

Livorno, 17/09/2025



A
G
E
N
Z
I
A

ADM

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

**Le Nuove disposizioni
complementari al CDU**

**Sanzioni dissuasive, efficaci e proporzionali nel contrasto al
contrabbando e il rafforzamento del diritto al contraddittorio**

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

I PRINCIPI DELLA LEGGE DELEGA (Art. 2 Legge n. 111/2023)

- stimolo della crescita economica e alla natalità
- prevenzione e riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi;
- riduzione del carico fiscale;
- **razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario;**
- revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento per i contribuenti.

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LA DELEGA SUL SISTEMA SANZIONATORIO (Art. 20)

1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e agli altri tributi indiretti nonché ai tributi degli enti territoriali:

a) per gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali:

- 1) razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem;*
- 2) (...)*
- 3) rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario, prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi e adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale;*
- 4) (...)*
- 5) introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di **crediti di imposta non spettanti e inesistenti**;*

LA DELEGA SUL SISTEMA SANZIONATORIO (Art. 20)

b) per le sanzioni penali:

(...)

2) attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto;

c) per le sanzioni amministrative:

1) migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei;

LA DELEGA SULLE SANZIONI DOGANALI (Art. 20 co. 3)

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

1) la razionalizzazione delle fattispecie penali;

2) la revisione delle sanzioni di natura amministrativa per adeguarle ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasività stabiliti dall'articolo 42 del citato regolamento (UE) n. 952/2013, anche in conformità alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea;

3) la razionalizzazione delle disposizioni sulla custodia delle cose sequestrate, sulla distruzione delle cose sequestrate o confiscate e sulla vendita delle cose confiscate;

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

LA PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI TRIBUTARIE E DOGANALI

In materia doganale, emblematico è il caso **dell'art. 303 co. 3 lett. E) del T.U.L.D.** (*Differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana*)

3. *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:*

(...)

e) per i diritti pari o superiori a 4.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.

LA PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI TRIBUTARIE E DOGANALI

Al contrario, la previsione del minimo edittale di € 30.000 anche per punire condotte evasive di entità significativamente ridotta (da € 4.000,00) è stato dichiarato apertamente in contrasto con il principio unionale di proporzionalità, sancito:

- **Dall'art. 5 par. 4 del TUE:** *«In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati»*
- **Dall'art. 42 del CDU** per la materia doganale: *«Ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive».*

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LA PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI TRIBUTARIE E DOGANALI

- La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, pur accordando agli Stati membri un ampio margine di discrezionalità, in assenza di un'armonizzazione completa delle sanzioni doganali a livello europeo, impone comunque il rispetto di determinati criteri, tra cui quello di **proporzionalità**: le sanzioni devono essere efficaci, dissuasive, **ma anche adeguate alla gravità dell'infrazione**.
- In tale prospettiva, la Corte ha più volte affermato che le sanzioni non debbano eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi di garantire l'esatta riscossione del tributo e di evitare l'evasione (v., in tal senso, Corte di Giustizia sentenze 8 maggio 2008, Ecotrade, C 95/07 e C-96/07, punti da 65 a 67; 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punto 67), principio applicabile anche al diritto doganale, in quanto materia armonizzata (cfr. Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013).

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LA PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI TRIBUTARIE E DOGANALI

- Al fine di valutare se una sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa (così Corte di Giustizia sentenza 17 luglio 2014 Equoland, C 272/13, par. 35).

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LA PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI TRIBUTARIE E DOGANALI

- In tale contesto, la giurisprudenza nazionale, sia di legittimità che di merito, è consolidata nel ravvisare il contrasto tra l'art. 303 co. 3 lett. E) del T.U.L.D. e il principio di proporzionalità;
- La Cassazione si avvale del rimedio della «**disapplicazione**» della norma interna in contrasto con il diritto dell'Unione.

