

Prot. [come da segnatura di protocollo]

Roma, [come da segnatura di protocollo]

CIRCOLARE N. 35/2025

D.LGS. 18 DICEMBRE 2025, N. 192 – DISPOSIZIONI INTEGRATIVE E CORRETTIVE IN MATERIA DI IRPEF E IRES, DI FISCALITÀ INTERNAZIONALE, DI IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI E DI IMPOSTA DI REGISTRO, NONCHÉ' DI MODIFICA ALLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE E AI TESTI UNICI DELLE SANZIONI TRIBUTARIE AMMINISTRATIVE E PENALI, DEI TRIBUTI ERARIALI MINORI, DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, IN MATERIA DI VERSAMENTI E RISCOSSIONE E DI IMPOSTA DI REGISTRO E DI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI – ART. 16 “MODIFICHE ALLE DISPOSIZIONI LEGISLATIVE IN MATERIA DOGANALE”.

Premessa

L'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 2025, n. 192, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 19.12.2025, ha apportato significative modifiche agli articoli 96, 112 e 118 dell'Allegato I al D.lgs.141/2024 recante “*Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi*” (DNC).

Ai sensi dell'art.20 del citato decreto di modifica, le nuove disposizioni sono entrate in vigore il 20 dicembre 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 l'adozione di successivi decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative.

Si evidenzia preliminarmente che le modifiche introdotte dal citato articolo 16 sono finalizzate a ricondurre la **disciplina della confisca delle merci di contrabbando** a criteri di proporzionalità e coerenza sistematica, evitando automatismi sanzionatori nei casi di integrale adempimento degli obblighi tributari e di estinzione del reato, favorendo la compliance spontanea degli operatori economici anche in linea con i principi affermati di recente dalla giurisprudenza costituzionale.

Modifica dell'art. 118, comma 8 delle DNC

Sotto il profilo sistematico, appare opportuno avviare la disamina delle modifiche normative dall'analisi della novella all'articolo 118, comma 8, che costituisce la principale innovazione di rilievo, in quanto destinata ad avere un impatto significativo sulle attività di accertamento e sull'applicazione del sistema sanzionatorio.

¹ Art.20: “Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.”

La disposizione recata dalla **lettera c)** dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 2025, n. 192 ha previsto la sostituzione del comma 8 dell'art. 118 DNC.

Il novellato comma così dispone:

«8. Salvi i casi di confisca disposti dall'autorità giudiziaria, e qualora non siano vietati la fabbricazione, il possesso, la detenzione o la commercializzazione delle merci oggetto dell'illecito, le stesse, destinate alla confisca in via amministrativa ai sensi dell'articolo 96, comma 7, sono restituite al trasgressore, previo pagamento dei diritti di confine dovuti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese sostenute per la loro gestione, nei termini fissati con provvedimento dell'Agenzia. Fermo restando quanto previsto nel primo periodo, 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 di confine dovuti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese sostenute per la loro gestione.».

Come evidenziato dalla relazione illustrativa e dai dossier parlamentari, la disposizione è finalizzata ad adeguare la disciplina della confisca delle merci di contrabbando ai principi affermati, con riguardo all'IVA all'importazione, dalla sentenza della Corte costituzionale n. 93 del 2025 del 3 luglio 2025.

Come già evidenziato con Circolare n. 18/2025 di questa Direzione, ad avviso della Corte, la disciplina previgente determinava un **cumulo sanzionatorio eccessivamente gravoso**, in quanto alla sanzione pecuniaria e al recupero del tributo si aggiungeva automaticamente la confisca delle merci, senza che tale ulteriore misura trovasse una giustificazione adeguata né nel trattamento dell'IVA interna né nella disciplina applicabile ai dazi doganali. In particolare, la Corte aveva rilevato che, nelle ipotesi in cui l'autore dell'illecito si attivi per sanare integralmente la violazione, il mantenimento della confisca risultava sproporzionato, poiché lo Stato ha già conseguito il pieno recupero del credito erariale, venendo meno la funzione di garanzia che può legittimare l'applicazione della misura ablativa.

A tal fine, la Corte aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 70, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione agli articoli 282 e 301 del previgente D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, successivamente trasfuso nel decreto legislativo n. 141 del 2024), nella parte in cui non prevedeva l'esclusione della confisca delle merci di contrabbando nel caso in cui l'obbligato provvedesse al **pagamento integrale dell'IVA evasa, degli accessori, comprensivi degli interessi, e della sanzione pecuniaria**.

