



Transfer price in dogana

Confindustria Udine, 9 ottobre 2019

Avv. Lorenzo Ugolini

Principali novità sul valore

- Modifiche alle regole generali
- Cambiamenti per le *royalties*
- Semplificazione del valore (IVV)
- Sconti
- *First sale rule*

Il valore doganale

considerazioni preliminari

- Corretta liquidazione dei dazi doganali e dell'Iva all'importazione
- Non va semplicemente trascritto il valore indicato in fattura, perché occorre tenere conto di elementi di costo che devono essere dichiarati ai fini doganali e altri che possono non concorrere (beni materiali e immateriali)

Momento di individuazione del valore di transazione

- Ai sensi dell'art. 128, par. 1, RE, il valore di transazione delle merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione europea *“è fissato al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte in tale territorio doganale”* (c.d. last sale rule principle)
- Non è possibile considerare vendita la transazione in cui la merce è importata in conto consegna, o quando la merce è importata da filiali della stessa società che non siano soggetti giuridici distinti, quando la merce è importata con un contratto di noleggio o *leasing* (anche se il contratto contempla un'opzione per l'acquisto di merce)
- Non rileva la c.d. vendita nazionale, ossia quella che avviene tra acquirente e venditore in ambito Ue, giacché non ha le caratteristiche di una vendita per l'esportazione nell'Unione

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)

- 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)

Elementi da non includere nel valore in dogana

(art. 72 CDU)

Sono i c.d. «aggiustamenti negativi», ossia costi che vanno defalcati dal prezzo pagato, ai fini della determinazione del valore doganale

La novità più significativa riguarda l'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

NOVITÀ: gli **sconti** (art. 130 RE) possono essere dedotti se contrattualmente previsti e determinati prima della presentazione della dichiarazione doganale

Costi che devono essere inclusi nel valore doganale - 1

(art. 71 CDU)

L'art. 71 CDU 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 che devono essere inclusi nel valore doganale - 2

(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

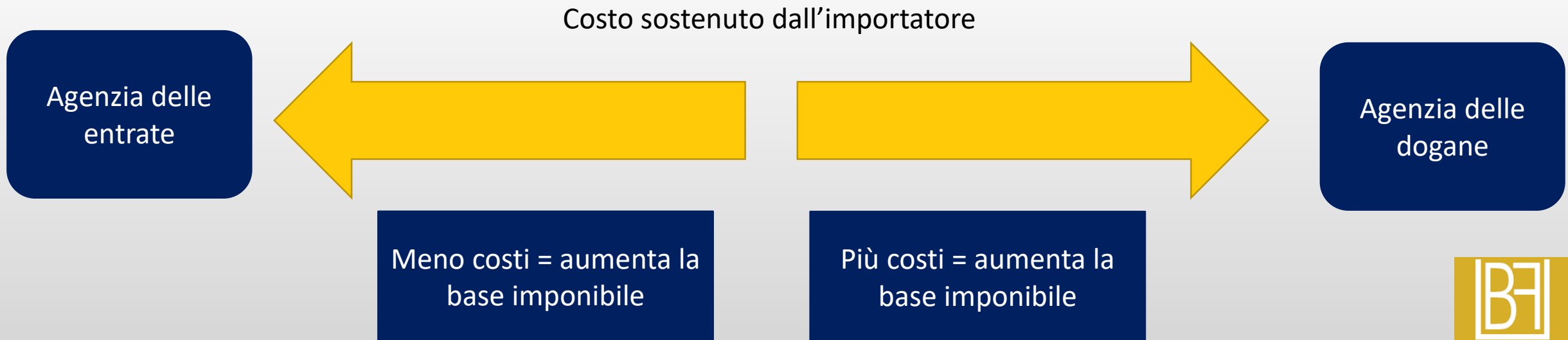
Transfer pricing in dogana

- La corretta determinazione del valore doganale non ha riflessi soltanto ai fini delle imposte dirette, ma interessa anche la fiscalità doganale e l'Iva all'importazione:
 - quando l'importazione coinvolge due soggetti appartenenti a un unico gruppo societario, per valutare la correttezza dell'operazione ai fini della fiscalità diretta, è necessaria l'analisi dei prezzi di trasferimento (*transfer pricing*)
 - la disciplina sul valore in dogana e la normativa sul *transfer pricing*, tuttavia, non coincidono perfettamente, pertanto, la medesima operazione intercompany potrebbe presentare due valori diversi