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LA PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI TRIBUTARIE E DOGANALI

Ex multis, Cass. civ., Sez. V, 29/01/2024, n. 2703:

- *La disposizione dell'art. 303, comma 3, lett. e), del d.P.R. n. 43 del 1973 (TULD), come sostituito dall'art. 11 del d.l. n. 16 del 2012, conv. con modif. dalla l. n. 44 del 2012, nel determinare la sanzione per il diritto di confine non dichiarato in un importo minimo fisso di 30.000 euro **senza la possibilità di adeguamento della sanzione stessa alle circostanze specifiche del singolo caso, eccede il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e per evitare l'evasione di un dazio doganale non versato in misura superiore a 4.000 euro, ma inferiore a 5.000 euro, e, pertanto, va disapplicata in quanto contraria al diritto dell'Unione europea, nell'interpretazione data dalla Corte di giustizia (cfr. Cass., 13 luglio 2023, n. 20058).***
- *Nella stessa direzione, è stato precisato che la sanzione prevista dall'art. 303 del d.P.R. n. 43 del 1973 è **eccessiva ed irrispettosa dei principi dell'Unione europea in tema di proporzionalità delle sanzioni e non consente di potere contenere la sanzione adeguandola alla specificità del caso di specie, senza oltretutto poter tenere in considerazione l'atteggiamento collaborativo della società contribuente; inoltre, la circostanza che effettivamente l'art. 303 del d.P.R. n. 43 del 1973 preveda la possibilità di gradare la sanzione non considera però la rigidità della sanzione minima, che non può scendere sotto i 30mila euro per il solo fatto che il dazio doganale non versato sia pari o superiore a soli 4mila euro.***

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LA PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI TRIBUTARIE E DOGANALI

Dunque, in tema di dazi doganali, le sanzioni irrogate devono essere proporzionate alla violazione commessa. Ed invero, il principio di proporzionalità rappresenta un criterio di portata generale che permette di bilanciare interessi contrapposti: esso è un canone di giustizia che consente di misurare e limitare l'arbitrarietà del potere esercitato da parte dell'Amministrazione finanziaria, sicché l'azione amministrativa, anche sanzionatoria, deve essere adeguata e congrua (Cass., 11 maggio 2022, n. 14908).

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LA PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI TRIBUTARIE E DOGANALI

Il parametro normativo ritenuto idoneo per rendere proporzionata una sanzione eccessivamente afflittiva viene individuato nell'art. 7 comma 4 del D.Lgs. 472/97:

- *«Se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile».*

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LA PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI TRIBUTARIE E DOGANALI

- La Corte Costituzionale (sent. n. 46 del 17.03.2023) descrive tale strumento normativo come una «**opportuna valvola di decompressione** che è atta a mitigare l'applicazione di sanzioni, come quella stabilita dalla norma censurata, che, strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte, tendono a divenire draconiane quando colpiscono contribuenti che invece tale intento chiaramente non rivelano»;
- Ricorda, inoltre, che «la valorizzazione in questi termini del menzionato art. 7 può anche permettere una più efficace risposta, quando ne ricorrano le condizioni, a quelle esigenze [...] di **conformità del sistema sanzionatorio nazionale ai criteri indicati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in tema di proporzionalità delle sanzioni tributarie relative ai tributi armonizzati**».

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LA PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI TRIBUTARIE E DOGANALI

Le soluzioni «creative» delle Corti di merito:

- Riduzione in via equitativa della sanzione (1/5 del minimo, in misura peraltro inferiore all'ammontare dei diritti di confine evasi) tramite disapplicazione non soltanto dell'art. 303 del TULD ma anche dell'art. 7 comma 4 del D.Lgs. 472/1997;
- Disapplicazione dell'art. 303 del TULD e contestuale applicazione dell'art. 13, comma 3 D.Lgs. n. 471/1997 (in materia di imposte dirette e IVA), rideterminando la sanzione irrogata in misura pari al 30% dei diritti non corrisposti.

