibilità prevista nel presente comma **impedisce** l'applicazione della **confisca**, fermo restando quanto disposto dall'articolo 240, c. 2, c.p.

L'adeguamento può essere schematizzato come segue:

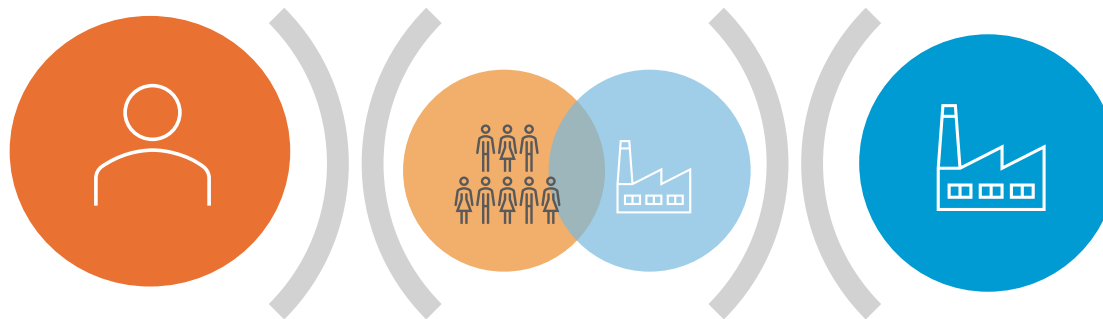
	Illecito amministrativo	Contrabbando punibile con la sola multa	Contrabbando punibile con la multa in aggiunta alla reclusione fino a 3 anni	Contrabbando punibile con la multa in aggiunta alla reclusione da 3 a 5 anni
Dazi doganali	fino a 10.000 euro	dal 10.001 a 50.000 euro	dal 50.001 a 100.000 euro	da 100.001 euro
Diritti di confine diversi dal dazio	fino a 100.000 euro	da 100.001 a 200.000 euro	da 200.001 a 500.000 euro	da 500.001 euro
	Confisca amministrativa (salvo esimenti o pagamento)	Estinzione del reato e no confisca amministrativa (112 + Corte Cost. 93/2025)	Aggravante + Confisca penale anche per equivalente (causa di non punibilità?)	Aggravante + Confisca penale anche per equivalente (causa di non punibilità?)

Le strategie di compliance e l'aggiornamento dei modelli 231

Il Modello 231 e la Responsabilità Amministrativa degli enti

Da "*societas delinquere non potest*" ...

Prima del 2001, la responsabilità penale in Italia poteva essere riferita solo alle persone **fisiche** e non poteva essere estesa alle persone **giuridiche**.



...ad un regime speciale di **responsabilità degli enti**

Con il D.Lgs. n. 231/2001 è stata introdotta nell'ordinamento giuridico italiano una nuova forma di **responsabilità penale dell'ente**, in funzione del criterio della **colpa in organizzazione**.

Introduzione del Decreto Legislativo 8 giugno 2001 n. 231

"Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica"

Il Modello 231 e la Responsabilità Amministrativa degli enti

Il contrabbando

2020



Art. 5, comma 1, lett. d)
D. Lgs. 14 luglio 2020, n. 75

Introduzione dei reati di contrabbando

art. 25-sex-decies:

1. *In relazione alla commissione dei reati previsti dal **decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43**, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a duecento quote.*
2. *Quando i diritti di confine dovuti superano centomila euro si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.*
3. *Nei casi previsti dai commi 1 e 2 si applicano all'ente le sanzioni interdittive previste dall'Art. 9, comma 2, lettere c), d) ed e).*

Il Modello 231 e la Responsabilità Amministrativa degli enti

2024



Art. 4, comma 1, lettera a),
D.Lgs. 26 settembre 2024, n. 141

**Modifiche al d.lgs.
231/2001**

art. 25-sex-decies:

1. *In relazione alla commissione dei reati previsti dalle **disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione**, di cui al decreto legislativo emanato ai sensi degli articoli 11 e 20, commi 2 e 3, della legge 9 agosto 2023, n. 111, e dal testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a duecento quote.*
2. *Quando le imposte o i diritti di confine dovuti superano centomila euro si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.*
3. *Nei casi previsti dai commi 1 e 2 si applicano all'ente le sanzioni interdittive previste dall'Art. 9, comma 2, lettere c), d) ed e) e, nel solo caso previsto dal comma 2, anche le sanzioni interdittive previste dall'Art. 9, comma 2, lettere a) e b).*

Approccio metodologico

Control Risk Self Assessment

STEP 1- As is Analysis: Ricognizione esaustiva e valutazione dei rischi di commissione dei nuovi reati nell'ambito dei processi e attività aziendali

Intervista con i titolari dei processi (i.e. Ufficio dogana, Ufficio logistica, Amministrazione, ecc.)