Approccio degli Uffici

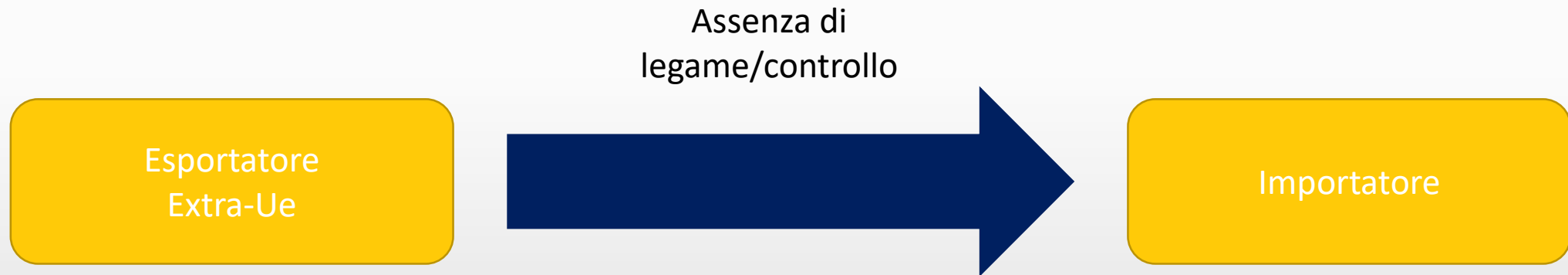
Differenze

1. La pretesa impositiva dell'Agenzia delle entrate è generalmente di segno opposto a quella dell'Amministrazione doganale: per la prima il costo sostenuto dall'importatore incide negativamente sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, mentre per la seconda il valore di transazione rappresenta la base imponibile cui applicare l'aliquota daziaria
2. Meccanismi procedurali di controllo (preventivo-istantaneo o *ex post*) diversi tra Agenzia delle entrate e Agenzia delle dogane



Aspetto in comune

Sia la fiscalità diretta che quella doganale richiedono che il valore delle merci nelle operazioni *intercompany* non sia influenzato dai legami tra le parti



Inapplicabilità del valore di transazione

- Il valore di transazione deve essere applicato purché ricorrano tutte le condizioni seguenti (art. 70, c. 3, CDU):
 - a) non esistano restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, oltre a una qualsiasi delle seguenti:
 - restrizioni imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche dell'Unione
 - limitazioni dell'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute
 - restrizioni che non intaccano sostanzialmente il valore in doganale 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

Due persone sono considerate legate se è soddisfatta una delle seguenti condizioni:

- 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

- Nei casi in cui la Dogana avesse 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)
- Se 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

TP adjustments

- *Transfer pricing adjustments* = sono aggiustamenti di prezzo effettuati in corso di esercizio o a fine esercizio che, sulla base di criteri cosiddetti “reddituali”, sono volti a individuare, ai fini della disciplina delle imposte sui redditi, il definitivo prezzo di trasferimento ovvero la marginalità aziendale che, in applicazione delle linee guida OCSE sul *transfer pricing* ovvero per accordi con le Autorità fiscali, determina un adeguato livello di imponibile ai fini delle imposte sui redditi
- Si basano sul concetto della ripartizione globale dell’utile fra le imprese del gruppo, mentre ai fini doganali il prezzo di trasferimento deve essere individuato con specifico riferimento alla merce oggetto del trasferimento
- **Criticità dei TP adjustments** = variazioni di prezzo della merce che si determinano dopo la dichiarazione in dogana e che, di norma, potrebbero comportare *ex post* il riconoscimento di un diverso valore di transazione ai fini doganali