Al fine di assicurare la corretta attuazione del *dictat* della Corte costituzionale, erano state successivamente impartite - con la citata Circolare 18/2025 - apposite disposizioni rivolte alle Strutture territoriali, nelle quali veniva precisato che, nelle ipotesi in cui l'accertamento riguardasse esclusivamente l'IVA all'importazione, qualora il contribuente provvedesse al pagamento integrale dell'imposta evasa, degli interessi e della sanzione pecuniaria, non risultava applicabile la misura della confisca.

Sulla scorta dell'opera avviata dal giudice delle leggi, il legislatore delegato è ora intervenuto estendendo l'ambito di applicazione della misura agevolativa, inizialmente prevista per la sola IVA all'importazione, in attuazione dei principi affermati dalla sentenza n. 93/2025 della Corte costituzionale.

La modifica introdotta dalla lettera c) dell'articolo 16 è volta dunque a ricondurre, nella generalità dei casi, la confisca nell'ambito di una misura non meramente automatica, ma coerente con la funzione sanzionatoria e con i principi costituzionali di proporzionalità e ragionevolezza, prevedendone l'esclusione nei casi di integrale adempimento degli obblighi tributari, a prescindere dalla tipologia dei diritti evasi (IVA, dazi ovvero IVA e dazi congiuntamente), fatti salvi i casi in cui le merci siano soggette a divieti di fabbricazione, possesso, detenzione o commercializzazione, ovvero quando la confisca sia disposta dall'Autorità giudiziaria.

Il secondo comma disciplina, in linea con la previgente disposizione, l'ipotesi in cui la confisca amministrativa delle merci sia già intervenuta, prevedendo che, ricorrendone le condizioni (non siano vietati la fabbricazione, il possesso, la detenzione o la commercializzazione delle merci oggetto dell'illecito), l'Agenzia possa consentire, su richiesta del trasgressore, il riscatto delle merci confiscate, subordinatamente al pagamento del valore delle stesse, dei diritti di confine dovuti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese sostenute per la loro gestione.

Ciò premesso, si ritiene necessario riformulare le istruzioni contenute nella Circolare n. 18/2025, che si intende annullata e integralmente sostituita dalla presente.

Accertamento di maggiori diritti di confine

Nelle ipotesi di accertamento/evasione di maggiori diritti di confine – IVA, Dazi, ovvero IVA e Dazi congiuntamente – laddove la normativa prevede l'applicazione della misura della confisca, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

- **merce sotto vigilanza doganale:** l'Ufficio, ove il contravventore abbia adempiuto integralmente al pagamento dei diritti di confine dovuti, degli accessori comprensivi degli interessi dovuti e della sanzione da corrispondere, anche a titolo di ravvedimento operoso, non dispone il sequestro e può procedere allo svincolo della merce; relativamente ai diritti e agli accessori è sempre possibile accedere alla dilazione di pagamento.
- **merce non sotto vigilanza doganale:** (es: contrabbando ex art 78 delle DNC e revisione dell'accertamento) l'Ufficio procede al sequestro e alla redazione del PVC assicurando alla parte il diritto di essere ascoltati e, anche successivamente agli atti di accertamento e di contestazione della sanzione, se l'autore della violazione accetta l'esito del controllo e provvede integralmente al pagamento dei maggiori diritti di confine dovuti, degli accessori comprensivi degli interessi dovuti e della sanzione da corrispondere, anche a titolo di ravvedimento operoso, dispone il dissequestro; in presenza di dichiarazione doganale, relativamente ai diritti e agli accessori è sempre possibile accedere alla dilazione di pagamento.

In assenza di integrale pagamento di quanto dovuto l'Ufficio deve procedere alle azioni necessarie per assicurare la confisca della merce in applicazione della normativa vigente.

- **merce per la quale è già intervenuta la confisca amministrativa** delle merci, ai sensi dell'art. 118, comma 8, secondo periodo e ferma restando l'applicazione delle condizioni e dei limiti previsti nel primo periodo della norma, l'Ufficio può consentire, su richiesta del trasgressore, il riscatto delle merci confiscate, previo pagamento del valore delle stesse, dei diritti di confine dovuti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese sostenute per la loro gestione.

Modifiche dell'articolo 96 delle DNC - Sanzioni amministrative.

Comma 7

In linea con la modifica normativa dell'articolo 118, comma 8, sopra richiamata, l'articolo 16, **lettera a)**, del D.lgs. 18 dicembre 2025, n. 192 interviene sull'articolo 96 delle DNC, modificandone il comma 7, relativo alla confisca amministrativa delle merci oggetto di contrabbando.

