

Prot. [come da segnatura di protocollo]

Roma, [come da segnatura di protocollo]

CIRCOLARE N. 14/2025

D.LGS. 12 GIUGNO 2025, N. 81 – DISPOSIZIONI INTEGRATIVE E CORRETTIVE IN MATERIA DI ADEMPIMENTI TRIBUTARI, CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE, GIUSTIZIA TRIBUTARIA E SANZIONI TRIBUTARIE – MODIFICHE AL D.LGS. 26 SETTEMBRE 2024, N. 141, RECANTE "DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE E REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO IN MATERIA DI ACCISE E DI ALTRE IMPOSTE INDIRETTE SULLA PRODUZIONE E SUI CONSUMI"

Premessa

L'articolo 17 del D.lgs. 12 giugno 2025, n. 81 ha apportato importanti modifiche agli articoli 88, 96, 112 e 118 del D.lgs.141/2024 relativi al sistema sanzionatorio tributario doganale.

Ai sensi dell'art.25 del citato decreto di modifica, le nuove disposizioni sono entrate in vigore il 13 giugno 2025.¹

L'intervento normativo si inserisce nell'ambito della legge n.111/2023, che ha conferito al Governo la delega per la revisione del sistema tributario mediante l'emanazione di uno o più decreti legislativi, nonché la delega, contenuta all'art. 1, comma 6 della citata legge, per adozione di successivi decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative.

Le modifiche introdotte dall'art. 17, accogliendo alcune delle proposte di revisione dell'impianto sanzionatorio pervenute dai principali *stakeholder*, hanno lo scopo di favorire forme di compliance spontanea da parte dei contribuenti, assicurare la coerenza con l'impianto sanzionatorio generale applicabile agli altri tributi della fiscalità interna, garantire l'applicazione di sanzioni proporzionali rispetto alla gravità delle violazioni commesse, pur tenendo in debito conto i vincoli derivanti dall'ordinamento unionale con particolare riguardo al riconoscimento della rilevanza penale per determinate condotte che ledono gli interessi finanziari dell'Unione e degli Stati Membri.

L'intervento prevede la modifica delle soglie al di sotto delle quali si configura l'ipotesi di illecito amministrativo in luogo della più grave fattispecie penale; l'esigenza di declinare più correttamente il principio di proporzionalità delle sanzioni ha richiesto anche una revisione delle circostanze aggravanti, in modo coerente con la nuova soglia di punibilità penale prevista per i diritti di confine diversi dai dazi.

Sono state apportate, inoltre, modifiche all'istituto della confisca amministrativa e agli strumenti deflattivi del contenzioso penale di cui all'art. 112 delle DNC, introducendo una causa di non

¹ Art.25: "Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana."

punibilità nel caso in cui la parte faccia ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, con corresponsione integrale delle somme dovute a titolo di tributi, sanzioni e interessi ed è stata prevista una modifica della disciplina del riscatto delle merci confiscate di cui all'art. 118 delle DNC.

Modifiche al comma 1 dell'articolo 96 – Soglie distinte tra dazio e diritti di confine diversi dal dazio

La modifica del comma 1 dell'articolo 96 è volta a garantire agli operatori economici, sanzioni amministrative proporzionali e ad evitare taluni possibili effetti distorsivi della riforma attuata con l'allegato 1 del D.lgs.141/2024 quali, in particolare, l'aumento significativo dei procedimenti penali attribuibile alla previsione di un'unica soglia di punibilità di 10.000 euro per dazi e diritti diversi dai dazi (ad esempio, IVA).

Con la modifica del comma 1 dell'art. 96, il legislatore ha provveduto a differenziare, a seconda della tipologia di diritto di confine, le soglie al di sotto delle quali si configura l'ipotesi di illecito amministrativo in luogo della più grave fattispecie penale.

La nuova versione del comma 1, pur confermando la misura della sanzione amministrativa del previgente articolo 96, introduce due distinte soglie ai fini della configurabilità dell'illecito amministrativo per le violazioni doganali.