TP Adjustments e Iva

- L'Agenzia delle entrate ha ritenuto non rilevante (e, quindi, fuori del campo di applicazione del tributo) la previsione di contributi/aggiustamenti di marginalità di fine anno, per il fatto che agli stessi non è attribuibile un legame diretto con le forniture di servizi e le cessioni di beni regolate, nella fattispecie concreta, da accordi di *contract assembling* e *contract manufacturing* (Agenzia delle entrate, interpello 2 novembre 2018, n. 60)

TP adjustments e dogana

- Gli adeguamenti *ex post* del valore di transazione sono limitati a situazioni specifiche riguardanti, segnatamente, un difetto di qualità del prodotto o vizi rilevati successivamente alla sua immissione in libera pratica
- La Corte di Giustizia, seppure con riferimento alla normativa previgente, ha negato rilevanza ai c.d. *transfer pricing adjustments* di fine periodo, effettuati sulla base del *Residual Profit Split Method* (c.d. metodo della ripartizione degli utili residui), ai fini della variazione, in aumento o in diminuzione, del valore di transazione in dogana, sulla base dell'assunto che il previgente codice non permetterebbe *“di prendere in considerazione, come valore in dogana, un valore di transazione concordato costituito, in parte, da un importo inizialmente fatturato e dichiarato nonché, in parte, da un adeguamento forfettario compiuto al termine del periodo di fatturazione, senza la possibilità di sapere se, al termine del periodo di fatturazione, tale adeguamento sarà operato al rialzo o al ribasso”* (Corte di Giust., 20 dicembre 2017, C-516/16)
- Il codice doganale, da un lato, non impone alcun obbligo alle imprese importatrici di sollecitare adeguamenti del valore di transazione laddove quest'ultimo sia corretto *ex post* al rialzo e, dall'altro, non contiene alcuna disposizione che consenta all'autorità doganale di tutelarsi dal rischio che le imprese richiedano unicamente adeguamenti al ribasso

- La Corte di Cassazione ha escluso il rimborso dei dazi a favore di una società che stipula, in un momento successivo alle importazioni, un contratto di *transfer pricing*, avente efficacia retroattiva, con la casa madre estera, rivedendo al ribasso i prezzi dei beni importati e rilasciando note di credito a favore della consociata italiana (Cass., sez. trib., 27 marzo 2013, nn. 7715 e 7716)
- Inapplicabilità dell'istituto della revisione dell'accertamento in quanto l'accordo negoziale (scelta volontaria) non configura irregolarità, inesattezze o errori involontari relativi agli elementi dell'accertamento

Ruling sul valore doganale

- L'art. 35 CDU prevede che, previa richiesta e in casi specifici, le autorità doganali possano adottare decisioni relative alle informazioni vincolanti, anche in relazione al valore

- La norma rappresenta la base giuridica per l'adozione di decisioni doganali vincolanti diverse da Itv e Ivo, definite anche "*ruling sul valore*" o Ivv
- A oggi, tuttavia, non é ancora stato codificato un istituto generale come é avvenuto per Itv e Ivo

Forfetizzazione del valore

(circ. 21 aprile 2017, n. 5/D)

Art. 70, par. 1, CDU

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»**

Art. 73 CDU

Le autorità doganali possono autorizzare, su richiesta, la determinazione dei seguenti importi sulla base di criteri stabiliti volta per volta, quando non sono quantificabili alla data di accettazione della dichiarazione doganale:

- a) prezzo
- b) gli aggiustamenti positivi e negativi (elementi del valore di cui agli artt. 71-72 CDU)

Forfetizzazione del valore

(circ. 21 aprile 2017, n. 5/D)

