



Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, contenzioso tributario e sanzioni tributarie

Considerazioni e Proposte di modifica

Position Paper

28 aprile 2025

Memoria alle Commissioni Finanze di Camera dei Deputati e Senato della Repubblica - riforma doganale – articolo 12 dello schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, contenzioso tributario e sanzioni tributarie (approvato dal CDM del 13 marzo 2025) dell'allegato 1 del Dlgs 141/2024 relativo alle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'unione (DNC) – attuazione degli artt. 1, 11 e 20, commi 2 e 3, della legge delega (legge 9 agosto 2023, n. 111) e articolo 14 dello scherma di decreto legislativo correttivo che apporta modifiche in tema di definizione agevolata delle sanzioni tributarie e norme di coordinamento.

Tenendo conto delle discussioni che hanno preceduto l'approvazione del Dlgs 141/2024 in tema di riforma doganale, del Dlgs 87/2024 (c.d. decreto "Sanzioni"), del testo correttivo e delle proposte avanzate da Confindustria nel corso del dibattito, il presente contributo si limita ad alcuni temi ritenuti critici dalle imprese che non sono stati debitamente considerati dal correttivo e riguardano:

- Per quanto concerne la riforma doganale: articolo 79 delle DNC - allegato al Dlgs 141/2024 - *Contrabbando per dichiarazione infedele*;
- Per quanto è dell'esame e delle relative richieste di modifica: l'Art. 96 delle DNC - allegato al Dlgs 141/2024 – *Sanzioni amministrative*; Art. 112 - *Estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola multa*.

Un ulteriore profilo di interesse, che non trova alcuna positiva esplicitazione né nel decreto delegato, né nel correttivo in esame è la figura dell'Operatore Economico Autorizzato (**AEO**), che si sottopone volontariamente ad un procedimento di confronto e audit dell'autorità doganale che lo rende un partner affidabile e che, come avviene in tutta Europa, andrebbe promossa e sostenuta.

Un ultimo istituto che necessita di ulteriori modifiche e che riguarda più disposizioni delle DNC e del correttivo è quello della **confisca**.¹ Per semplicità, dopo le considerazioni, si riportano sotto forma tabellare le specifiche modifiche da apportare al testo proposto dal governo.

Considerazioni

I. **Analisi relative al reato di contrabbando, alle sanzioni amministrative e alla confisca penale e amministrativa**

Sanzioni penali. L'impianto sanzionatorio collegato alle operazioni di importazione ed esportazione persegue la duplice logica di razionalizzare e semplificare il sistema riducendo in modo sostanziale le sanzioni pecuniarie, estendendo le ipotesi in cui la sanzione ha natura penale, confinando quelle amministrative ad ipotesi residuali e collegando tale applicazione a soglie oggettive, superate le quali scatta sempre il reato di contrabbando. Questa impostazione, specialmente per il livello delle soglie individuate e per l'ampiezza della definizione della nozione dei diritti di confine², aveva dato luogo ad osservazioni che hanno spinto il Governo a rivedere le soglie, in particolare distinguendo quella

¹ L'istituto, seppur in parte rielaborato nel correttivo, presenta ancora caratteri incompatibili con il sistema. Al riguardo, si segnala che sulla confisca doganale si attende, da parte della Consulta, un esame rivolto a rispondere all'ordinanza interlocutoria della Cassazione a sezioni unite n 18284 del 4 luglio 2024.

² Comprendendo la stessa anche l'IVA e tutte le imposte e tasse riscosse per legge al momento dell'importazione.

dei dazi (euro 10.000), da quella prevista per gli altri diritti di confine, tra cui l'IVA (euro 100.000). Tale modifica, benché suscettibile di miglioramenti³ è considerata in modo positivo.

Nondimeno,⁴ l'ipotesi di reato previsto dall'art. 79 (contrabbando per infedele dichiarazione) dovrebbe essere punibile a titolo di *dolo specifico* e non a titolo di *dolo generico*⁵. Questa modifica sarebbe particolarmente importante poiché, avendo superato la distinzione tra contrabbando intranspettivo e extraspettivo, il reato si verificherebbe invariabilmente in sede di presentazione della dichiarazione in dogana e sarebbero rilevanti, per la valutazione del giudice penale, tutte le circostanze (soggettive ed oggettive) che hanno condotto alla violazione, incluse quelle inerenti ai casi in cui il comportamento del contribuente sia dovuto a difficoltà interpretative e applicative della norma e non a fini specifici di evasione come, ad esempio, quelle inerenti alla classificazione doganale.