In particolare, mentre la precedente versione disciplina prevedeva per le violazioni doganali, in assenza delle circostanze aggravanti “*di cui all'art.88 comma 2 lettere da a) a d)*”, l'applicazione della sanzione amministrativa in luogo di quella penale di cui agli articoli da 78 a 83, qualora l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti, distintamente considerati, ovvero dei diritti di confine indebitamente richiesti in restituzione, non fosse superiore a 10.000 euro, la norma ora vigente dispone che è punito con la sanzione amministrativa chiunque, “*non ricorrendo le circostanze aggravanti di cui all'articolo 88, commette le violazioni di cui agli articoli da 78 a 83, salvo che, alternativamente:*

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

Relativamente alla fiscalità nazionale la modifica ha reso il sistema sanzionatorio amministrativo doganale coerente con il sistema sanzionatorio relativo all'Iva interna, applicabile ai sensi del decreto legislativo 74/2000, nel quale sono previste soglie di punibilità sensibilmente più elevate² rispetto a quella di 10.000 euro fissata dalla previgente normativa, non mancando di assicurare il

² tra le altre, l'art. 4 (Dichiarazione infedele) del decreto legislativo n. 74/2000, che prevede una soglia di punibilità pari a 100.000 euro.

pieno rispetto delle norme unionali per la lotta contro le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (Direttiva 2017/1371, c.d. PIF).

In merito alle indicazioni ed ai principi enunciati nelle circolari n.22/2024 e n.25/2023, se ne conferma la validità anche a seguito delle modifiche intervenute. Si allega, a tal riguardo, un prospetto riportante alcuni esempi di applicazione dei principi esposti nelle due circolari citate con riferimento alle due diverse soglie previste dal comma 1 dell'articolo 96 nel caso di dichiarazioni doganali costituite da più singoli³.

Si ritiene opportuno sottolineare, con particolare riferimento alle indicazioni fornite dalla Circolare n. 22/2024 in merito al calcolo dei diritti di confine dovuti, che l'operazione di sottrazione dei saldi negativi da quelli positivi deve essere effettuata esclusivamente per determinare la norma sanzionatoria applicabile al caso concreto, garantendo così il rispetto del principio di proporzionalità nella comminazione della sanzione.

A tal proposito, si ritiene utile precisare che la normativa doganale **non consente**, in linea generale, la compensazione diretta tra tributi diversi in eccesso e tributi in difetto. Al contrario, è sempre necessario presentare una richiesta di rimborso per l'eccedenza versata e, separatamente, provvedere al pagamento dell'importo ancora dovuto.

Si considerano, inoltre, superate le indicazioni contenute nelle Circolari n. 20/2024 e n. 28/2024 nella misura in cui risultano in contrasto con le disposizioni recate dalla presente circolare.

Modifiche al comma 13 dell'articolo 96 – Confisca nel caso di revisione della dichiarazione su istanza di parte

Come noto il comma 13 dell'art.96, ricalcando quanto anteriormente previsto dall'art. 20, comma 4, della legge n. 449 del 1997, ha introdotto un esimente dall'applicazione della sanzione in presenza di revisione avviata su istanza del dichiarante.

Allo scopo di favorire la compliance spontanea da parte dei soggetti obbligati rendendo non eccessivamente oneroso e penalizzante per il contribuente l'attivazione delle procedure di rettifica della dichiarazione su istanza di parte, l'intervento normativo apporta una modifica al citato comma al fine di fugare ogni dubbio circa la non applicabilità, oltre che delle sanzioni amministrative, anche della confisca in presenza di revisione della dichiarazione su istanza di parte, in linea con quanto previsto dalla previgente disposizione in materia di revisione dell'accertamento.

La disposizione chiarisce, però, in linea con i principi del codice doganale unionale, che la deroga si applica solo se l'istanza viene presentata prima che il dichiarante abbia avuto formale

³ Ovviamente la compensazione tra saldi positivi e negativi va applicata anche nel caso di dichiarazioni costituite da un solo singolo.

conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Comma 13: *«Non si applicano le sanzioni amministrative e non si procede alla confisca in tutti i casi in cui la revisione della dichiarazione di cui all'articolo 42 è avviata su istanza del dichiarante, sempreché l'istanza sia presentata prima che il dichiarante abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.»*

Modifiche al comma 14 dell'articolo 96 – Diritti di confine indebitamente percepiti o richiesti

La modifica del comma 14 del citato articolo 96 si è resa necessaria per coerenza e sistematicità con le altre disposizioni che prevedono l'applicazione della sanzione non solo a fronte di diritti di confine dovuti ma anche in presenza di diritti indebitamente percepiti ovvero indebitamente chiesti in restituzione.

