

La Riforma doganale: commenti al D. Lgs. 141/2024

29 Ottobre 2024

Agenda

- 01** Introduzione alle novità del D. Lgs. 141/2024
- 02** Analisi delle principali Disposizioni Nazionali Complementari al codice doganale dell'Unione
- 03** Novità per gli spedizionieri doganali
- 04** L'impatto della riforma sulle accise
- 05** L'evoluzione del Modello 231
- 06** Disposizioni di coordinamento
- 07** Norme di abrogazione
- 08** Evoluzione della compliance aziendale

I relatori



Massimo Fabio

EMEA Regional Leader

Partner - International Trade & Customs

Studio Associato - Consulenza legale e tributaria (KPMG)



Aurora Marrocco

Associate Partner - International Trade & Customs

Studio Associato - Consulenza legale e tributaria (KPMG)



01

Introduzione alle novità del D. Lgs. 141/2024

Introduzione alle novità del D.Lgs. 141/2024 (1/2)

Il D.Lgs.141/2024, oltre alle «disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione» di cui all'allegato 1, introduce ulteriori novità:

- ❑ all'**articolo 1** dispone l'approvazione delle disposizioni contenute nell'**Allegato I** allo stesso decreto legislativo («**Disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione**»);
- ❑ all'**articolo 2** apporta modificazioni alla Legge 25 luglio 2000 n. 213 («Norme di adeguamento dell'attività degli spedizionieri doganali alle mutate esigenze dei traffici e dell'interscambio internazionale delle merci»);
- ❑ all'**articolo 3** prevede rilevanti modificazioni al 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 e al decreto legislativo 12 gennaio 2016, n. 6;
- ❑ all'**articolo 4** prevede l'estensione della responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato, di cui al decreto legislativo n. 231 del 2001, anche alla generalità dei reati in **materia di accise stabiliti dal TUA**;



Introduzione alle novità del D.Lgs. 141/2024 (2/2)

- ❑ all'**articolo 5** dispone una **modifica di coordinamento all'articolo 51, comma 3-bis c.p.p.**, in quanto è volta ad aggiornare il richiamo al nuovo articolo 86 delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, recante disposizioni penali in materia di associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati, in luogo del riferimento al vigente articolo 291-quater del TULD, in ordine ai reati di competenza del Procuratore della Repubblica distrettuale;
- ❑ all'**articolo 6** apporta rilevanti modificazioni all'art. 67 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare: *i)* riformulazione del comma *2-bis*; *ii)* inserimento del comma *2-quater* ;
- ❑ all'**articolo 7** contiene le necessarie **disposizioni di coordinamento**, ed in particolare stabilisce che i richiami a norme del dPR n. 43/1973 contenuti in leggi, regolamenti, decreti o altre norme o provvedimenti, devono intendersi riferiti alle corrispondenti disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione di cui all'allegato 1 al presente decreto;
- ❑ all'**articolo 8**, lettera f, **abroga il decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 – TULD - il D. Lgs. 8 novembre 1990, n. 374 e altre disposizioni non più attuali o riprese nel nuovo testo**





02

Analisi delle principali Disposizioni
Nazionali Complementari al codice
doganale dell'Unione

Art. 1 del D. Lgs.) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Si analizzeranno, qui di seguito, le Disposizioni Nazionali Complementari maggiormente rilevanti fra quelle riportate all'interno dell'Allegato I.

Il *corpus* dell'Allegato I risulta connotato da quattro principali caratteristiche:

controlli doganali più organizzati

allineamento del diritto nazionale a quello unionale

certezza e maggiore proporzionalità del sistema sanzionatorio amministrativo e penale

rafforzamento del contraddittorio endoprocedimentale tra operatori e Autorità doganali

Art. 1 del D. Lgs.) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

In data 4/10/2024 l'**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli** ha emanato la **circolare 20/2024** che illustra le principali novità, rispetto al TULD, delle Disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione. La stessa Agenzia ha predisposto anche una **tabella di concordanza** tra le «disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione» e le «disposizioni nazionali sostituite», con l'indicazione della normativa unionale, della prassi e altri utili riferimenti.

Le **Disposizioni Nazionali Complementari** disciplinano marginalmente gli istituti doganali e introducono novità in materia di:

- I. **Rapporto doganale**, in cui è stata chiarita l'inclusione dell'IVA tra i diritti di confine;
- II. **Rappresentanza doganale**;
- III. Potenziamento dello Sportello Unico Doganale e dei Controlli (**SU.DO.CO**);
- IV. Revisione dell'**accertamento**;
- V. Riordino e semplificazione del **quadro normativo sanzionatorio**.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo I: Obbligazione doganale e diritti doganali

Art. 27: Diritti doganali e diritti di confine

Fino a poco tempo fa, l'IVA all'importazione non era considerata un tributo doganale, ma parte integrante del sistema fiscale interno. A seguito della recente riforma, **l'IVA all'importazione è stata esplicitamente inclusa tra i diritti di confine.**

Le principali conseguenze di tale modifica sono:

- ❑ **Inasprimento degli obblighi dei rappresentanti doganali indiretti:** i soggetti obbligati al pagamento dei diritti saranno sia i dichiaranti che gli eventuali rappresentanti doganali che agiranno in rappresentanza doganale indiretta
 - ❑ L'art. 50, in recepimento dell'art. 87 TULD, prevede che nel caso in cui sia dovuta, in base alla normativa doganale unionale, la prestazione di una **garanzia**, tale obbligo è **esteso a tutti i diritti di confine**, inclusi i relativi interessi e oneri, **tra cui ora rientra anche l'IVA**
 - ❑ Ulteriore conseguenza della scelta di inserire l'IVA all'interno dei diritti di confine è che alla stessa si considerano applicabili le **regole sanzionatorie doganali**. Occorre rammentare che la Corte di Cassazione aveva escluso l'IVA dalla base di calcolo delle sanzioni irrogate ex art. 303 TULD proprio disconoscendo la sua natura di diritto di confine (Cass. sez. trib. 24788/2023)*
- Sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione europea «Ecotrade» cause riunite C-95/07 e C-96/07
 - Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea «Equoland Soc. coop» C-272/13