Sanzioni amministrative. L'impostazione del tutto residuale delle stesse non appare efficace per contrastare le violazioni doganali e la tutela penale dovrebbe rappresentare l'*extrema ratio*. Sul punto, oltre a rinviare a quanto già espresso al Governo in altra sede, si prende atto a questo stadio delle scelte fatte e ci si riserva di tornare sull'argomento dopo la verifica sul campo degli effetti della riforma.

Confisca. Gli interventi proposti dal correttivo non appaiono sufficienti: la confisca amministrativa viene ancora prevista come obbligatoria (art. 96 comma 7 della DNC) e, per quanto è degli istituti deflattivi, rimane ammissibile anche in caso di estinzione del reato (art. 112 della DNC). Più in generale, la confisca dovrebbe essere limitata ad un valore equivalente al danno erariale prodotto, o soggetto ad accertamento, e non all'apprensione di tutti i beni oggetto di dichiarazione nonché dei mezzi che hanno consentito la violazione.⁶

Passando, ora, all'esame delle specifiche disposizioni: l'art. 94 delle DNC, dedicato alla disciplina della misura di sicurezza patrimoniale della confisca, prevede che per le ipotesi di contrabbando a carattere penale *«è sempre ordinata la confisca delle cose che servono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto. Quando non è possibile procedere alla confisca delle cose di cui al primo periodo, è ordinata la confisca di somme di denaro, beni e altre utilità per un valore equivalente, di cui il condannato ha la disponibilità, anche*

³ In particolare, perché non tiene conto, come fanno le regole unionali, almeno per le persone giuridiche, di una percentuale relativa al volume d'affari dell'impresa.

⁴ Seguendo anche quanto indicato da codesta Commissione nel parere rilasciato il 10 luglio scorso e non seguito dal Governo.

⁵ Si veda il parere della VI Commissione finanze del 10 luglio – osservazioni:f) all'Allegato 1, Titolo VI, Capo I, sostituire l'articolo 79 con il seguente: «Salvo quanto previsto dall'articolo 78, chiunque, allo scopo di evitare il pagamento dei diritti di confine dovuti o di ottenere l'indebita restituzione di diritti, dichiara qualità, quantità, origine e valore delle merci nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti in modo non corrispondente all'accertato, è punito con la multa dal 100 al 200 per cento dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione»;

⁶ Ad esempio: in caso di violazione, consistente anche in una infedele dichiarazione, di 100.000 euro in relazione ad un'imbarcazione con un carico di 5.000.000 euro si potrebbe addivenire, dapprima, ad un sequestro e, poi, alla confisca, della nave e di tutti i beni oggetto della dichiarazione doganale. E, anche se non si addivenisse alla confisca, si potrebbe determinare il blocco delle merci in attesa del giudizio penale con costi estremamente elevati e non proporzionali.

per interposta persona". Si tratta di una misura di sicurezza patrimoniale assai afflittiva e più ampia della confisca ordinaria regolata dall'art. 240 c.p.

La maggiore afflittività della confisca doganale si giustifica per la necessità di una tutela rigorosa ed efficace in ragione della delicatezza degli interessi protetti, già individuati *"nella lesione di primari interessi finanziari dello Stato ... per il passaggio clandestino o fraudolento, attraverso la linea doganale, delle merci soggette a diritto di confine"* (Corte cost., sentenza n. 5 del 1977) ed ora, ancor di più, di beni giuridici di rilevanza unionale poiché i dazi costituiscono un'entrata propria dell'Unione, che esercita una competenza esclusiva⁷.

Ad ogni modo, detta norma riproduce in sostanza il dettato (ormai abrogato) di cui all'art. 301 del TULD e pertanto si pone in sostanziale continuità con la previgente normativa.