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LE NUOVE DISPOSIZIONI ATTUATIVE

- **D. Lgs. n. 141/2024, Allegato I, artt. 78 e ss:** in attuazione dell'art. 20 della Legge delega è stata realizzata un'attività di riordino e semplificazione e razionalizzazione del quadro normativo sanzionatorio in materia doganale;
- Sono state ricondotte nell'ambito delle DNC delle norme inizialmente contenute in altre fonti:
 - Art. 20 co. 4 L. n. 449/1997 → **art. 96 co. 13 DNC**: *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, semprechè 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.*

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

LE NUOVE DISPOSIZIONI ATTUATIVE

- Altro esempio è l'istituto del **riscatto** delle merci soggette a confisca in via amministrativa, inizialmente disciplinato **dall'art. 337 R.D. n. 65/1896**, ora trasposto **nell'art. 118 co. 8 DNC**:
 - *Salvi i casi di confisca disposti dall'Autorità giudiziaria, e qualora non siano vietati la fabbricazione, il possesso, la detenzione o la commercializzazione dei beni oggetto dell'illecito, l'Agenzia, ricorrendone le condizioni, consente, a richiesta del trasgressore, il riscatto delle merci confiscate in via amministrativa previo pagamento del valore delle stesse, dei diritti dovuti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese sostenute per la loro gestione.*

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

IL NUOVO TESTO UNICO DELLE SANZIONI TRIBUTARIE AMMINISTRATIVE E PENALI

Il riordino e la semplificazione del quadro normativo in materia di sanzioni tributarie, altamente frammentato prima della riforma, avviene anche su un livello generale:

- Con il D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 173 è stato istituito, a partire dal 01/01/2026, il **Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali** (contestuale abrogazione dei D.Lgs. n. 471/1997, n. 472/1997, n. 74/2000).
- Con il D.Lgs. 14 novembre 2024, n. 175 è stato introdotto anche il **T.U. della Giustizia Tributaria**, in vigore sempre a partire dal 01/01/2026;

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

IL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM NELLA RIFORMA

- Non solo proporzionalità, ma anche *ne bis in idem*: il nuovo assetto delle sanzioni doganali, amministrative e penali (Art. 96 DNC) segna la fine del c.d. doppio binario sanzionatorio in materia doganale;
- Circolare ADM n. 20/2024: sotto il profilo procedimentale, l'accertamento e la riscossione dei diritti doganali saranno avviati anche in presenza di un procedimento penale, senza necessità di attendere l'esito di quest'ultimo, così come previsto dall'art. 6, Reg. CEE 2988/2015.
- Tuttavia, qualora il procedimento amministrativo si concluda con l'irrogazione di una sanzione, questa potrà essere sospesa in attesa della definizione del procedimento penale, al fine di evitare la sovrapposizione tra la sanzione amministrativa e quella penale, in conformità al principio sovranazionale del *ne bis in idem*.

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

IL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM NELLA RIFORMA

- Sempre sul *ne bis in idem*, è necessario un richiamo alle novità introdotte con il **D.Lgs. n. 87/2024** (emanato sempre in attuazione della legge delega, entrato in vigore il 29/06/2024 per le violazioni commesse a partire dal 01/09/2024) con l'obiettivo di riformare le sanzioni tributarie (amministrative e penali) e rendere il sistema più coerente con il principio di proporzionalità, evitando così duplicazioni tra processo penale e quello tributario.
- Composto da 7 articoli che apportano modifiche ai principali decreti legislativi: n. 471/1997, n. 472/1997, n. 74/2000 (decreti abrogati e trasposti nel nuovo T.U. di cui al D.Lgs. n. 173/2024).

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

IL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM NELLA RIFORMA

- Prima della riforma → “*efficacia riflessa del giudicato penale su quello tributario*”: il giudice tributario poteva avvalersi dell’accertamento di fatto contenuto in una sentenza penale (ritualmente prodotta dalle parti del processo tributario), sulla base degli atti e delle prove acquisite nel procedimento penale, in modo da procedere ad una propria autonoma valutazione degli elementi probatori così formati.