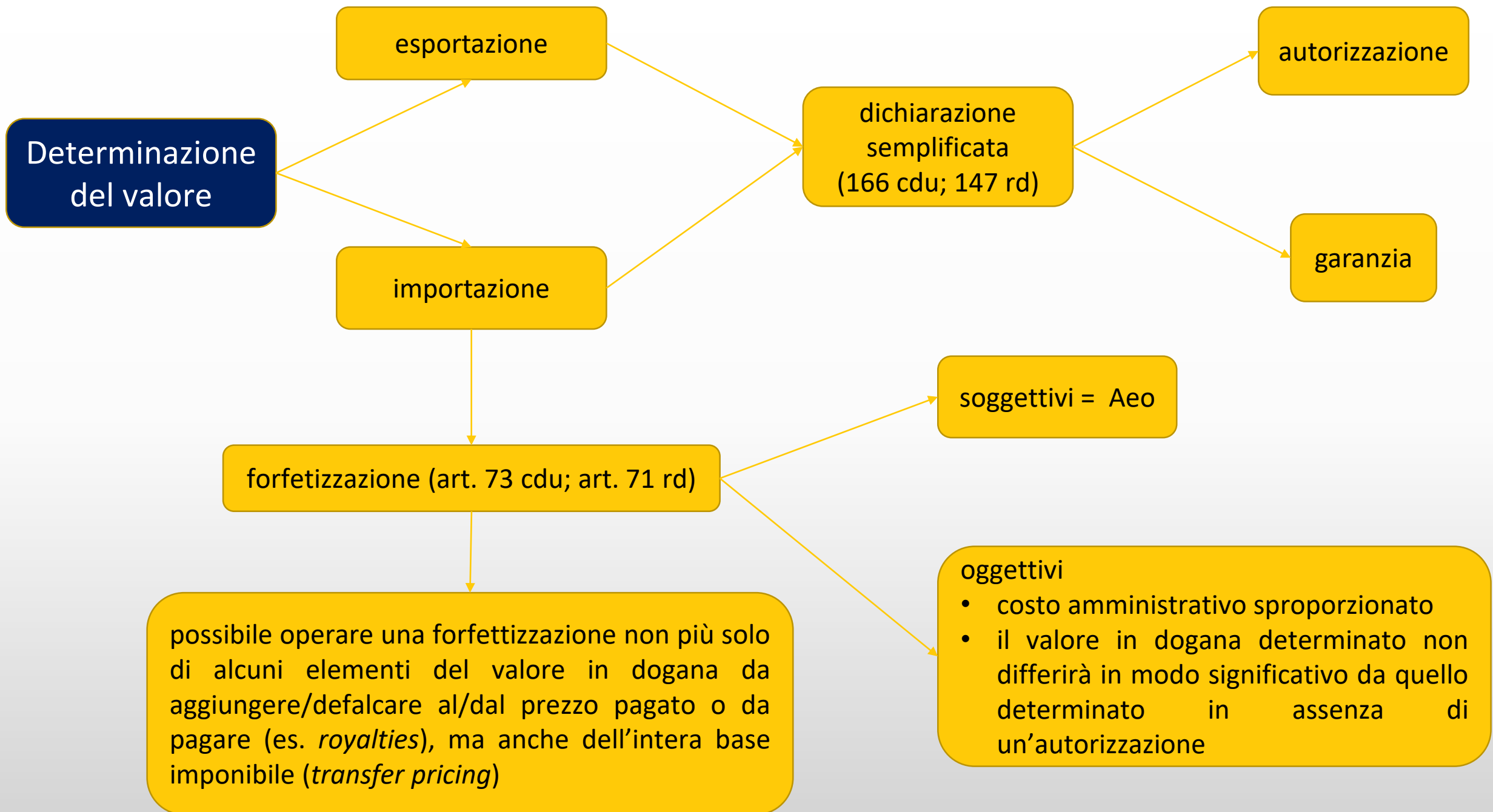
Vantaggi della "nuova" forfetizzazione ex art. 73 CDU

Può essere oggetto di forfetizzazione anche **l'intero valore di transazione** di cui all'art. 70 del CDU e non più soltanto gli elementi da aggiungere/sottrarre al/dal prezzo pagato o da pagare (artt. 71 e 72 CDU)