Tuttavia, il legislatore delegato contempla la confisca anche per le ipotesi di contrabbando amministrativo che dunque non sfuggono alla possibile ablazione del bene. Difatti, ai sensi dell'art. 96, comma 7, *"è sempre ordinata la confisca amministrativa delle merci oggetto dell'illecito"* con provvedimento adottato dall'ufficio dell'Agenzia territorialmente competente quando si è presenza dei *"casi di cui al comma 1"*, cioè quando *"alternativamente"* i) non ricorra una delle circostanze aggravanti di cui all'art. 88, comma 2, lettera da a) a d), ii) l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti sia inferiore *per i dazi a 10.000 € e per gli altri diritti di confine a 100.000€* - versione da correttivo). Fa eccezione l'ipotesi di cui all'art. 82, relativa al contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti.

Negli ultimi anni si è assistito ad un fenomeno di allargamento del campo penale, specialmente del meccanismo confiscatorio, e ciò è senz'altro sintomatico del fatto che il legislatore ripone estrema fiducia in detto strumento, tuttavia si rende necessario chiedersi se, alla luce di una siffatta formulazione, la misura della confisca amministrativa obbligatoria risulti sproporzionata nei casi in cui il diritto di confine evaso sia, ad esempio, di 2.000 €.

La confisca in materia di contrabbando amministrativo (con i connessi problemi di proporzionalità) non è una novità dato che già ai sensi dell'art. 295-bis, comma 3, del non più vigente TULD, era prevista la confisca obbligatoria nelle ipotesi depenalizzate di contrabbando, cioè quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti non superavano i 3.999,96 € e qualora non sussistevano le circostanze aggravanti previste dall'art. 295 del TULD. Difatti, ai sensi del pre-vigente art. 295-bis, co. 3 del TULD, *"Le disposizioni degli articoli 301, 301-bis e 333 si osservano anche con riguardo alle violazioni previste dal presente articolo. I provvedimenti per i quali, in base alle medesime disposizioni, è competente l'autorità giudiziaria sono adottati dal capo della dogana nella cui circoscrizione la violazione è stata accertata"*.

Sul punto, è altresì utile richiamare la recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, n. 18286/2024, che con riferimento alle ipotesi di depenalizzazione del contrabbando e della intervenuta definizione agevolata delle sanzioni ha confermato la legittimità della confisca in base all'art. 301 del TULD. La Corte ha, difatti, concluso che la confisca ex art. 301 del TULD ha natura di misura di sicurezza, con una finalità special-preventiva finalizzata, tramite l'ablazione del bene, da un lato a neutralizzare l'attrattiva alla realizzazione dell'illecito ove lo stesso fosse lasciato

⁷ In tal senso, Corte di Cassazione, Sezioni Unite, pronunce n. 18284 e n. 18286 del 4 luglio 2024.

nella disponibilità del contravventore e, dall'altro, a recuperare all'erario, nella misura più celere e massima, il tributo evaso, dovendosi escludere che la sua irrogazione, con riguardo al mancato versamento dei dazi, si ponga in contrasto con il principio di proporzionalità.

Il quadro normativo così come riportato impone la seguente riflessione. Difatti, analogamente a quanto avviene per il reato di infedele dichiarazione di cui all'art. 4 del DLGS n. 74/2000, se si effettua una comparazione tra il meccanismo confiscatorio previsto per l'IVA all'importazione (ora inclusa tra i diritti di confine) e quello esistente in materia di IVA interna è possibile constatare differenze procedurali di significativo impatto tra le diverse fattispecie. In particolare:

- per quanto riguarda l'IVA all'importazione, sia nella impostazione derivante dalla nuova formulazione che in quella in vigore prima del Dlgs 141/2024 per effetto del rinvio operato dall'art. 70 del D.P.R. 633/1972⁸, la disciplina sanzionatoria per le condotte non aventi rilievo penale prevede l'irrogazione, cumulativa, della sanzione amministrativa e della confisca;
- invece per l'IVA interna, a parità di disvalore della condotta, consegue solo l'applicazione della sanzione amministrativa ai sensi del DLGS n. 472/1997;
- parimenti per l'IVA all'importazione per gli scambi intraunionali, consegue, a parità di disvalore della condotta, solamente l'irrogazione della sanzione amministrativa in conseguenza della sentenza Drexl⁹.