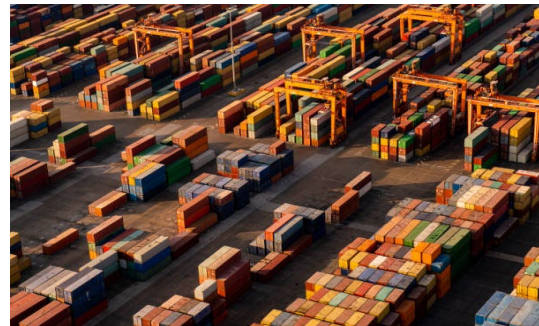
Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo I: Obbligazione doganale e diritti doganali

Art. 27: Diritti doganali e diritti di confine

Il comma 3 dell'art. 27 stabilisce che l'imposta sul valore aggiunto non costituisce diritto di confine nei casi di:

- Immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto, perché le medesime sono destinate alla successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione europea (regime 42);
- Immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto e vincolo delle medesime a un regime di deposito diverso dal deposito doganale. Si tratta del caso di merci immesse in libera pratica e poi introdotte in un deposito IVA (regime 45)



Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo I: Obbligazione doganale e diritti doganali

Art. 27: Diritti doganali e diritti di confine

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 34 del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 - (Diritti doganali e diritti di confine)	Art. 27 - Diritti doganali e diritti di confine	—

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo II: La rappresentanza doganale

Art. 31: Il rappresentante doganale

L'**art. 31** è focalizzato sulla figura del **rappresentante doganale**, senza riferimento a specifiche figure professionali, analogamente a quanto previsto nel codice doganale dell'Unione.

*«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 (comma 1 dell'art. 31)».***

Nel caso in cui l'operatore **non sia stabilito nel territorio unionale**, lo stesso **deve farsi rappresentare**, per l'espletamento delle formalità doganali, esclusivamente **da un soggetto stabilito** nel territorio unionale che agisce in **rappresentanza indiretta** (comma 4 dell'art. 31).

Si evidenzia come l'operatore non stabilito è il solo soggetto per conto del quale viene effettuata l'operazione doganale.

Pertanto, il **rappresentante indiretto nominato dall'operatore non stabilito non può nominare, a sua volta, una terza persona come rappresentante doganale, poiché in siffatta situazione quest'ultimo non agirebbe per conto dell'effettivo importatore della merce**. È infatti chiaramente desumibile dalla lettura dell'art. 18 c.1 del CDU che il rappresentante doganale, al di là della spendita o meno del proprio nome, può agire per conto di una ed una sola persona, che è l'importatore della merce.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo II: La rappresentanza doganale

Art. 31: Il rappresentante doganale

Con riferimento all'istituto della «**rappresentanza diretta**» questa è subordinata al rilascio di un'abilitazione secondo specifiche condizioni indicate dalla norma. Tali condizioni sono considerate assolute per:

- a) gli spedizionieri doganali;
- b) Centro Assistenza Doganale (C.A.D.);
- c) AEO

Per i soggetti sopra indicati l'abilitazione può essere rilasciata contestualmente all'ottenimento dello status in questione di uno dei tre status suindicati, qualora il soggetto ne faccia espressa richiesta, e permane in relazione al mantenimento del medesimo status.

In tutti gli altri casi il richiedente deve presentare istanza (Link: [Istanza servizi di rappresentanza diretta in materia doganale](#)) presso l'Ufficio delle Dogane competente in relazione al luogo in cui è stabilito il suo domicilio fiscale.

Nessuna condizione è invece richiesta per l'esercizio della rappresentanza «indiretta» che può essere esercitata da qualsiasi persona nominata da altra persona affinché la rappresenti presso le Autorità doganali per l'espletamento di atti e formalità previsti dalla normativa doganale.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo II: La rappresentanza doganale

Art. 31: Il rappresentante doganale

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 40 del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 - (Spedizionieri doganali iscritti nell'albo professionale)	Art. 31 - Il rappresentante doganale	Art. 18 CDU

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo II: La rappresentanza doganale

Art. 32: Sospensione della rappresentanza diretta

L'art. 32 estende la disciplina della **sospensione a tutti i casi di rappresentanza diretta**, non limitandola ai soli spedizionieri doganali iscritti nell'albo professionale.

La competenza a emettere il provvedimento di sospensione dell'abilitazione alla rappresentanza diretta è attribuita ai direttori territoriali dell'Agenzia.

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 53 del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 - (Sospensione degli spedizionieri dalle operazioni doganali)	Art. 32 - Sospensione della rappresentanza diretta	Art 3, c. 6 della Legge 213/2000

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)



Titolo II: Rapporto doganale; Capo II: La rappresentanza doganale

Art. 33: Revoca dell'abilitazione alla rappresentanza diretta

L'**art. 33** prevede che 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.

Nei casi di cui alle predette lettere c) e d), la revoca è disposta soltanto a seguito di condanna alla pena della reclusione per una durata superiore a un anno anche se sostituita ai sensi dell'articolo 545-bis del codice di procedura penale.

Per gli spedizionieri doganali iscritti all'albo, il provvedimento di revoca è adottato dall'Agenzia, sentito il Consiglio nazionale degli spedizionieri doganali.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo II: La rappresentanza doganale

Art. 33: Revoca dell'abilitazione alla rappresentanza diretta

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 54 del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 – (Revoca della nomina a spedizioniere doganale)	Art. 33 – Revoca dell'abilitazione alla rappresentanza diretta	Art 3, c. 6 della Legge 213/2000

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo III: Procedure di accertamento

Art. 34: Verifica della merce e definizione dell'accertamento

L'**art. 34** introduce modifiche significative alla normativa vigente in materia di **analisi e verifica delle merci in dogana**, regolata dall'articolo 61 del TULD. Tale articolo intende armonizzare il procedimento disciplinato ai principi unionali con particolare riferimento al «diritto al contraddittorio».

È stato rafforzato il dialogo tra il dichiarante e l'Autorità doganale durante i controlli, garantendo così al primo la possibilità di esercitare pienamente il suo **diritto al contraddittorio**, ridisegnando in tal modo un **nuovo assetto del diritto di difesa nel corso dell'attività di controllo**.

Vedremo definitivamente cancellato l'istituto della «controversia doganale», disciplinata dagli artt. 65 – 76 del TULD, che sarà sostituito da **due nuovi strumenti**:

RICHIESTA DI RIPETIZIONE DELLE ANALISI (entro 10 giorni dalla notifica del risultato delle analisi di laboratorio sulle merci controllate)

DIRITTO DI PRESENTARE DIFESE ENTRO 30 GIORNI DALLA NOTIFICA DEL VERBALE DI CONSTATAZIONE

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

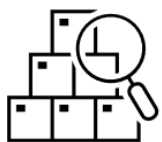
Titolo II: Rapporto doganale; Capo III: Procedure di accertamento

Art. 34: Verifica della merce e definizione dell'accertamento

Il dichiarante ha il diritto di richiedere una ripetizione delle analisi entro dieci giorni dalla notifica. Ovviamente, anche i risultati delle analisi ripetute dovranno essere successivamente comunicati alla parte interessata.