«Il legislatore europeo, quindi, elevando con l'art. 73 del codice la semplificazione a norma primaria e non più delegata, ha così voluto espressamente ammettere la predeterminazione “sulla base di criteri specifici”, non più solo degli aggiustamenti in dogana (come nel previgente art. 156 bis DAC), ma dell'intero valore transazionale come principale criterio di determinazione dell'imponibile doganale» (circ. 21 aprile 2017, n. 5/D)

Elevare a rango primario di «valore fatturato» anche i valori frutto di forfetizzazione ex art. 73 cdu



Requisiti oggettivi

(art. 71, par. 1, RD)

L'autorizzazione alla forfetizzazione di cui all'art. 73 CDU può essere concessa se sono soddisfatte le seguenti condizioni

- a) l'utilizzo della procedura della dichiarazione semplificata (art. 166 CDU) comporta **costi amministrativi sproporzionati**
- b) il valore in dogana determinato a norma dell'art. 73 **non differirà in modo significativo** da quello determinato in assenza di un'autorizzazione

Requisiti soggettivi

(art. 71, par. 2, RD)

La concessione dell'autorizzazione è subordinata al rispetto, da parte del richiedente, delle seguenti condizioni, in parte coincidenti con quelle previste per la certificazione Aeo:

- a) art. 39, lett. a), CDU: sia nel caso in cui il richiedente sia persona fisica che quando sia persona giuridica i seguenti soggetti **non devono avere commesso violazioni gravi o ripetute della normativa doganale** e fiscale e non avere precedenti per reati gravi in relazione alla propria attività economica:
 - a) il richiedente
 - b) la persona responsabile del richiedente o che esercita il controllo sulla sua gestione
 - c) l'impiegato responsabile delle questioni doganali del richiedente;
- b) art. 25, par. 1, lett. a), RE: **utilizzo di un sistema contabile compatibile con i principi contabili** generalmente accettati applicati nello Stato membro in cui è tenuta la contabilità e che faciliti i controlli doganali mediante audit
- c) art. 25, par. 1, lett. f), RE: **organizzazione amministrativa adeguata** al tipo e alla dimensione dell'impresa e dotata di sistema di controllo interno per individuare eventuali transazioni illegali o irregolari

Procedimento autorizzativo

- L'organo che adotta il provvedimento è il Direttore centrale legislazione e procedure doganali
- L'unità organizzativa responsabile del procedimento è l'Ufficio applicazione dei tributi doganali della medesima Direzione, cui le istanze dovranno pervenire obbligatoriamente per il tramite dell'Ufficio delle dogane competente (art. 22 CDU)
- Nel caso in cui la domanda non contenga tutti gli elementi richiesti l'Ufficio deve chiedere al richiedente di integrare le informazioni/dati/documenti mancanti entro un congruo termine, non superiore a trenta giorni, decorso inutilmente il quale la domanda si intende non accettata
- Per la decisione si applicano i termini stabiliti dall'art. 22 CDU

Allegato n. 1

All' Agenzia delle dogane e dei monopoli
Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali
– Ufficio Applicazione dei tributi doganali
Via M. Carucci, 71
00143 ROMA

Per il tramite dell'Ufficio delle Dogane di

Domanda di autorizzazione alla determinazione semplificata degli importi facenti parte del
valore

Art.73 del Reg. (UE) n. 952/2013 (CDU) e art.71 del Reg. delegato (UE) 2446/2015 (RD)

Nota: per compilare il formulario seguire le istruzioni di cui all'all. 2



1) Richiedente
2) P.I. + codice EORI
3) Status AEO + altre decisioni/autorizzazioni doganali
4) Descrizione dei prodotti cui si applica l'autorizzazione + Codice NC
5) Gruppo societario + schema riepilogativo/rappresentazione grafica dei flussi
6) Oggetto dell'autorizzazione: A) tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati dal compratore nei confronti del venditore o a una terza parte a beneficio del venditore come condizione della vendita delle merci importate - art.70, par.2 CDU <input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO

B) aggiustamenti da pre-determinare:

- a) da aggiungere - art.71 CDU ☐SI ☐NO
b) da dedurre - art.72 CDU ☐SI ☐NO
c) formula di calcolo

d) INCOTERMS

e) valuta

7) Dichiarazione semplificata sul valore di cui agli artt. 166 e ss. del CDU.