- Ora → **art. 21-bis del D.lgs. n. 74/2000:**

*“1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché' il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a **dibattimento** nei confronti del **medesimo soggetto** e sugli **stessi fatti materiali** oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, **efficacia di giudicato**, in ogni stato e grado, **quanto ai fatti medesimi***

2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché' il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché' nei confronti dei loro soci o associati.”.

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

IL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM NELLA RIFORMA

- In prospettiva, il D.Lgs. n. 175/2024, recante il “*Testo unico della giustizia tributaria*”, in vigore a partire dal 01/01/2026, prevede la medesima regola **nell’art. 119**, senza confinarla alle imposte dirette ed all’IVA, facendola assurgere a principio generale dell’ordinamento processuale ed estendendo la sua efficacia a tutte le fattispecie di illeciti che presentano una duplice natura, amministrativa e penale.
- L’efficacia di giudicato nel processo tributario riconosciuta soltanto alle sentenze assolutorie irrevocabili rese all’esito del dibattimento (rito ordinario): il contribuente-imputato viene messo di fronte alla difficile scelta se rinunciare ai benefici dei riti alternativi (es., del rito abbreviato) oppure se avvalersi ai fini tributari dell’eventuale sentenza assolutoria penale, resa all’esito di un’istruttoria più completa;

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

IL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM NELLA RIFORMA

Efficacia temporale dell'art. 21-bis: la Cassazione (sent. n. 30814/2024, n. 23570/2024, n. 21584/2024, n. 23609/2024, n. 1021/2025) è univoca nell'affermare che l'efficiacia di giudicato della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario sia applicabile quale *ius superveniens* anche nel caso in cui:

- la sentenza penale sia divenuta irrevocabile prima dell'entrata in vigore del art. 21-bis;
- alla data dell'entrata in vigore dell'art. 21-bis, risulti ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza d'appello che ha condannato il contribuente per i medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali sia stato assolto perché il fatto non sussiste (o non l'imputato ha commesso);
- «le disposizioni in esame appaiono infatti avere carattere processuale, incidendo sulla efficacia esterna nel processo tributario del giudicato penale (il primo comma) e sulle modalità di produzione nel giudizio di cassazione (il secondo comma)».

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

IL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM NELLA RIFORMA

I contrasti interpretativi nella giurisprudenza della Cassazione:

- Il giudicato penale fa stato solo nei giudizi tributari riguardanti le sanzioni (tesi fondata sul tenore letterale del co. 3) o anche in quelli concernenti la fondatezza della sussistenza del presupposto impositivo (tesi fondata sui principi direttivi della riforma, tesa al rafforzamento del ne bis in idem)?
- La norma si applica anche per le sentenze di assoluzione pronunciate ai sensi dell'art. 530 co. 2 c.p.p.?
(Il giudice pronuncia sentenza di assoluzione anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l'imputato lo ha commesso, che il fatto costituisce reato o che il reato è stato commesso da persona imputabile);

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

IL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM NELLA RIFORMA

La Cassazione, Sezione tributaria, con l'ordinanza interlocutoria del 4 marzo 2025, n. 5714 ha rimesso alle Sezioni Unite il quesito:

- sull'estensione anche al rapporto impositivo degli effetti della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa ad esito del dibattimento con la formula «perché il fatto non sussiste»
- sull'applicabilità della nuova disciplina all'ipotesi di assoluzione con la formula prevista dal secondo comma dell'art. 530 c.p.p.;

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

IL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM NELLA RIFORMA

- **Art. 21-ter D.Lgs. n. 74/2000:** *“Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva”*
- Recepimento di Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia: *«Non viola l'art. 4, Prot. n. 7 CEDU: «la celebrazione di un processo penale dopo che, nei confronti della stessa persona, sia già stata applicata la sanzione della "sovrattassa" in via definitiva nel procedimento amministrativo, quando fra i due procedimenti ricorra una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta».*