Di conseguenza, viene concessa all'operatore un'opportunità rilevante per ottenere una **nuova valutazione tecnica dei prodotti**, qualora ritenga non corretto l'esito delle prime analisi.



Altra rilevante novità riguarda la **competenza territoriale degli Uffici dell'Agenzia delle Dogane**, in materia di controlli e verifiche. Il capo IV delle disposizioni complementari, contenente la disciplina della revisione dell'accertamento, sancisce innanzitutto l'obbligo dell'Agenzia delle Dogane e della Guardia di Finanza di redigere, all'esito dei controlli a posteriori effettuati, il verbale di constatazione e di notificarlo alla parte (art. 41). A differenza di quanto inizialmente previsto dalla prima bozza di Decreto, **l'Ufficio tenuto alla trasmissione del verbale di constatazione è l'Ufficio competente per la revisione della dichiarazione doganale, e non quello presso il quale la stessa è stata registrata.** Viene, altresì, superata la tradizionale impostazione per la quale, nei casi di controlli presso la parte interessata, la competenza territoriale degli Uffici delle Dogane veniva determinata in base alla circoscrizione in cui si trova la sede legale dell'impresa verificata. Le disposizioni in esame prevedono infatti, che, in detti casi, **la revisione della dichiarazione doganale deve essere effettuata dall'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane presso il quale è stata registrata la dichiarazione di importazione 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 (art. 42).**



Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo III: Procedure di accertamento

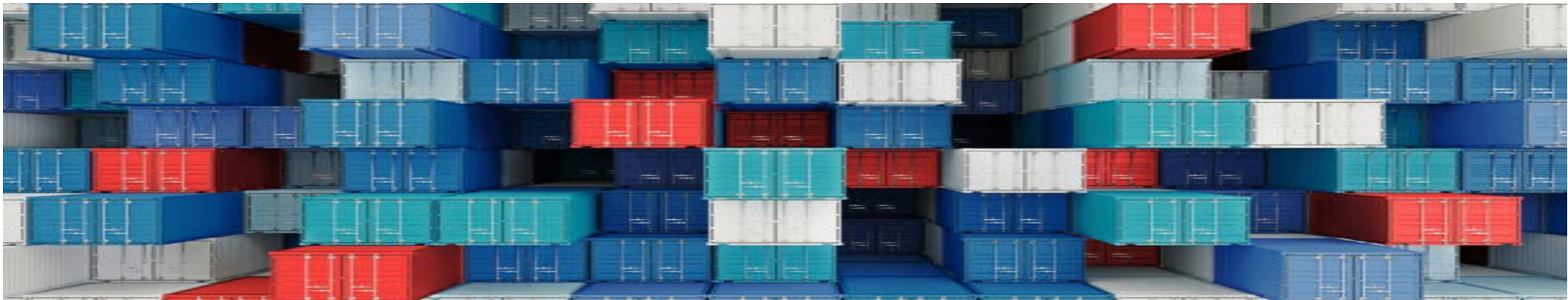
Art. 39: Potenziamento dello Sportello Unico Doganale e dei Controlli (S.U.DO.CO.)



SUDOCO è finalizzato al proficuo coordinamento, in via telematica, di tutti i procedimenti e dei controlli operati all'entrata e all'uscita delle merci nel o dal territorio nazionale, assicurando, al contempo, il conseguimento dell'obiettivo – Missione 3, riforma 2.1 del PNRR – «Semplificazione delle transazioni di importazione/esportazione»



L'**art. 39** prevede che l'Agenzia, nell'ambito dello **Sportello Unico Doganale e dei Controlli**, attua il **coordinamento operativo delle amministrazioni che concorrono al controllo sulle merci in ingresso e uscita nel o dal territorio doganale dell'Unione europea.**



Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo III: Procedure di accertamento

Art. 39: Potenziamento dello Sportello Unico Doganale e dei Controlli (S.U.DO.CO.)

La norma precisa inoltre che 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.

I benefici attesi



Integrazione dei procedimenti di tutte le Amministrazioni coinvolte



Trasmissione di tutte le informazioni una sola volta (*once*) mediante un unico punto di accesso (*single entry point*)



Riduzione di tempi e costi di sdoganamento grazie al coordinamento e all'esecuzione concomitante dei controlli (*one stop shop*)



Monitoraggio dell'intero ciclo di vita della dichiarazione doganale, dei documenti a supporto e della merce oggetto di controllo

Fonte: [PowerPoint Presentation \(adm.gov.it\)](#)

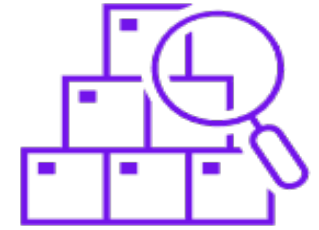
Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo III: Procedure di accertamento

Art. 39: Potenziamento dello Sportello unico doganale e dei controlli

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
—	Art. 39 - Potenziamento dello Sportello unico doganale e dei controlli	Regolamento (UE) 2022/2399 del Parlamento europeo e del Consiglio del 23 novembre 2022 che istituisce l'ambiente dello sportello unico dell'Unione europea per le dogane e modifica il regolamento (UE) n. 952/2013; Art. 47 CDU; D.P.R. 235/2021 - Regolamento recante disciplina dello Sportello unico doganale e dei controlli (S.U.Do.Co.); D.D. prot. 39493/RU del 28/01/2022; Circolare n.38 del 07/11/2022.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)



Titolo II: Rapporto doganale; Capo IV: Revisione dell'accertamento

Art. 40: Controlli a posteriori

L'art. 40 riconosce all'Agenzia e alla Guardia di Finanza il potere di effettuare controlli a posteriori delle dichiarazioni doganali la cui merce è già stata oggetto di svincolo e, con riguardo alla modalità di esecuzione, dispone che per la loro effettuazione i soggetti di cui sopra possano anche:

- invitare gli operatori o altri soggetti interessati alle medesime operazioni doganali, indicandone il motivo e fissando un termine non inferiore ai 15 giorni, a comparire, anche a mezzo di rappresentante, o a fornire notizie e documenti inerenti alle merci oggetto di operazioni doganali;

oppure

- 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; a tal fine si applicano le disposizioni previste dall'articolo 52, commi da 4 a 10, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 in tema di accessi, ispezioni e verifiche ai fini IVA.