È evidente che tale asimmetria di trattamento ponga concreti dubbi di costituzionalità rispetto ai principi di proporzionalità e ragionevolezza dell'art. 3 Cost., nonché dell'art. 49 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Difatti, come efficacemente rilevato dall'ordinanza delle Sezioni Unite n. 18284/2024¹⁰, l'assetto sanzionatorio così delineato, risulta irragionevolmente più severo in ragione dell'*"ampiezza del cumulo sanzionatorio e l'eccessività di una misura, la confisca, applicata in via fissa – mai prevista per l'IVA interna per le condotte sanzionate solo in via amministrativa e con una articolata disciplina per le condotte di rilevanza penale – a prescindere dalla condotta tenuta dal contribuente"*.

Da ultimo, appare necessario rilevare che la nuova disciplina sulla confisca amministrativa appare criticabile sotto un profilo di coerenza sistematica. L'intervento del legislatore delegato deve necessariamente raccordarsi anche con altre disposizioni previste per la confisca onde evitare problemi di natura applicativa. Si fa riferimento, per l'espresso richiamo operato dall'art. 6 del DLGS n. 8/2016, all'art. 20 della L. 689/1981 che prevede che le autorità amministrative *"possono disporre la confisca amministrativa delle cose che servirono o furono destinate a commettere la violazione e debbono disporre la confisca delle cose che ne sono il prodotto, sempre che le cose suddette appartengano a una delle persone cui è ingiunto il pagamento"*.

⁸ Nell'impostazione vigente, l'IVA all'importazione, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 70 D.P.R. 633/1972, è soggetta alle disposizioni procedurali e sanzionatorie dettate per i diritti di confine (*"Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine"*).

⁹ v. Corte di giustizia, sentenza 25 febbraio 1988, causa C-299/86, Rainer Drexl.

¹⁰ Il caso sottoposto alla Corte si riferisce al sistema sanzionatorio attualmente vigente che tuttavia presenta le medesime criticità di quello oggetto di riforma.

In relazione al quadro delineato sopra risulta chiaro che la confisca potrebbe operare solo con riferimento alle ipotesi più gravi di reato, ma quasi mai in ambito amministrativo. Pertanto, si chiede che la confisca amministrativa di cui all'art. 96 comma 7 della DNC sia degradata da obbligatoria in facoltativa. In effetti, neppure le esclusioni previste dall'art. 96 delle DNC risultano sufficienti ad evitare l'applicazione sproporzionata della confisca.

Altra modifica necessaria in materia di confisca riguarda l'ipotesi prevista, in caso di estinzione del reato, dall'art. 112 della DNC (ovvero nel correttivo all'art. 112 comma 1 ultimo capoverso). In effetti tale disposizione, se da una parte, consente in caso di reato di contrabbando punito con la sola multa l'estinzione del reato, dall'altra, dispone che in caso di estinzione del reato la confisca è sempre possibile ed è disposta con provvedimento dell'ADM. Proprio per questo, questa Associazione propone una modifica alla suddetta disposizione rendendo, in caso di estinzione del reato, l'inammissibilità della confisca.

II. Analisi relativi alla compliance (AEO)

In linea con lo sforzo che il Governo sta facendo per consolidare un sistema che spinga gli operatori alla realizzazione di una compliance spontanea si ritiene necessario, in questa sede evidenziare che la normativa doganale modificata dal Dlgs 141/2024 e ora oggetto dell'art. 12 del correttivo, non tiene in debita considerazione la figura dell'operatore economico autorizzato (AEO). Figura prevista a livello unionale e rafforzata nell'attuale codice doganale unionale (regolamento (UE) 952/2013) e, ancor più, nel progetto del nuovo codice unionale. L'AEO proprio per il suo assetto (doganale, finanziario e di sicurezza) si presenta quale soggetto affidabile in partenariato con l'agenzia delle dogane nello sviluppo del commercio internazionale.

Proprio per questo, questa Associazione che si è fatta parte attiva presso le proprie imprese associate per lo sviluppo della suddetta forma di partenariato, ritiene necessario che le regole sanzionatorie tengano in debita considerazione l'affidabilità di questo operatore che, come si ricorda, assume lo status di AEO attraverso un processo di audit condotto direttamente dall'agenzia delle dogane e dei monopoli.