Valutazione del rischio

STEP 2 - Gap Analysis & Action Plan: Analisi degli elementi del sistema di controllo interno in essere rispetto a processi e attività a rischio, valutazione dell'adeguatezza e rafforzamento dei presidi necessari per la prevenzione dei reati inclusi nel d.lgs. 231/01

Modello D.Lgs. 231/2001

Formalizzazione dei principi di controllo all'interno del Modello 231 e dei suoi elementi costitutivi: Codice Etico, Reporting OdV, Principi operativi e di controllo nella Parte Speciale del Modello, etc.

Protocolli di prevenzione

FOCUS: gestione degli adempimenti doganali → Protocolli preventivi specifici, che predispongano (e.g.):



modalità di **gestione dei rapporti con le autorità doganali**, di raccolta e di verifica della documentazione da trasmettere alle stesse;



modalità di **acquisizione dei documenti dagli importatori**



modalità **dichiarative** e di **pagamento dei diritti**



contratti di mandato per l'operatività in dogana



corrette modalità di redazione della **dichiarazione doganale** (protocolli per la gestione della classificazione, origine e valore della merce)



modalità di **gestione dei magazzini fiscali e doganali** (modalità operative per la redazione della dichiarazione di ingresso delle merci, verifica della correttezza dei documenti e dell'integrità della merce, protezione della merce da accessi non autorizzati e relativa procedura di segnalazione, ecc.)

IL VALORE DOGANALE

IL VALORE IN DOGANA

- Il diritto dell'Unione in materia di valutazione doganale mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi;
- ✓ Il valore in dogana deve dunque **riflettere il valore economico reale di una merce importata** e, quindi, tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico (Corte di Giust., 20 dicembre 2017, C-529/16; Corte di Giust., 20 giugno 2019, C-1/18; Cass., sez. trib., 12 settembre 2019, n. 22765; Cass., sez. trib., 10 maggio 2019, n. 12458)



IL VALORE IN DOGANA

- Il criterio primario per la determinazione del valore dei beni in dogana è rappresentato dal “**valore di transazione**”, disciplinato dall’art. 70, par. 1, CDU, il quale prevede che *“la base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l’esportazione verso il territorio doganale dell’Unione, **eventualmente adeguato**”*;
- Il prezzo effettivamente pagato o da pagare rappresenta il pagamento totale che è stato o deve essere assolto dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, in favore del venditore, per le merci importate e comprende ogni genere di corrispettivo dei beni già versato o che dovrà essere versato, conformemente alle condizioni di vendita dei prodotti (artt. 70, par. 2, CDU e 129 RE)

MOMENTO DI INDIVIDUAZIONE DEL VALORE DI TRANSAZIONE

Il valore di transazione delle merci è fissato **al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale** sulla base della vendita **avvenuta immediatamente prima** che le merci venissero introdotte nel territorio doganale unionale (art. 128, par. 1, RE).

Il CDU non disciplina più la **regola del first sale**, con la conseguenza che, ai fini doganali, rileva solo e unicamente l'ultima vendita con destinazione l'UE.

INAPPLICABILITÀ DEL VALORE DI TRANSAZIONE

Il valore di transazione si applica purché ricorrano tutte le condizioni seguenti:

- a) non esistano restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, oltre a una qualsiasi delle seguenti:
 - i) restrizioni imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche nell'Unione;
 - ii) limitazioni dell'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute;
 - iii) restrizioni che non intaccano sostanzialmente il valore in dogana delle merci;
- b) la vendita o il prezzo non siano subordinati a condizioni o prestazioni per le quali non possa essere determinato un valore in relazione alle merci da valutare;
- c) nessuna parte dei proventi di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non possa essere operato un appropriato adeguamento;
- d) **il compratore e il venditore non siano collegati o la relazione non abbia influenzato il prezzo**

LEGAME AI FINI DOGANALI: CONDIZIONI

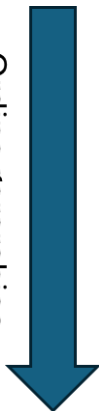
- Due persone sono considerate legate se è soddisfatta una delle seguenti condizioni (art. 127 RE):
- a) l'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra e viceversa;
 - b) hanno la veste giuridica di associati;
 - c) l'una è il datore di lavoro dell'altra;
 - d) un terzo possiede, controlla o detiene, direttamente o indirettamente, il 5 % o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una e dell'altra;
 - e) l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra;
 - f) l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona;
 - g) esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona;
 - h) sono membri della stessa famiglia.
2. Le persone associate in affari per il fatto che l'una è agente, distributore o concessionario esclusivo dell'altra, quale che sia la designazione utilizzata, si considerano legate solo se rientrano in una delle categorie di cui al paragrafo 1;
3. Ai fini del paragrafo 1, lettere e), f) e g), si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda.