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

PROPORZIONALITÀ E CONFISCA DELLE MERCI

- **Corte Costituzionale Sent. n. 93 del 3.07.2025:** accolte le questioni di legittimità sollevate dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione in relazione **all'articolo 70, primo comma, del DPR n. 633/1972**, e agli articoli 282 e 301 del DPR n. 43/1972, dichiarando l'illegittimità costituzionale del sistema sanzionatorio che prevede il cumulo automatico tra imposta evasa, sanzione pecuniaria e confisca obbligatoria delle merci.
- La disposizione censurata prevede che, con riferimento alle violazioni in materia di IVA all'importazione, *«si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine».*
- Tale generale richiamo comporta l'applicazione **dell'art. 301 del TULD** che prevedeva, al suo primo comma: *«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».*

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

PROPORZIONALITÀ E CONFISCA DELLE MERCI

- Le Sezioni Unite, nell'ordinanza di rimessione, osservano che l'applicabilità delle sanzioni doganali alle ipotesi di mancato pagamento dell'IVA all'importazione si rivelerebbe in contrasto con i principi di proporzionalità e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. e all'art. 49 CDFUE, **poiché l'irrogazione della confisca obbligatoria di cui all'art. 301 TULD, in aggiunta alle sanzioni pecuniarie amministrative, comporterebbe un cumulo sanzionatorio sproporzionato**, che non ha eguali non solo rispetto al regime dell'IVA interna, ma nemmeno in riferimento a quello dei più tradizionali diritti di confine

LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO E DOGANALE

PROPORZIONALITÀ E CONFISCA DELLE MERCI

- La Consulta ricorda che con la Confisca obbligatoria, qualificata nell'art. 301 del TULD come “misura di sicurezza”, si intende tutelare l'interesse dello Stato non solo alla regolarità delle importazioni e alla completa e tempestiva percezione del tributo, ma anche a neutralizzare l'attrattiva alla realizzazione dell'illecito ove il contravventore potesse contare sul fatto che il bene sarebbe rimasto nella sua disponibilità.
- La confisca dell'oggetto del reato non ha quindi una finalità meramente ripristinatoria, ma **riveste carattere punitivo**, secondo i principi declinati nelle sentenze n. 7 del 2025 e n. 112 del 2019. Essa, infatti, non si limita a reintegrare lo Stato della somma indebitamente non versata (pari all'importo dell'IVA evasa), ma comporta anche per il contribuente una perdita patrimoniale in misura ben superiore a quella somma.

PROPORZIONALITÀ E CONFISCA DELLE MERCI

L'illegittimità costituzionale della norma non deriva tanto da una sproporzione assoluta ed intrinseca della singola misura, quanto piuttosto dal fatto che essa genera un cumulo sanzionatorio sproporzionato se valutato in termini relativi. La sproporzione, infatti, emerge chiaramente dal raffronto con la disciplina prevista per violazioni analoghe, nelle quali l'ordinamento appronta risposte meno gravose e più equilibrate.

- In materia di **dazi doganali**, l'afflittività della sanzione complessiva viene mitigata dall'art. 124, paragrafo 1, lettera e), del CDU, che prevede l'estinzione dell'obbligazione doganale a fronte della confisca delle merci;
- Per la Consulta, l'IVA all'importazione non è un dazio (in senso stretto): si applica il cumulo automatico nonostante la sua qualificazione come diritto di confine avvenuta con le recenti riforme;
- **In materia di IVA interna**, ai sensi dell'art. 12-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, la misura della confisca è prevista solo nel caso di rilevanza penale della condotta, escludendo che il sequestro finalizzato alla confisca possa essere eseguito ove il debito tributario è in corso di estinzione

PROPORZIONALITÀ E CONFISCA DELLE MERCI

- Dunque, conclude la Consulta, la legittimità della norma passa attraverso la valorizzazione della condotta dell'autore del fatto illecito: **nelle ipotesi in cui quest'ultimo si attiva per rimediare al mancato pagamento dell'IVA all'importazione, corrispondendo il tributo evaso, gli accessori, comprensivi degli interessi, nonché la sanzione pecuniaria, il mantenimento della misura della confisca risulta sproporzionato, dal momento che lo Stato ha recuperato l'intero debito tributario e quindi viene meno anche quella funzione di garanzia che può giustificare la confisca obbligatoria.**