8) Contratti "intercompany"

Numero complessivo di contratti allegati:

- ☐ in lingua italiana n.
☐ in lingua originale con traduzione in italiano n.

9) Altri contratti - fornitori

Numero complessivo di contratti allegati:

- ☐ in lingua italiana n.
☐ non tradotti in italiano n.

10) Modifica dell'assetto societario del gruppo

11) Decisioni sull'applicazione della normativa doganale

Firma

12) Eventuale modifica su parere della DG TAXUD della Commissione europea

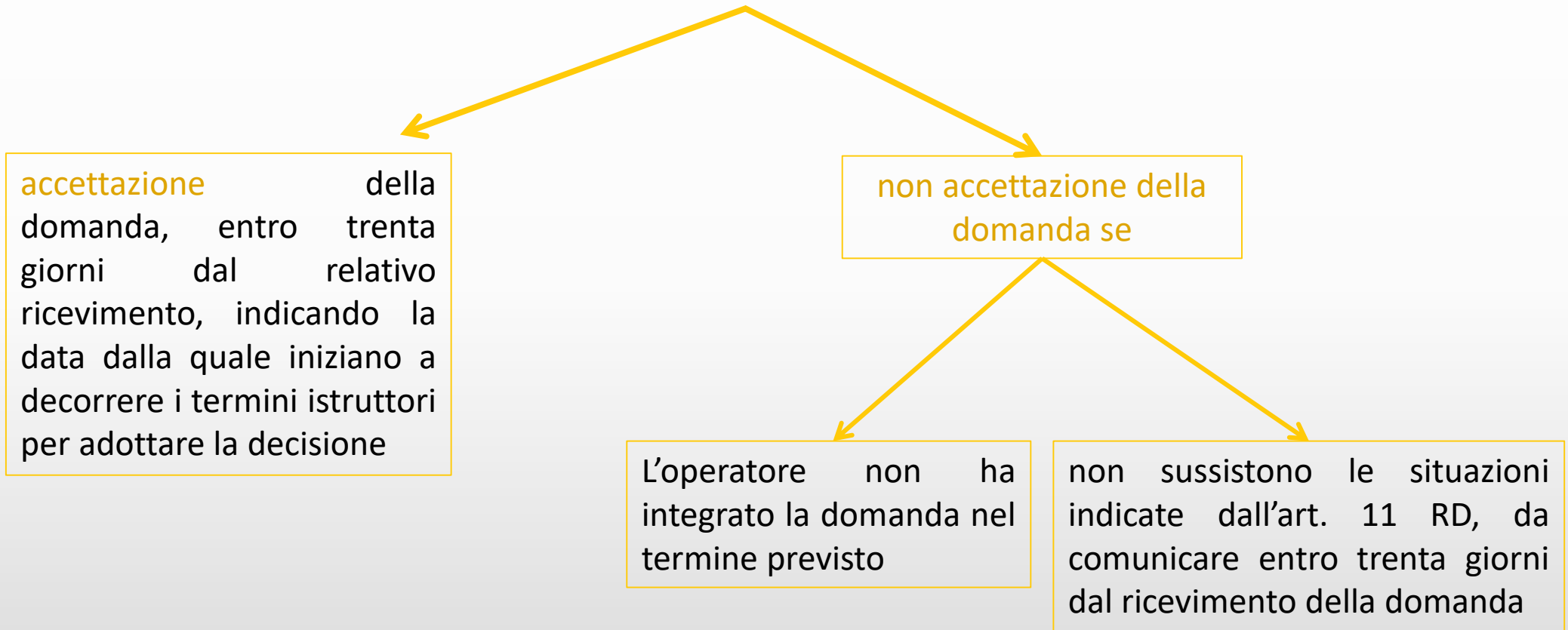
- ☐ Accetto
☐ Non accetto (motivare)