Le autorizzazioni per l'esecuzione delle indagini finanziarie sono rilasciate dal Direttore territoriale e che dovrà provvedervi con atto in cui vengono esplicitate le motivazioni di tale accesso, i soggetti abilitati e i limiti del potere esercitabile. In considerazione dell'abrogazione del precetto di cui all'art. 35, comma 35 del decreto-legge n. 223 del 2006, le richieste di integrazione documentale sono effettuate ai sensi dell'art. 188 CDU con eventuale applicazione della sanzione di cui all'art. 102 del nuovo articolato normativo nei casi di rifiuto di fornire le informazioni e/o l'assistenza richiesta.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo IV: Revisione dell'accertamento

Art. 40: Controlli a posteriori

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 74 sostituito dall'art. 11, commi da 1 a 4 del d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 (Revisione dell'accertamento, attribuzioni e poteri dell'ufficio)	Art. 40 - Controlli a posteriori	Art. 48 CDU

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo IV: Revisione dell'accertamento

Art. 41: Esito dei controlli a posteriori

L'**art. 41**, riprendendo quanto disposto dall' art. 11 del D. Lgs. 374/90, commi 5 e 6, dispone l'obbligo a carico dei soggetti indicati al precedente art. 40 di redigere, all'esito dei controlli a posteriori **apposito verbale di constatazione** avendo cura di notificarlo alla parte e di trasmetterlo all'ufficio dell'Agenzia competente alla valutazione e emanazione del successivo atto di revisione/accertamento a posteriori, come individuato dall'art. 42, e agli altri organi eventualmente competenti per materia.

Il verbale di constatazione deve essere redatto avendo cura di indicare esattamente le generalità dei soggetti interessati/controllati e dei verificatori, le azioni compiute, le valutazioni effettuate, le motivazioni che sottostanno all'eventuale rilievo, le conseguenze in termini finanziari e sanzionatori dei rilievi e, non da ultimo, la facoltà del contribuente di esercitare il diritto di essere ascoltati secondo le disposizioni unionali e nazionali in materia; sul punto si rinvia a quanto disciplinato in relazione all'art. 34.

Altra rilevante novità riguarda la competenza territoriale degli Uffici dell'Agenzia delle Dogane, in materia di controlli e verifiche.

Il capo IV delle disposizioni complementari, contenente la disciplina della revisione dell'accertamento, sancisce innanzitutto l'obbligo dell'Agenzia delle Dogane e della Guardia di Finanza di redigere, all'esito dei controlli a posteriori effettuati, il verbale di constatazione e di notificarlo alla parte

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo IV: Revisione dell'accertamento

Art. 41: Esito dei controlli a posteriori

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 11, commi da 5 e 6 del d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 - (Revisione dell'accertamento, attribuzioni e poteri dell'ufficio)	Art. 41 - Esito dei controlli a posteriori	Art. 8, par. 1 del Regolamento delegato (UE) 28 luglio 2015 n. 2446 (RD); Circolare n.2 del 17/01/2024.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)



Titolo II: Rapporto doganale; Capo IV: Revisione dell'accertamento

Art. 42: Revisione della dichiarazione

L'art. 42 pone in evidenza che l'attività di controllo a posteriori potrebbe evidenziare anche difformità nella dichiarazione relative ad elementi diversi da quelli dell'accertamento (qualità, quantità, origine e valore) ovvero non comportare una differenza di diritti rispetto alla liquidazione indicata dall'operatore.

Potrebbero, infatti, essere rilevate e riportate nel verbale di constatazione di cui all'art.41 difformità inerenti all'applicazione di divieti o restrizioni, ovvero violazioni procedurali (ad esempio, il mancato ottenimento di un'autorizzazione all'importazione) che non riguardano l'accertamento tributario, ma che rendono, comunque, necessaria la revisione della dichiarazione. La **competenza alla revisione della dichiarazione doganale**, conseguente a una attività di controllo d'ufficio o a seguito di istanza di parte, è **esclusivamente dell'Ufficio dell'Agenzia presso il quale la dichiarazione è stata registrata ovvero, qualora siano interessate dichiarazioni registrate presso due o più uffici dell'Agenzia, dell'Ufficio dell'Agenzia nel cui ambito territoriale è ubicata la sede legale della parte.**

In caso di **omessa dichiarazione**, l'Ufficio competente è quello del luogo in cui è stata constatata la violazione.

L'Ufficio, come sopra individuato, deve concludere il procedimento nel rispetto dei termini fissati dall'articolo stesso che riprende e rinvia alla vigente normativa doganale unionale. Il comma 4 è da intendersi riferito al rispetto non soltanto dei termini indicati dagli articoli 22, paragrafo 6 del CDU e 8 del RD ma anche di tutte le prescrizioni ivi contenute con riguardo all'obbligo di garantire un adeguato e pieno contraddittorio con la parte. Infatti, come già evidenziato con la Circolare 2 del 17 gennaio 2024 (prot. 29230/RU), il funzionario doganale, quando notifica alla parte il verbale di constatazione, deve obbligatoriamente informarla della possibilità di presentare eventuali osservazioni e richieste entro 30 giorni.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo IV: Revisione dell'accertamento

Art. 42: Revisione della dichiarazione

Tale obbligo di contraddittorio endoprocedimentale (o contraddittorio anticipato) prevede un termine di 30 giorni, già indicato nel previgente articolo 11 del D.lgs. 374 del 1990, ed oggi riportato nel comma 5 dell'articolo in esame.

Il provvedimento finale deve contenere le generalità dei soggetti obbligati, le azioni compiute, le valutazioni effettuate, le conseguenze in termini finanziari nonché le motivazioni che sottostanno all'eventuale rilievo, evidenziando le osservazioni e le richieste formulate dalla parte nel corso del contraddittorio e le conseguenti valutazioni dell'amministrazione.

In presenza di revisione della dichiarazione su istanza di parte, qualora l'Ufficio competente ritenga di non accoglierla, anche parzialmente, deve notificare un motivato preavviso di diniego alla parte evidenziando l'opportunità di presentare osservazioni e richieste entro il termine di 30 giorni (commi 5 e 6). Decorso tale termine, l'Ufficio deve in ogni caso provvedere a concludere il procedimento con un provvedimento motivato che tenga conto delle osservazioni e delle richieste formulate dalla parte e riporti l'esito dell'attività di controllo.