Al comma 14, dopo le parole: *«150 per cento dei diritti di confine dovuti»* sono quindi state aggiunte le parole *«o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione»*.

Resta invariato il resto.

Articolo 88 – Modifiche delle soglie monetarie per le aggravanti

In coerenza con la modifica del comma 1 dell'art. 96, la riforma ha necessariamente interessato anche le fattispecie delle circostanze aggravanti di cui all'articolo 88 delle DNC, con particolare riferimento a quelle connesse a soglie monetarie.

Per l'individuazione della soglia di punibilità relativa a diritti di confine diversi dal dazio e per la modifica delle aggravanti di cui all'art. 88 delle DNC il legislatore ha tenuto conto, per ragioni di sistematicità e organicità del sistema sanzionatorio tributario nazionale, delle fattispecie incriminatrici previste dal decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74⁴, con particolare riferimento a quella di cui all'art. 4 (Dichiarazione infedele) del citato decreto 74/2000, che prevede una soglia di punibilità pari a 100.000 euro, e dai decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471 e 473⁵.

La modifica dell'art. 88 delle DNC prevede:

“1) al comma 2:

1.1.) la lettera e) è sostituita dalla seguente:

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

⁴ Il D.lgs. 74/2000 sarà sostituito dal 1° gennaio 2026 dal testo unico delle disposizioni legislative in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali approvato con D.lgs. n. 173/2024.

⁵ I Decreti legislativi nn.471 e 473 saranno sostituiti dal 1° gennaio 2026 dal testo unico delle disposizioni legislative in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali approvato con D.lgs. n. 173/2024.

1.2) dopo la lettera e) è inserita la seguente:

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

2) il comma 3 è sostituito dal seguente:

«3. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la reclusione fino a tre anni:

a) quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione a titolo di dazio doganale è maggiore di euro 50.000 e non superiore a euro 100.000;

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

L'adeguamento può essere schematizzato come segue:

	Illecito amministrativo	Contrabbando punibile con la sola multa	Contrabbando punibile con la multa in aggiunta alla reclusione fino a 3 anni	Contrabbando punibile con la multa in aggiunta alla reclusione da 3 a 5 anni
Dazi doganali	fino a 10.000 euro	dal 10.001 a 50.000 euro	dal 50.001 a 100.000 euro	da 100.001 euro
Diritti di confine diversi dal dazio	fino a 100.000 euro	da 100.001 a 200.000 euro	da 200.001 a 500.000 euro	da 500.001 euro

Modifiche all'articolo 112 – Estinzione del reato - Cause di non punibilità

L'art.112 relativo all'estinzione del reato è stato interamente sostituito, includendo anche la fattispecie della “causa di non punibilità”.

L'intervento del legislatore ha lo scopo di favorire lo sviluppo di una più ampia compliance spontanea del contribuente, in linea con le finalità della Riforma fiscale e con gli indirizzi generali nazionali e unionali intrapresi negli ultimi anni, consentendo agli operatori di correggere i propri errori attraverso comportamenti di regolarizzazione.

Relativamente all'estinzione del reato punibile con la sola multa il legislatore oltre ad aver introdotto il termine oltre il quale il contribuente non può più provvedere al pagamento per l'estinzione del reato “*da versare prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado*”, ha introdotto una modifica di coerenza con le restanti norme delle DNC sostituendo il termine “*tribut?*” con “*diritti di confine*”.

Con il comma 2 è stata invece introdotta una causa di non punibilità, cosicché il contribuente che volesse sanare la violazione penale “*di cui agli articoli da 78 a 83, salvo che ricorrano le circostanze aggravanti di cui all'articolo 88, comma 2, lettere a), b), c) limitatamente al caso in cui il fatto è*

connesso con altro delitto contro la pubblica amministrazione⁶ e d) ”è posto nelle condizioni di correggere i propri errori sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento di cui egli o i soggetti obbligati in solido ne abbiano avuto formale conoscenza.