Il comma, come modificato, così dispone:

“7. Nei casi di cui al comma 1, ad eccezione della fattispecie di cui all'articolo 82, e salvo quanto previsto dall'articolo 118, comma 8 è sempre ordinata la confisca amministrativa delle merci oggetto dell'illecito. Il relativo provvedimento è adottato dall'Ufficio dell'Agenzia territorialmente competente in relazione al luogo in cui la violazione è stata accertata.”

La modifica in questione prevede che la confisca amministrativa non si applica, oltre che nelle ipotesi relative al contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti di cui all'art. 82 DNC, anche nei casi previsti dall'art. 118, comma 8 DNC, ovvero laddove il trasgressore provveda/abbia provveduto al pagamento dei diritti di confine dovuti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese sostenute per la loro gestione.

Come sopra chiarito, sono fatti salvi i casi di confisca disposta dall'Autorità giudiziaria e, in ogni caso, si procede alla confisca qualora le merci oggetto dell'illecito siano soggette a divieto di fabbricazione, possesso, detenzione o commercializzazione, nel qual caso la confisca è sempre obbligatoria.

Comma 9

La modifica del citato comma è finalizzata a correggere un rinvio interno alle medesime DNC. Poiché esso disciplina i casi di non applicazione della confisca prevista dal comma 7, la novella elimina dal relativo testo l'erroneo riferimento al comma 8 del medesimo art. 96 DNC, concernente la confisca dei mezzi di trasporto utilizzati per la commissione della violazione e ripristinando la corretta coerenza della disposizione.

Ne consegue che la confisca continua ad applicarsi, anche nelle ipotesi di dichiarazione infedele ai sensi dell'art. 79 DNC, con riguardo ai mezzi di trasporto utilizzati per commettere la violazione che risultino adattati allo stivaggio fraudolento di merci ovvero dotati di accorgimenti idonei ad aumentarne la capacità di carico o l'autonomia, in difformità rispetto alle caratteristiche costruttive omologate.

Modifiche dell'articolo 112 delle DNC - Estinzione del reato - Cause di non punibilità

La **lettera b)** dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 2025, n. 192 interviene sul comma 1 dell'articolo 112 DNC, modificandone l'ultimo periodo. Il testo, come novellato, dispone quanto segue:

*“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 impedisce l'applicazione della confisca, salvi i casi in cui siano vietati la fabbricazione, il possesso, la detenzione o la commercializzazione delle merci oggetto dell'illecito e fermo restando quanto disposto dall'articolo 240, secondo comma, del Codice penale.**”*

La novella normativa conferma il principio secondo cui, fermo restando quanto eventualmente disposto dall'Autorità Giudiziaria in applicazione dell'articolo 240, secondo comma, del Codice penale, l'estinzione del reato preclude l'applicazione della confisca. La novella introduce al contempo una precisazione di rilievo, stabilendo che restano comunque salvi i casi in cui le merci oggetto dell'illecito siano soggette a divieto di fabbricazione, possesso, detenzione o commercializzazione.

Con tale specificazione, il legislatore ha inteso armonizzare il contenuto dell'articolo 112, comma 1, con quello dell'articolo 118, comma 8, assicurando coerenza sistematica alla disciplina della confisca nell'ambito delle *Disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione*.

Efficacia temporale delle nuove disposizioni e procedimenti pendenti

Come chiarito in premessa, ai sensi dell'art. 20 del D.lgs. n. 192/2025 le nuove disposizioni introdotte dall'art. 16 del medesimo decreto sono entrate in vigore il 20 dicembre 2025.

Le disposizioni di cui agli articoli 118, comma 8 e 112, comma 1 e 96, comma 7 delle DNC, in ragione della loro natura sostanziale e di favore trovano applicazione secondo i principi generali che regolano la successione delle leggi nel tempo in materia sanzionatoria amministrativa, come desumibili dall'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sostituito dall'art. 2, comma 3 del D. Lgs. n. 173/2024^[1] a partire dal 1° gennaio 2026, nonché dai principi di matrice costituzionale in tema di legalità e di favor rei.

^[1] Art. 2, comma 3 del D.Lgs.173/2024 “Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.”

Alla luce delle richiamate disposizioni, la nuova disciplina trova applicazione non solo con riferimento alle violazioni commesse successivamente alla data del 20 dicembre 2025, ma anche in relazione alle violazioni commesse in vigenza del D.lgs. 141/2024, purché i relativi procedimenti amministrativi non risultino definitivamente conclusi alla medesima data.

*** ***** ***

La presente Circolare annulla e sostituisce la Circolare n. 18/2025.

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