Nell'ipotesi in cui si ravvisano violazioni che possano comportare l'irrogazione di sanzioni diverse da quelle doganali, il provvedimento di cui al comma 7 deve essere comunicato all'organo competente, unitamente alle osservazioni presentate dalla parte (comma 9). L'ufficio competente alla revisione della dichiarazione deve anche procedere al recupero dei maggiori diritti dovuti, ovvero al rimborso di quelli eventualmente riscossi e non dovuti dalla parte. Con successivo provvedimento dell'Agenzia saranno adottate procedure semplificate da attivare qualora la revisione della dichiarazione non comporti rimborsi o sgravi.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo IV: Revisione dell'accertamento

Art. 42: Revisione della dichiarazione

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 11, commi 4-bis, 5, 5-bis, 8, 9, 10 del d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 - (Revisione dell'accertamento, attribuzioni e poteri dell'ufficio)	Art. 42 - Revisione della dichiarazione	Art. 22, par. 6, CDU; Art. 8, par. 1, RD; Art. 48 CDU; Art. 102, par. 3, CDU; Art. 105, par. 3 del CDU; Art.173, par. 3 CDU

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo IV: Revisione dell'accertamento

Art. 43: Controlli integrati

L'art. 43 recepisce, con modificazioni, l'articolo 21 del decreto legislativo n. 374 del 1990 e contiene disposizioni volte a disciplinare i controlli integrati da eseguirsi presso le imprese interessate all'interscambio di beni con Paesi non unionali, prevedendo l'emanazione di decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, di prossima adozione.

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, allo scopo di effettuare controlli integrati presso imprese interessate all'interscambio di beni con Paesi non unionali, sono stabilite le norme necessarie per coordinare le attività di controllo dell'Agenzia, ivi comprese quelle relative all'espletamento dei controlli a posteriori, con quelle degli altri organi dell'amministrazione finanziaria e della Guardia di finanza.

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze possono essere, altresì, stabiliti criteri e modalità per regolare, nel rispetto del diritto unionale e dei trattati multilaterali e bilaterali applicabili, i rapporti dell'Agenzia e della Guardia di finanza con le autorità doganali di altri Paesi e lo scambio reciproco di dati e notizie acquisiti in conseguenza di tali rapporti.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo II: Rapporto doganale; Capo IV: Revisione dell'accertamento

Art. 43: Controlli integrati

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 21 del d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 – (Controlli integrati)	Art. 43 - Controlli integrati	–

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo IV: Procedure e regimi doganali particolari; Capo II: Speciali agevolazioni per il traffico internazionale

Art. 72: Temporanea esportazione

L'art. 72 delle Disposizioni complementari non contiene alcun riferimento alla temporanea importazione, che viene dunque superata, disciplinando, con limitazioni, le sole fattispecie di esportazioni temporanea.

In particolare, in virtù della disposizione in esame, il regime di temporanea esportazione unionali può essere autorizzato soltanto se le merci sono destinate a essere reimportate tal quali e destinate alle seguenti finalità: *“campioni, per studio, per visionatura, per esperimento, per collaudo, per tentarne la vendita, per manifestazioni culturali, fieristiche, artistiche, sportive, tecniche, scientifiche, per turismo, spettacoli, esclusi quelli cinematografici, per pascolo, per riproduzione nonché per altre simili esigenze”*.



Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo IV: Procedure e regimi doganali particolari; Capo II: Speciali agevolazioni per il traffico internazionale

Art. 72: Temporanea esportazione

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 214 del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 - (Traffico internazionale in regime di temporanea importazione ed esportazione)	Art. 72 – Temporanea esportazione	Art. 269 CDU) e art. 203 del CDU

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

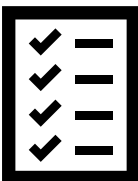
Titolo VI: Violazioni doganali; Capo I: Sanzioni di natura penale

Art. 78: Contrabbando per omessa dichiarazione

Tra le modifiche maggiormente significative apportate dal Decreto, sicuramente rientrano quelle in materia di sanzioni penali e amministrative. **Le sanzioni, in materia di contrabbando**, sono state riscritte alla luce del principio per cui esse devono essere sempre effettive, proporzionate e dissuasive, come costantemente affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ed espressamente previsto dall'art. 42 CDU.



L'articolo 78 del Decreto legislativo introduce una multa, dal **100% al 200%** dei diritti di confine dovuti, per il contrabbando per omessa dichiarazione, applicabile a chiunque ometta di presentare la dichiarazione doganale, introducendo, facendo circolare o sottraendo alla vigilanza doganale merci non unionali o facendo uscire merci unionali dal territorio doganale.



È importante evidenziare che l'art. 78 delle Disposizioni complementari introduce la **fattispecie delittuosa del contrabbando per omessa dichiarazione** anche con riferimento alle violazioni commesse in relazione all'uscita delle merci dal territorio unionale. La norma pone non pochi dubbi in merito alla sua applicazione pratica in quanto come noto, la normativa unionale non prevede attualmente per le operazioni di esportazione verso Paesi Terzi il pagamento di dazi o altri diritti doganali. Sembra dunque difficile ipotizzare l'irrogazione della sanzione prevista per il contrabbando per omessa dichiarazione, la quale è parametrata sui "diritti di confine dovuti".

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo VI: Violazioni doganali; Capo I: Sanzioni di natura penale

Art. 78: Contrabbando per omessa dichiarazione

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 282 del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 - (Contrabbando nel movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali) Art. 294 del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 - (Pena per il contrabbando in caso di mancato o incompleto accertamento dell'oggetto del reato)	Art. 78 - Contrabbando per omessa dichiarazione	Art. 42, 134, 158 CDU

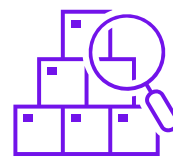
Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo VI: Violazioni doganali; Capo I: Sanzioni di natura penale

Art. 79: Contrabbando per dichiarazione infedele

L'articolo 79 disciplina invece la seconda tipologia di **contrabbando**, ossia quello per **dichiarazione infedele da parte dell'operatore**. Questa fattispecie è integrata da chiunque dichiari 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. In questo caso, è prevista una multa **compresa tra il 100 per cento e il 200 per cento dei diritti di confine dovuti**, dei diritti indebitamente percepiti o di quelli erroneamente richiesti in restituzione

Nell'ipotesi di cui all'articolo 79 (contrabbando per infedele dichiarazione), **quando l'autorità giudiziaria non ravvisi una condotta dolosa, l'autore è punito, a titolo di colpa, con la sanzione amministrativa dall'80% al 150% dei diritti di confine dovuti.**



Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo VI: Violazioni doganali; Capo I: Sanzioni di natura penale

Art. 79: Contrabbando per dichiarazione infedele

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 294 del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 - (Pena per il contrabbando in caso di mancato o incompleto accertamento dell'oggetto del reato)	Art. 79 - Contrabbando per dichiarazione infedele	—

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Modifiche in materia di sanzioni amministrative

Il D.lgs. 141/2024 ha finalmente attuato la **riforma delle sanzioni amministrative**, che si rendeva necessaria dal momento che il trattamento sanzionatorio previsto dalla normativa previgente era tra i più gravosi dell'Unione Europea. Nel tentativo di **mitigare e semplificare il sistema sanzionatorio**, prevede dunque che le violazioni nelle quali non è possibile rilevare in capo all'agente un intento doloso, saranno punite solo come illeciti amministrativi. Per questi ultimi la sanzioni **dovranno essere comprese tra l'80 e il 150% dei diritti doganali accertati**.



La riforma riduce dunque sensibilmente le sanzioni amministrative, conformemente a quanto statuito dalla Corte di Giustizia (si veda Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sez. VI, 12 luglio 2001, n. 262; Giustizia Unione Europea, sez. II, 19 luglio 2012, n. 263/I; Corte di Giustizia Unione Europea, sez. VIII, 20 luglio 2013, C-259/12; Corte di Giustizia, 13 gennaio 2022, C-326/20).



La normativa in materia di sanzioni amministrative era contenuta nell'art. 303 TULD, che prevedeva un sistema sanzionatorio "a scaglioni". L'importo della sanzione pecuniaria viene calcolato in relazione al valore dei maggiori diritti doganali (dazi) accertati.

Se i diritti complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il 5%, la sanzione amministrativa irrogabile cresce a seconda dello scaglione. Le sanzioni doganali previste nel TULD sono state più volte annullate dalla Corte di Cassazione per violazione del principio di proporzionalità (Cass., sez. VI - 5, ord., 11 maggio 2022, n. 14908; Cass., sez. trib., 13 luglio 2023, n. 20058; Cass., sez. trib., 29 gennaio 2024, n. 2703).

Dunque, la riforma delle sanzioni ha ridotto considerevolmente il trattamento sanzionatorio previsto tradizionalmente dal TULD.

Alcuni autori hanno evidenziato come la previsione di sanzioni maggiormente proporzionate potrebbe **incentivare gli operatori ad utilizzare gli strumenti deflattivi del contenzioso**, come ad esempio l'adesione all'accertamento o l'accesso al ravvedimento operoso, in considerazione della maggiore sostenibilità della sanzione, che potrà essere ulteriormente ridotta.

Importante, anche la precisazione contenuta al comma 3 dell'art. 96 del decreto, secondo il quale non può essere irrogata nessuna sanzione se l'errore contenuto nella dichiarazione doganale non dà luogo ad alcun accertamento di maggiori diritti.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo VI: Violazioni doganali; Capo II: Sanzioni di natura amministrativa

Art. 96: Sanzioni amministrative

Di particolare rilievo la disposizione contenuta nell'**art. 96**, comma 3, del Decreto il quale **esclude l'irrogazione delle sanzioni allorquando l'ammontare dei diritti di confine complessivamente dichiarati è pari o superiore a quelli complessivamente accertati.**

Inoltre, altra importante specifica da evidenziare, è quella contenuta nel comma 4 la **quale prevede l'irrogazione di una singola sanzione in presenza di più articoli indicati nella dichiarazione di importazione.** Il legislatore ha, dunque, voluto inserire in apposita disposizione il principio per cui **le sanzioni doganali debbano essere irrogate per ogni singola dichiarazione doganale e non sulle singole partite di merci.** In tal senso, erano già pervenuti chiarimenti dall'Agencia delle Dogane (circolare 29 novembre 2023, n. 25/D), la quale aveva peraltro recepito un orientamento ormai consolidato della Corte di Cassazione (Cass., sez. trib 12 novembre 2020, n. 25509).

o

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo VI: Violazioni doganali; Capo II: Sanzioni di natura amministrativa

Art. 96: Sanzioni amministrative

! Occorre evidenziare che l'art. 96, comma 13, conferma la previsione dell'art. 20, comma 4, L. n. 449/1997 per cui nel caso in cui la **revisione venga attivata su istanza di parte** e comporti il recupero di diritti doganali, **non verranno applicate le sanzioni amministrative**.

Invero, la nuova norma dispone che *“non si applicano le sanzioni amministrative in tutti i casi in cui la revisione della dichiarazione di cui all'articolo 42, è avviata su istanza del dichiarante. Sugli eventuali maggiori diritti di confine sono dovuti gli interessi di cui all'articolo 49, qualora l'istanza di revisione della dichiarazione sia presentata oltre novanta giorni dopo lo svincolo delle merci cui detta dichiarazione si riferisce”*.

Come in passato, nella disposizione ora vigente non è previsto un automatismo per il quale, in costanza di una violazione penalmente rilevante, l'aver richiesto revisione consenta di sterilizzare anche la eventuale responsabilità penale. **Tuttavia, come ora previsto all'art. 96, comma 14, la valutazione del profilo del dolo ad opera della Autorità Giudiziaria rappresenta il discrimine per ricondurre la violazione alla mera rilevanza amministrativa.**

Ebbene, tale valutazione interviene certamente anche nelle ipotesi di revisione promossa su istanza di parte con la conseguenza che il giudice adito – oltre ai profili di merito della violazione in accertamento – non potrà non considerare la sussistenza della buona fede, proprio per la determinazione dell'operatore economico ad autodenunciarsi.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo VI: Violazioni doganali; Capo II: Sanzioni di natura amministrativa

Art. 96: Sanzioni amministrative

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 295-bis del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 - (Sanzioni amministrative per le violazioni di lieve entità) Art. 303 del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 - (Differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana)	Art. 96 – Sanzioni amministrative	Art. 42, 158 CDU

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo VI: Violazioni doganali; Capo II: Sanzioni di natura amministrativa

Art. 103: Altre violazioni

Da ultimo, l'articolo 103, in applicazione del criterio che prevede il riordino della disciplina sanzionatoria in linea con il codice doganale dell'Unione, introduce **ulteriori fattispecie di illeciti amministrativi** puniti con una sanzione amministrativa da euro 150,00 a Euro 2.000,00.