INFORMAZIONI SUPPLEMENTARI

- Nel caso in cui la Dogana abbia **fondati dubbi** sul fatto che il valore di transazione dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare, la stessa può chiedere al dichiarante di fornire informazioni supplementari (art. 140 del RE)
- Qualora i dubbi non fossero dissipati o non fosse possibile determinare il valore di transazione, devono essere utilizzati, in ordine gerarchico, i metodi alternativi di cui all'art. 74 del CDU (Corte di Giustizia causa C-116/12; Cass. n. 25520/2023 e Cass. n. 15540/2022)

METODI DI VALUTAZIONE ALTERNATIVI

Ordine gerarchico



Tali metodi, in estrema sintesi, sono:

- Valore di transazione di merci identiche e similari;
- Metodo deduttivo e valore calcolato;
- Criterio residuale (art. 74, par. 3, CDU, ossia il **metodo del fall-back**) – Se il valore in dogana non può essere determinato, esso viene determinato, sulla base dei dati disponibili nel territorio doganale dell'Unione, mediante mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali (WTO – GATT)

COSTI DA INCLUDERE NEL VALORE DOGANALE (ART. 71 CDU)

L'art. 71 CDU individua una serie di costi che DEVONO essere dichiarati all'atto dell'importazione e che concorrono al valore doganale:

- a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore, ma non inclusi nel prezzo:
- i) le **commissioni e le spese di mediazione**, fatta eccezione per le commissioni di acquisto;
 - ii) il **costo dei container** considerati, ai fini doganali, come formanti un tutt'uno con la merce; e
 - iii) il **costo dell'imballaggio** comprendente sia la manodopera sia i materiali;
- b) il valore dei prodotti e servizi di seguito elencati, quando sono forniti dal compratore (senza spese o a costo ridotto) e sono utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate (se tale valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare):
- i) **materie, componenti**, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate;
 - ii) **utensili, matrici, stampi** e oggetti simili, utilizzati per la produzione delle merci importate;
 - iii) **materie consumate durante la produzione** delle merci importate; e
 - iv) i **lavori di ingegneria, di sviluppo, d'arte e di design, i piani e gli schizzi**, eseguiti in un Paese terzo e necessari per produrre le merci importate

COSTI DA INCLUDERE NEL VALORE DOGANALE (ART. 71 CDU)

- c) i **corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci** da valutare, **che il compratore**, direttamente o indirettamente, **è tenuto a pagare come condizione per la vendita** delle merci importate, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare
- d) il valore di tutte le quote dei proventi di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzo delle merci importate spettanti, direttamente o indirettamente, al venditore
- e) le seguenti spese fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione:
 - i) le **spese di trasporto e di assicurazione** delle merci importate;
 - ii) le **spese di carico e movimentazione** connesse al trasporto delle merci importate

ELEMENTI DA NON INCLUDERE NEL VALORE IN DOGANA (ART. 72 CDU)

- «**Aggiustamenti negativi**», ossia costi che vanno defalcati dal prezzo pagato, ai fini della determinazione del valore doganale;
- Eliminazione della condizione «**distinto**»: ai fini della non inclusione nel valore doganale del pagamento effettuato dal compratore non è più richiesta la loro separata indicazione, ma è sufficiente dimostrare che non ricorrono le condizioni per la tassazione.