La causa di non punibilità è stata introdotta nell’articolo 112 analogamente a quanto previsto dall’articolo 13 del D.lgs. 74/2000 ed è attivabile dal contribuente a prescindere dalla misura dei diritti di confine dovuti⁷ nonché nei casi in cui il fatto sia connesso con altro delitto contro la fede pubblica⁸.

La modifica muove da un lato dalla scelta di ampliare l’ambito applicativo delle sanzioni amministrative in luogo di quelle penali e, dall’altro, di consentire agli operatori che si ravvedono, di poter regolarizzare la propria posizione, senza rischiare che, autodenunciandosi, possano incorrere in un procedimento penale.

«Art. 112 (Estinzione del reato - Cause di non punibilità) -1. Salvo quanto previsto dal comma 2, per i delitti di contrabbando punibili con la sola pena della multa, l’autore della violazione può effettuare il pagamento, oltre che dei diritti di confine eventualmente dovuti, di una somma determinata dall’Agenzia in misura non inferiore al 100 per cento e non superiore al 200 per cento dei diritti previsti per la violazione commessa, da versare prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Il pagamento della predetta somma e del tributo estingue il reato. L’estinzione del reato non impedisce l’applicazione della confisca, la quale è disposta con provvedimento dell’Agenzia.

2. I delitti di contrabbando, di cui agli articoli da 78 a 83, salvo che ricorrano le circostanze aggravanti di cui all’articolo 88, comma 2, lettere a), b), c) limitatamente al caso in cui il fatto è connesso con altro delitto contro la pubblica amministrazione e d), non sono punibili se l’autore della violazione effettua il pagamento, oltre che dei diritti di confine dovuti, degli interessi e della sanzione a seguito del ravvedimento operoso di cui all’articolo 13, comma 1, lettere a), a-bis), b) e b-bis), del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472 e all’articolo 14, comma 1, lettere da a) a d) del decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173, sempreché il pagamento intervenga prima che l’autore della violazione abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. La causa di non punibilità prevista nel presente comma impedisce l’applicazione della confisca, fermo quanto disposto dall’articolo 240, secondo comma, del codice penale.».

Modifiche all’articolo 118 – Gestione dei beni e delle merci sequestrate o confiscate

La nuova formulazione dell’art. 118, comma 8 introduce importanti precisazioni rispetto alla versione precedente, rendendo più chiaro e circoscritto l’ambito di applicazione dell’istituto.

Prima della presente riforma, la norma si limitava a prevedere che l’Agenzia potesse, su richiesta del trasgressore, autorizzare il riscatto delle merci confiscate, a condizione che venisse pagato il

⁶ Analogamente a quanto previsto (vedi articolo 13 del D.lgs.74/2000), le cause di non punibilità operano per la dichiarazione infedele anche ex articolo.

⁷ Non è quindi ostativo il superamento delle soglie monetarie previste dall’articolo 88 al cui verificarsi si applicano le relative circostanze aggravanti.

⁸ In analogia con quanto previsto dal D.lgs. 74/2000, le cause di non punibilità operano sia per la dichiarazione infedele che per la dichiarazione fraudolenta.

valore delle stesse, i diritti dovuti, gli interessi, le sanzioni e le spese sostenute per la loro gestione. Si trattava di una previsione relativamente generica e ampia, lasciata alla discrezionalità dell'amministrazione.

Con la modifica introdotta, invece, vengono stabilite due condizioni fondamentali che devono necessariamente sussistere affinché il riscatto sia possibile. Anzitutto, la norma chiarisce che il riscatto non può avvenire nei casi in cui la confisca sia stata disposta dall'autorità giudiziaria, rafforzando così la distinzione tra ambito amministrativo e penale. Inoltre, si prevede che il riscatto non sia ammesso quando si tratta di beni la cui fabbricazione, detenzione, possesso o commercializzazione è vietata per legge, come nel caso di armi, stupefacenti o prodotti contraffatti.