Si tratta dei seguenti illeciti:

- **inosservanza di un provvedimento** relativo all'applicazione della normativa doganale;
- fornitura all'Agenzia e alla Guardia di finanza di **informazioni o documenti inesatti o invalidi**;
- **mancata conservazione dei documenti e delle informazioni** relativi all'espletamento delle formalità doganali, nonché la tenuta non corretta delle scritture previste ai fini doganali;
- **manomissione e l'alterazione dei sigilli doganali**.

Viene infine stabilito che resta ferma l'applicabilità alle violazioni e sanzioni doganali delle disposizioni di cui ai decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472 per quanto non specificamente previsto e in quanto compatibili.

Art. 1) Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (Allegato 1 al D. Lgs.)

Titolo VI: Violazioni doganali; Capo II: Sanzioni di natura amministrativa

Art. 103: Altre violazioni

DISPOSIZIONI NAZIONALI PREVIGENTI	DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE	DISPOSIZIONI UNIONALI, PRASSI NAZIONALE
Art. 322 del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 - (Altri casi di violazioni)	Art. 103 - Altre violazioni	—



03

Novità per gli spedizionieri
doganali

Art. 2 del D. Lgs.) Disposizioni in materia di spedizionieri doganali



L'art. 2 del Decreto sostituisce l'art. 1 della legge n. 213/2000 prevedendo 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.

La **patente di spedizioniere doganale** viene rilasciata alle persone fisiche in possesso di specifici requisiti dettagliatamente indicati all'art. 1, comma 4, (cittadinanza italiana, di uno Stato dell'Unione europea o di un Paese terzo che accorda in materia uguale trattamento ai cittadini italiani; b) maggiore età; c) assenza di condanne penali, passate in giudicato d) assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale).

La patente viene rilasciata a seguito di superamento di uno specifico esame i cui requisiti di ammissione e modalità di svolgimento sono disciplinati e previsti dagli art. 1-bis e 1-ter della legge 213/200, entrambi introdotti dalla riforma.





04

L'impatto della riforma sulle accise

Art. 3 del D. Lgs.) Modificazioni al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 e al decreto legislativo 12 gennaio 2016, n. 6

Modifica Art. 40: sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici

La modifica dell'articolo 40 del TUA, recante la disciplina sanzionatoria concernente la sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici, mira principalmente all'estensione dell'ambito di applicazione delle sanzioni amministrative a discapito di quelle penali.

In particolare, gli interventi rispondono agli obiettivi di:

- con riferimento alla disciplina delle condotte prodromiche assimilabili al tentativo, sopprimere al comma 3, il riferimento, alla responsabilità “salvo che venga fornita prova contraria”;
- procedere all'innalzamento (da 2.000 chilogrammi a 10.000 chilogrammi) del limite quantitativo di prodotto energetico sottratto al pagamento dell'accisa (comma 4);
- riorganizzare la ripartizione tra illecito penale ed illecito amministrativo in materia di prodotti energetici, ad eccezione del gas naturale, procedendo a limitare il campo di applicazione della sanzione penale e conseguentemente ad estendere l'area di operatività della sanzione amministrativa pecuniaria per i casi di minore gravità (modifica al comma 5 con un aumento, della vigente soglia quantitativa di prodotto energetico sottratto da 100 chilogrammi a 1.000 chilogrammi)



Art. 3 del D. Lgs.) Modificazioni al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 e al decreto legislativo 12 gennaio 2016, n. 6

Modifica Art. 40 del TUA: sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici

- aggiornare la vigente disposizione riservata al gas naturale, che viene posposta divenendo comma 6 (attuale comma 5), nella parte relativa alla sanzione, procedendo, al contempo, ad:
 - eliminare il limite massimo della sanzione previsto e,
 - ampliare la sfera di operatività dell'illecito amministrativo, aumentando la soglia di efficacia da 5.000 a 10.000 metri cubi di prodotto.



Art. 3 del D. Lgs.) Modificazioni al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 e al decreto legislativo 12 gennaio 2016, n. 6

Introduzione alle modifiche intervenute agli artt. 40 e 43 del TUA

- Art. 40 del TUA: **Accisa sui tabacchi lavorati**
 - Art. 40-bis: nuovo illecito penale e amministrativo concernente la sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati;
 - Art. 40-ter: circostanze aggravanti del delitto di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati;
 - Art. 40-quater: circostanze attenuanti del delitto di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati;
 - Art. 40 sexies: la chiusura o la sospensione della licenza/autorizzazione di esercizi commerciali abilitati alla vendita di tabacchi lavorati è incentrata in capo ad organi dell'amministrazione finanziaria.



Art. 3 del D. Lgs.) Modificazioni al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 e al decreto legislativo 12 gennaio 2016, n. 6

Introduzione alle modifiche intervenute agli artt. 40 e 43 del TUA

- Art. 43 del TUA: **Accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche**





05

L'evoluzione del Modello 231

Art. 4 del D. Lgs.) Modifiche al d. lgs. 8 giugno 2001, n. 231

L'articolo 4 del Decreto reca alcune modifiche all'art. 25-sexiesdecies del D.lgs. 231/2001, il quale, come noto, disciplina **la responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi** e fornisce importanti linee guida in merito alle misure che gli enti possono adottare per limitare la propria responsabilità per gli illeciti commessi dai dipendenti..

Il D. Lgs. n. 156/2022 aveva ricompreso, tra le ipotesi di responsabilità amministrativa degli enti, anche il reato di contrabbando. **La riforma recata nel D. Lgs. 141/2024 estende la disciplina 231/2001 anche alle ipotesi di reato previste dal T.U.A. come, peraltro, modificate dal Decreto stesso.**

La modifica alla suddetta norma comporta:

L'estensione della **responsabilità degli enti a tutte le ipotesi di reato disciplinate dalle Disposizioni complementari al Codice doganale dell'Unione**, ivi incluse quelle di nuova introduzione (contrabbando in esportazione ad es.)