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

La partecipazione del contribuente al procedimento tributario si esprime in due tipologie:

1. **Contraddittorio preventivo/collaborativo**, anteriore rispetto alla completa determinazione della pretesa impositiva e/o sanzionatoria;
2. **Contraddittorio difensivo**, avverso una pretesa erariale già esplicitata: il suo corollario è il diritto all'accesso agli atti;

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

- Tradizionalmente, per il contraddittorio «preventivo», nel nostro ordinamento difetta una norma che lo sancisca in termini generali.
- Per colmare tale lacuna, giurisprudenza e dottrina hanno tentato di valorizzare **l'art. 12 co. 7 dello Statuto dei Diritti del Contribuente** (comma poi abrogato dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219), secondo cui: *«Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori (...)»*

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

- La Cassazione ha inizialmente aperto a questa forma di contraddittorio preventivo «generalizzato», censurando la inosservanza del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212/00 con l'invalidità dell'accertamento;
- Tuttavia, le Sezioni Unite, con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 hanno limitato l'applicabilità dell'art. 12 co. 7 cit. ai soli tributi armonizzati, escludendola per quelli non armonizzati;
- Nella stessa prospettiva, si è recepita nel nostro ordinamento la c.d. «prova di resistenza», mutuata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea: per l'annullamento dell'atto emesso in violazione del diritto al contraddittorio il contribuente è tenuto a dimostrare che, in caso di un positivo dialogo preventivo con l'amministrazione, il contenuto dell'atto sarebbe stato diverso;

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO DELL'UNIONE EUROPEA

- Nel diritto dell'Unione Europea, il diritto del contribuente ad un dialogo di stampo preventivo con l'autorità amministrativa, anche nei rapporti tributari, viene positivizzato **all'art. 41 par. 2 della CDFUE** quale diretta declinazione del **principio di buona amministrazione** (e di imparzialità).

Art. 41 CDFUE – Principio di buona amministrazione

- 1. Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.*
- 2. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.*

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO DELL'UNIONE EUROPEA

La Corte di Giustizia dell'UE, nelle sentenze «Sopropé» (18 dicembre 2008, causa C-349/07) e «Kamino» (3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13) ha affermato che il contraddittorio preventivo nel diritto dell'UE ha valenza:

- **Generale**, estesa a qualsiasi procedimento tributario;
- **Sostanziale**, in quanto determina l'illegittimità dell'atto emesso in violazione delle garanzie partecipative;
- **Piena**, soltanto ove il contribuente venga messo nelle condizioni di accedere al fascicolo che lo riguarda;

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO DELL'UNIONE EUROPEA

Tuttavia, per quanto riguarda l'efficacia sostanziale, la Corte di Giustizia richiama la già menzionata «prova di resistenza», ribadendo che l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo-tributario non consegue dal mero vizio formale di assenza partecipativa, ma può essere pronunciato soltanto qualora il contribuente sia in grado di indicare gli elementi che, ove valutati, avrebbero condotto a un risultato diverso.

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO DOPO LA RIFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

- Le necessità di adeguamento dell'ordinamento nazionale ai livelli di tutela previsti a livello europeo sono state recepite nella generale riforma del sistema tributario;
- **Art. 17 Legge Delega:**
 - 1) *previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;*
 - 2) *assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;*
 - 3) *previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;*
 - 4) *estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000;*

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO DOPO LA RIFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Anche la Corte Costituzionale (sent. n. 47/2023) ha evidenziato che la distinzione, ai fini del riconoscimento di un generale diritto al contraddittorio, tra tributi armonizzati e non, risultasse «distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario», ma fosse superabile solo tramite «un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata»

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO DOPO LA RIFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

- Tali criticità sono state affrontate dal legislatore della riforma (D.Lgs. n. 219/2023) che ha introdotto il nuovo **art. 6-bis dello Statuto**:

- 1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.*
- 2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.*
- 3. Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.*
- 4. L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.*

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO DOPO LA RIFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

I caposaldi del «nuovo» contraddittorio:

- **preventivo**, ossia anticipato rispetto all'atto tributario potenzialmente idoneo ad incidere sulla sfera giuridico patrimoniale del destinatario (minimo 60 giorni per le osservazioni);
- **sostanziale**, poiché la sua violazione comporta l'annullabilità dell'atto (non subordinata al superamento di alcuna “prova di resistenza”);
- **pieno**, riguardo alla possibilità di accedere agli atti (facoltà fortemente limitata nel quadro normativo ante riforma);
- **motivato**, con espresso riferimento alle ragioni di discordia rispetto alle osservazioni rappresentate dal destinatario dello “schema di atto”.

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO DOPO LA RIFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Le possibili criticità:

- 1) Annullabilità dell'atto in luogo della radicale nullità;
- 2) Il difetto di una «risposta intermedia» tra le osservazioni del contribuente e l'emissione dell'atto definitivo;
- 3) La valutazione della sussistenza di un «*pericolo per la riscossione*» rimessa esclusivamente in capo all'Amministrazione;

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NEL DIRITTO DOGANALE

- Il contraddittorio nel diritto doganale risente direttamente dei principi elaborati a livello Unionale;
- La menzionata sentenza Sopropé (Causa C-349/07) afferma che l'adozione di una decisione sfavorevole per il contribuente obbliga le PA nazionali a consentire all'operatore economico di esprimere, in maniera utile, efficace e tempestiva, il proprio punto di vista prima dell'adozione della decisione definitiva
- Ciò vale indipendentemente da quanto previsto in materia da ciascuno Stato membro, trattandosi, appunto, di un diritto fondamentale che caratterizza l'intero contesto europeo

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NEL DIRITTO DOGANALE

In tale prospettiva, l'**art. 22, par. 6, del CDU** prevede espressamente il *«Diritto di essere ascoltati»*:

«6. Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente»

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NEL DIRITTO DOGANALE

Altra norma fondamentale in materia è l'**art. 8 par. 1 del Reg. di Esecuzione n. 2447/2015**, che disciplina la Procedura generale per il diritto a essere ascoltati:

1. La comunicazione di cui all'articolo 22, paragrafo 6, del codice:

a) include un riferimento ai documenti e alle informazioni su cui le autorità doganali intendono basare la propria decisione;

b) indica il termine entro il quale l'interessato deve esprimere il suo punto di vista a partire dalla data in cui riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta;

c) include un riferimento al diritto dell'interessato di accedere ai documenti e alle informazioni di cui alla lettera a) in conformità delle disposizioni applicabili.

2. Se l'interessato fornisce il suo punto di vista prima della scadenza del periodo di cui al paragrafo 1, lettera

b), le autorità doganali possono procedere all'adozione della decisione, a meno che l'interessato non manifesti simultaneamente l'intenzione di esprimere ulteriormente il suo punto di vista entro il termine stabilito.

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NEL DIRITTO DOGANALE

Infine, l'**art. del 8 Reg. Delegato n. 2446/2015** che, nel disciplinare il periodo cui si applica il diritto a essere sentiti dispone che

- 1. Il termine entro il quale il richiedente può esprimere il suo punto di vista prima che venga adottata una decisione che potrebbe arrecargli conseguenze negative è fissato a 30 giorni.*
- 2. In deroga al paragrafo 1, se la decisione riguarda i risultati del controllo di merci per le quali non è stata presentata nessuna dichiarazione sommaria, dichiarazione di custodia temporanea, dichiarazione di riesportazione o dichiarazione in dogana, le autorità doganali possono chiedere alla persona interessata di esprimere il suo punto di vista entro 24 ore.*

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL CONTRADDITTORIO NEL DIRITTO DOGANALE