Un ulteriore elemento di rilievo è rappresentato dalla formulazione secondo cui *“l’Agenzia, ricorrendone le condizioni, consente il riscatto”*. Conseguentemente una volta che l'ufficio competente abbia verificato la sussistenza delle condizioni previste, il riscatto appare configurarsi come una possibilità da riconoscere al trasgressore, salvo impedimenti specifici. Si favorisce, in tal modo, una maggiore trasparenza e prevedibilità nell'applicazione della norma.

“all’articolo 118, il comma 8 è sostituito dal seguente:

«8. 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.»

Efficacia temporale delle nuove disposizioni sanzionatorie.

La successione nel tempo delle nuove disposizioni sanzionatorie si conforma ai principi generali del diritto, in particolare ai principi sanciti con riguardo alle norme di natura penale dall'art.2 del Codice penale della irretroattività per le norme di più sfavorevoli e di retroattività per quelle più favorevoli (*favor rei*).

Quanto alle sanzioni amministrative, rileva il D. Lgs. 472/1997⁹ e l'art. 7, comma 3, del D.lgs. 141/2024, laddove dispone: *“Le 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”*.

Come chiarito in relazione all'art. 96, comma 1, la nuova normativa mantiene la soglia di 10.000 euro per l'applicazione della sanzione amministrativa – in luogo in quella penale - relativamente ai dazi doganali, ma innalza a 100.000 euro la soglia per i diritti di confine diversi dal dazio.

Poiché tale modifica introduce un trattamento più favorevole, prevedendo – nei casi in cui i diritti di confine diversi dal dazio siano compresi tra 10.001 e 100.000 euro – una sanzione amministrativa in luogo di quella penale, essa trova applicazione retroattiva per tutte le violazioni

⁹ Sostituito dal 1° gennaio 2026 dal testo unico delle disposizioni legislative in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali approvato con D.lgs. n. 173/2024.

commesse anteriormente all'entrata in vigore delle modifiche in argomento, ancorché accertate successivamente, nonché, più in generale, ai procedimenti ancora in corso o non ancora definiti con decisione definitiva.

Ciò in conformità, come detto, al principio del favor rei di cui all'art. 2, commi 2 e 4 del c.p. ai sensi dei quali: *“2. Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali”*, e *“4. Se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo(5), salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile”*.

Per le medesime ragioni, con riferimento alle circostanze aggravanti, per le quali la novella legislativa ha previsto soglie monetarie più elevate ai fini della loro configurabilità, deve ritenersi applicabile il principio di retroattività delle norme più favorevoli a tutte le fattispecie commesse anteriormente all'entrata in vigore della nuova norma, ancorché accertate successivamente, sulla base del dettato di cui al sopra citato art. 2, comma 4 del c.p.

Appare infine opportuno evidenziare che la previsione esplicita della non applicabilità della confisca amministrativa nel caso di revisione della dichiarazione su istanza di parte, di cui al modificato comma 13 dell'art. 96, è una specifica di un principio già implicitamente contenuto nella precedente formulazione della disposizione che, come chiarito relazione illustrativa al D.lgs. 141/2024 e ripreso nella circolare 20/2024, riprendeva quanto previsto dall'art. 20, comma 4 della legge 449 del 1997; norma, quest'ultima, che non contemplava l'ipotesi della confisca amministrativa della merce.

In ultimo, per ciò che attiene la neo-introdotta causa di non punibilità di cui all'art. 112, attivabile dal contribuente a prescindere dalla misura dei diritti di confine dovuti e anche nei casi in cui il fatto fosse connesso con altro delitto contro la fede pubblica, trattandosi di disposizione in materia penale più favorevole al reo, la stessa trova applicazione a tutte le fattispecie commesse anteriormente alla data in vigore del decreto di modifica, ancorché accertate successivamente.

*** **** **

Le Direzioni Territoriali vigileranno sull'uniforme applicazione della presente circolare presso gli Uffici dipendenti. In applicazione della Direttiva del Direttore dell'Agenzia prot. n. 612382/RU del 2 ottobre 2024, eventuali difficoltà incontrate nella sua applicazione saranno tempestivamente segnalate alla scrivente Direzione.

IL DIRETTORE CENTRALE
Claudio Oliviero
Firmato digitalmente