13) Durata dell'autorizzazione
14) Masterfile / Documentazione nazionale Numero complessivo di documenti allegati: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> in lingua italiana n. <input type="checkbox"/> in lingua inglese n.
15) Informazioni/documentazione attestante le condizioni di cui all'art. 71, paragrafo 2, lett. b) e c), RD
16) Veridicità e completezza dei dati delle informazioni fornite <div style="text-align: right;">Firma</div>
17) Consenso espresso alla trasmissione degli atti alla Commissione europea-DG TAXUD <div style="text-align: right;">Firma</div>
18) Firma del richiedente/delegato¹ <div style="text-align: center;">data della richiesta</div>
Il/la sottoscritto/a _____, in qualità di funzionario addetto, ai sensi dell'art 38 del D.P.R. 28.12.2000, n. 445 e s.m.i., attesta che l'istanza è stata sottoscritta dal summenzionato/a in sua presenza, previo accertamento dell'identità personale risultante dall'esibizione del documento. <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> (luogo) _____ (data) _____ Il funzionario addetto _____ </div>

¹ Se l'istanza non viene sottoscritta in presenza del funzionario addetto deve essere presentata unitamente a copia fotostatica non autenticata del documento di identità ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 445/00 s.m.i.

Riservato all'amministrazione DATA DI ACCETTAZIONE DELLA DOMANDA (Art. 22 Reg. U.E. 952/2013)
--

Al termine della prima istruzione formale, il competente Ufficio delle dogane provvede a inoltrare al richiedente la formale comunicazione di



Fase istruttoria

L'Ufficio delle dogane procede ad acquisire al relativo fascicolo la necessaria documentazione e ad effettuare le seguenti verifiche

Documentazione

- a) certificati relativi ai carichi pendenti e al casellario giudiziale presso le competenti procure della Repubblica

Verifiche

- a) assenza/presenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale in capo ai soggetti richiedenti
- b) sistema contabile
- c) tipologia e struttura dell'organizzazione amministrativa del richiedente
- d) verifica dei documenti posti a corredo dell'istanza relativamente a: valori oggetto di forfettizzazione riferiti all'ultimo triennio delle dichiarazioni doganali, listini prezzi ai fini dell'applicazione, ancorché in maniera flessibile, di un eventuale metodo deduttivo di valorizzazione in dogana, altra documentazione allegata

Fase decisoria

- L'istruttoria deve concludersi entro 80 giorni dalla data di accettazione della domanda
- Al termine, il competente Ufficio delle dogane redige una dettagliata relazione finale da trasmettere all'Ufficio centrale per l'applicazione dei tributi doganali e, per conoscenza, alla sovraordinata Direzione territoriale
- Una volta pervenuto il fascicolo istruttorio all'Ufficio centrale, questo provvederà alle analisi e valutazioni di sua competenza per l'adozione del provvedimento
 - Avverso il provvedimento del Direttore centrale legislazione e procedure doganali è ammesso:
 - ricorso al Tar del Lazio, entro 60 giorni
 - ricorso straordinario al Presidente della Repubblica, entro 120 giorni

TP ed export ?

- Chi, nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana relative a cessioni all'esportazione, indica quantità, qualità o corrispettivi diversi da quelli reali, è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta che sarebbe dovuta se i beni presentati in dogana fossero stati ceduti nel territorio dello Stato, calcolata sulle differenze dei corrispettivi o dei valori normali dei beni. La sanzione non si applica per le differenze quantitative non superiori al cinque per cento (art. 7, c. 5, d.lgs. 471 del 1997)



Grazie per l'attenzione!

via B. Bosco 57/1B – 16121 Genova
tel. +39 010.8570717
via F. Filzi 2 – 20124 Milano
tel. +39 02.87165991

www.ubf-lex.it
ugolini@ubf-lex.it