AGGIUSTAMENTI NEGATIVI (ART. 72 CDU)

Dal valore in dogana possono essere dedotti:

- a) le **spese di trasporto** delle merci importate **dopo il loro ingresso** nel territorio doganale dell'Unione;
- b) le **spese relative a lavori di costruzione**, d'installazione, di montaggio, di manutenzione o di assistenza tecnica iniziati dopo l'ingresso nel territorio doganale dell'Unione delle merci importate, ad esempio impianti, macchinari o materiale industriale;
- c) le **spese relative al diritto di riproduzione** nell'Unione delle merci importate;
- d) gli **interessi conseguenti a un accordo di finanziamento** concluso dal compratore e relativo all'acquisto di merci importate, se fatto per iscritto (e, su richiesta, il compratore possa dimostrare che
 - i) le merci sono effettivamente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare e ii) il tasso dell'interesse richiesto non è superiore al livello al momento comunemente praticato per transazioni del genere nel paese dove è stato garantito il finanziamento;
- e) le **commissioni di acquisto**;
- f) i **dazi all'importazione** e gli altri oneri da pagare nell'Unione;
- g) i **pagamenti effettuati** dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate, se tali pagamenti non costituiscono una condizione per la vendita per l'esportazione delle merci verso l'Unione.

LE ROYALTIES: LE CONDIZIONI DI DAZIABILITÀ

I diritti di licenza concorrono alla formazione della base imponibile in dogana quando:

- 1) **non sono** inclusi nel prezzo pagato;
- 2) sono **riferibili** ai beni oggetto di valutazione;

N.B. Tale requisito sussiste se *“i diritti trasferiti nell’ambito dell’accordo relativo alla licenza o ai corrispettivi sono incorporati nelle merci. [Inoltre] Il metodo di calcolo dell’importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza non è determinante”* (art. 136, par. 1, RE).

Al riguardo, la Commissione europea ha specificato che il modo con cui l’ammontare delle *royalties* pagate è calcolato (*i.e.* sulle vendite nette) non è un elemento decisivo per valutare la loro inclusione o meno nel valore doganale. Secondo la Commissione europea, *“un riferimento diretto alle merci importate è particolarmente chiaro quando le merci stesse costituiscono l’oggetto del contratto di licenza (i.e. se le merci importate hanno incorporato il marchio per il quale viene pagato il diritto di licenza questo deve essere considerato come correlato alla merce importata)”* – Taxud 28 aprile 2016, n. B/4 (2016) 808781.

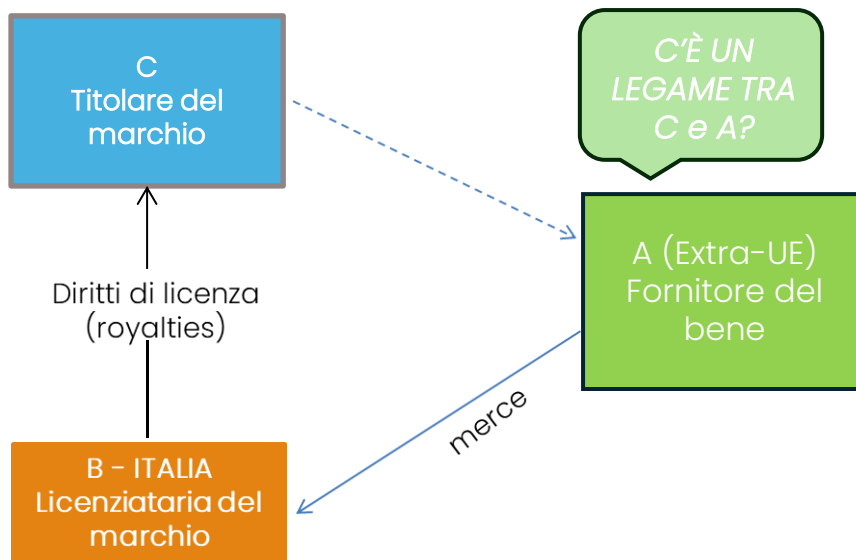
- 3) l’acquirente è tenuto a pagarle, direttamente o indirettamente, come **condizione di vendita**.

CONDIZIONI DI VENDITA (ART. 136, PAR. 4, RE)

- I corrispettivi e i diritti di licenza sono considerati pagati come «condizione di vendita», in una delle seguenti ipotesi:
 - a) il venditore o una persona a esso **collegata** chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento;
 - b) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali;
 - c) le merci **non possono essere vendute** all'acquirente **o da questo acquistate** senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante;

N.B. Per poter considerare quando due soggetti possono dirsi "collegati" occorre far riferimento alle disposizioni contenute nell'art. 127 RE. Il controllo deve essere inteso in senso ampio: non rileva solo il controllo di diritto (azionario), ma anche quello di mero fatto; non è necessario un potere di costrizione, essendo sufficiente anche **un effetto di "orientamento" del soggetto controllato**.

La verifica circa la sussistenza del controllo è necessariamente casistica.



Avv. Lorenzo Ugolini
lorenzo.ugolini@lcalex.it

lcalex.it