- Le DNC, agli artt. 34, 42 e 47 rinviano integralmente alla normativa europea prevista sul punto, accogliendo espressamente il procedimento contemplato dal CDU e uniformando, così, la normativa nazionale alla fonte sovranazionale.
- Non è prevista una forma precisa per l'esercizio del diritto (generalmente scritta o tramite verbalizzazione);
- Anche il progetto per il nuovo Codice Doganale dell'UE non contempla, al momento, alcuna innovazione rispetto a quanto previsto dall'attuale Codice;

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL RAPPORTO TRA LA DISCIPLINA UNIONALE E QUELLA NAZIONALE

- **Circolare Direzione Dogane ADM 2/2024:** con riferimento al contraddittorio, il principio di prevalenza del diritto dell'Unione Europea impone di applicare la disciplina dettata dal CDU a tutte le attività di accertamento, sia in linea che per a posteriori;
- **Relazione illustrativa al D.lgs. n. 219/2023:** sono esclusi dall'ambito applicativo dell'art. 6-bis: “... *in ossequio al principio di specialità, gli atti per i quali è già previsto a livello legislativo un modello procedimentale concluso che di per sé ricomprende una fase di interlocuzione preventiva tra amministrazione finanziaria e contribuente ...*”

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL RAPPORTO TRA LA DISCIPLINA UNIONALE E QUELLA NAZIONALE

- Con riferimento al **minor termine** previsto per l'esercizio del contraddittorio doganale (30 g), la ragionevolezza della distinzione rispetto alla disciplina interna è sostenuta dalla diversa funzione assolta dai diritti doganali rispetto alla generalità delle imposte nazionali: i primi non hanno soltanto una finalità tributaria di reperimento delle risorse, ma una (prevalente) funzione extra-tributaria di meccanismo regolatore del commercio internazionale;
- Il contraddittorio doganale, quindi, deve svolgersi con minori tempi procedurali, per non impattare la celerità dei traffici commerciali di imprese potenzialmente operative in più giurisdizioni.

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL RAPPORTO TRA LA DISCIPLINA UNIONALE E QUELLA NAZIONALE

- Ai sensi del nuovo art. **6-bis dello Statuto**, il contribuente muove le sue osservazioni nei confronti di uno «**schema di atto**», sostanzialmente affine al provvedimento finale;
- Nel contraddittorio doganale, invece, il canonico Verbale esprime un minor livello di consolidamento del pensiero dell'Autorità procedente, permettendo così al contribuente di muovere le proprie osservazioni in una fase ancora endoprocedimentale;
- Ne consegue la natura maggiormente «preventiva/partecipativa» del contraddittorio doganale, a fronte di un contraddittorio nazionale in ottica maggiormente «difensiva»;

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL RAPPORTO TRA LA DISCIPLINA UNIONALE E QUELLA NAZIONALE

- Tuttavia, nel contraddittorio doganale (art. 34 e 42 CDU), l'omesso rispetto del diritto al contraddittorio non comporta l'annullabilità dell'atto, a differenza di quanto previsto, espressamente dal nuovo art. 6-bis dello Statuto;
- L'annullabilità dell'atto resta ancora condizionata al superamento della c.d. prova di resistenza, così come elaborata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE;
- Contrasto con lo spirito generale della riforma del sistema tributario: l'art. 4 lett. f) della L. n. 111/2023 delega il Legislatore a *“prevedere una generale applicazione del principio di contraddittorio a pena di nullità”*, secondo i *“Principi generali del diritto tributario dell'unione europea e internazionale”*.

IL RAFFORZAMENTO DEL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

IL RAPPORTO TRA LA DISCIPLINA UNIONALE E QUELLA NAZIONALE

IN CONCLUSIONE:

- Nel sistema doganale, il contraddittorio si configura soprattutto come un momento di confronto preventivo e partecipativo, pur restando fermo il successivo e imprescindibile diritto di difesa.
- Diversamente, il nuovo contraddittorio “generalizzato” previsto nello Statuto si caratterizza per una funzione immediatamente difensiva;