L'estensione della **responsabilità degli enti alle ipotesi di reato disciplinate dal T.U.A.**, ivi incluse quelle di nuova introduzione

Art. 4 del D. Lgs.) Modifiche al d. lgs. 8 giugno 2001, n. 231

Sorprende tuttavia come esista ancora un evidente disallineamento tra il contrabbando doganale e quello domestico:

- ❑ il primo assume rilevanza penale – ricorrendo il dolo – al superamento della soglia **di Euro 10.000,00 in termini di diritti evasi**;
- ❑ il secondo quello previsto nei reati di sottrazione delle accise nelle movimentazioni nazionali ed intraunionali (le accise riscosse dalla dogana rientrano nella prima fattispecie) sorge a prescindere da ogni tipo di valutazione circa la lievità della somma eventualmente evasa, mettendo a rischio penale gli operatori del settore pur in evidente presenza di tenuità dell'ammontare



Inoltre, importante novità riguarda le sanzioni interdittive irrogabili all'ente nei casi di contrabbando quando le imposte o i diritti di confine dovuti superano i 100.000,00 Euro: in tale ipotesi, invero, oltre alle sanzioni interdittive previste in via generale (divieto di pubblicizzare beni o servizi, divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi e sussidi) sono applicate anche le ulteriori sanzioni dell'interdizione dall'esercizio dell'attività e la sospensione o revoca di autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito.



06

Disposizioni di coordinamento

Art. 7 del D. Lgs.) Disposizioni finali e di coordinamento

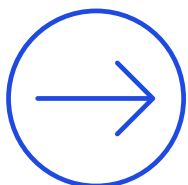
L'articolo 7 specifica i **termini di applicazione delle sanzioni amministrative previste nell'allegato 1**.

Come detto sopra, la riforma delle sanzioni doganali, improntata al rispetto dei **principi di effettività e proporzionalità**, ha previsto un trattamento sanzionatorio più lieve rispetto a quello tradizionalmente previsto nel TULD.

Tuttavia, il comma 3 dell'articolo 7 del decreto afferma che le nuove «*sanzioni amministrative di cui all'allegato 1 e all'articolo 3 si applicano alle violazioni commesse a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto*».

Tale disposizione pone non pochi **dubbi di legittimità** se si considera che:

1. l'art. 20 della legge delega della riforma fiscale (Legge n. 111 del 2023) non ha indicato, tra i criteri direttivi, quello della deroga al principio del *favor rei*. Di conseguenza, risultando la disciplina delle **sanzioni pecuniarie** prevista dal d. lgs. 141/2024 **più favorevole al contribuente**, rispetto a quella precedente (in deroga al principio del "*favor rei*"), essa sarà **applicabile solo per violazioni commesse nel vigore del decreto oggetto di analisi**;
2. il principio del **favor rei** costituisce un valore di **rango costituzionale**. Ne deriva che il legislatore avrebbe dovuto espressamente individuare, tra i criteri direttivi, quello della deroga al principio predetto;
3. il principio del *favor rei* è espressamente sancito dall'**art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE** e, quindi, per le materie che sono oggetto della competenza comunitaria, costituisce un valore assoluto dell'ordinamento costituzionale;
4. considerando il "**principio dell'equilibrio del bilancio**" (art. 81 Cost.), è comunque irragionevole escludere l'applicazione del principio del *favor rei* con riferimento all'erogazione di sanzioni recata in atti non definitivi. Essi, infatti, non danno luogo ad entrate certe per l'Erario e, dunque, il già menzionato principio non può generare alcuna effettiva lesione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'art. 81 Cost, in conseguenza di ciò l'art. 7 del decreto si pone in contrasto con gli articoli 3 e 117, comma 1 Cost., avuto riguardo al principio EDU di cui all'art. 7 della Convenzione.



Occorre evidenziare che, con riferimento alla riforma delle sanzioni tributarie intervenuta nel 2016, la Suprema Corte aveva affermato che la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio vigente dal primo gennaio 2016, era applicabile retroattivamente a condizione che il processo fosse ancora in corso e, di conseguenza, non fosse ancora definita la parte sanzionatoria del provvedimento impugnato (Cass., sez. trib., 8716/2021).



07

Norme di abrogazione

Art. 8 del D. Lgs.) Abrogazioni

L'articolo 8 specifica le **norme vigenti** che sono **espressamente abrogate**, a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto.

Pertanto, non potrà farsi più applicazione delle disposizioni sostituite, a tutti gli effetti, dalle disposizioni complementari e dal decreto.

In particolare, si segnalano:

- il regio decreto 13 febbraio 1896, n. 65, contenente il **regolamento per l'esecuzione del testo unico delle leggi doganali**;
- gli articoli 64, 65, 66, 73, 75 e 96 della legge 17 luglio 1942, n. 907, in materia di **contrabbando di tabacchi lavorati e relative sanzioni**;
- gli articoli 2, 3, 4 e 8 della legge 3 gennaio 1951, n. 27, concernenti la **vendita di tabacco senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita**;
- il decreto del Presidente della Repubblica 2 febbraio 1970, n. 62, contenete **disposizioni legislative in materia doganale** in attuazione della legge delega 23 gennaio 1968, n. 29;
- gli articoli 125, 126, 127 e 128 del decreto del Presidente della Repubblica 18 febbraio 1971, n. 18, in tema di **procuratori doganali, merci abbandonate e controversie doganali**;
- il decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, recante approvazione del testo unico delle **disposizioni legislative in materia doganale**;
- il decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, in materia di **riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo delle merci**;
- gli articoli 3, 4, 5 e 6 del decreto legislativo 9 novembre 1990, n. 375, concernenti **reati aventi ad oggetto tabacchi lavorati esteri**;
- l'articolo 5 della legge 18 gennaio 1994, n. 50, in materia di **sospensione della licenza per gli esercizi che detengono tabacchi in materia illecita**.





08

Evoluzione della compliance aziendale

Evoluzione della compliance aziendale

➤ **Procedure interne per adempimenti doganali (chi fa cosa)**

➤ **Contratti con dichiaranti**

➤ **Presidio di controllo:**

- Classificazione delle merci;
- Valore doganale;
- Origine delle merci.

➤ **Export control:**

- Aree geografiche di destinazione;
- Soggetti;
- Materiali.

➤ **Nuovo ruolo dell'ITCO («International Trade Compliance Officer»)**





Thank you!

Massimo Fabio

EMEA Regional Leader
Partner
International Trade and Customs,
Studio Associato – Consulenza
legale e tributaria KPMG

M +39 348 2702922

mfabio@kpmg.it

[LinkedIn](#)

Aurora Marrocco

Associate Partner
International Trade and Customs,
Studio Associato – Consulenza
legale e tributaria KPMG

M +39 348 011 2651

amarrocco@kpmg.it

[LinkedIn](#)



Some or all of the services described herein may not be permissible for KPMG audit clients and their affiliates or related entities.



kpmg.com/socialmedia

© 2024 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria, an Italian professional partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.