Per questa figura l'Associazione propone due misure di correzione. La prima all'interno dell'art. 96 delle DNC (sanzioni amministrative) prevedendo espressamente che in caso di violazione commessa da soggetto AEO la stessa si presuma commessa a titolo di colpa, a meno che non si dimostri che la stessa costituisce un'ipotesi di frode. Tale presunzione è determinata dal livello di controllo delle operazioni doganali che l'AEO deve porre in essere per essere autorizzato come tale da ADM.

La seconda all'interno dell'art. 103 (altre violazioni) delle DNC. Questa norma come si ricorda riguarda tutte le violazioni minori che non configurano né contrabbando penale né amministrativo. Per queste violazioni si chiede che le stesse non possano essere mai considerate ai fini della valutazione dell'accesso o del mantenimento dello status di AEO.

III. Misure deflative

Un altro profilo da considerare attiene alle misure deflative che costituiscono uno strumento di natura fondamentale per far sì che le norme risultino effettivamente dissuasive. A chi sbaglia è necessario sempre fornire degli strumenti che consentano una deflazione del contenzioso e un ravvedimento dell'operatore. In effetti, le norme approvate in prima battuta dal Dlgs 141/2024 erano, sotto questo profilo, del tutto deficitarie. Il correttivo aggiusta certamente il tiro, ma si ritiene necessario proporre un intervento più sistematico e in linea con le modifiche apportate dal Dlgs 87/2024 in materia di sanzioni penali e amministrative tributarie.

Quindi, per quanto riguarda le misure deflattive, le proposte dell'Associazione sono dirette a sistematizzare l'intervento proposto nel correttivo e prevedere alcune misure aggiuntive in linea con il Dlgs 87/2024.

Inoltre, proprio in riferimento agli istituti deflattivi sarebbe necessario intervenire per far sì che la causa di non punibilità penale di cui all'art. 112, comma 2, delle DNC come modificato dal correttivo, operasse anche in caso di istanza di revisione di parte di cui all'art. 96 comma 13. Ovvero come proposto da questa associazione questa previsione è direttamente inserita nel nuovo art. 112 bis.

Modifiche proposte e sintesi tabellare

In dettaglio, nella logica dei sopraesposti principi, si propongono le seguenti modifiche:

- 1) Sostituire l'art. 79 delle DNC nel seguente modo: *“chiunque, allo scopo di evitare il pagamento dei diritti di confine dovuti o di ottenere l'indebita restituzione di diritti, dichiara qualità, quantità, origine e valore delle merci nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti in modo non corrispondente all'accertato, è punito con la multa dal 100 al 200 per cento dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione».*
- 2) In materia di confisca si propongono le seguenti modifiche:
 - a) *all'art. 96 comma 7 sono apportate le seguenti modifiche: le parole “è sempre ordinata la confisca amministrativa delle merci oggetto dell'illecito” sono sostituite dalle seguenti “la confisca può essere ordinata, in somme di denaro, beni e altre utilità per un valore equivalente al danno erariale contestato”*
- 3) Allo scopo di consolidare e favorire la compliance si propongono le seguenti modifiche:
 - a) *dopo il comma 4 dell'art. 96 è introdotto il comma 4 bis “nel caso di violazione commessa da un soggetto AEO si presume che la stessa sia stata commessa a titolo di colpa, a meno che si dimostri che la stessa costituisce un'ipotesi di frode ai sensi della normativa unionale”*
 - b) *dopo il comma 1 dell'art. 103 inserire il “comma 2. “Tali violazioni, se non in grado di incidere sul livello di affidabilità dell'operatore, non dovranno essere considerate ai fini della valutazione dell'accesso o del mantenimento dello status di AEO”.*
 - c) *All'art. 112 DNC si propone la seguente sostituzione del comma 3: “l'estinzione del reato impedisce l'applicazione della confisca.”*
 - d) *L'art. 112, comma 2 del correttivo è sostituito dall'art 112 bis DNC- Cause di non punibilità – in caso di pagamento del debito tributario “I reati di cui agli artt. 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 i diritti di confine, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso di cui All'art. 13 del Dlgs 472/97 con presentazione della dichiarazione doganale omessa o della dichiarazione doganale integrativa, sempreché il ravvedimento o la presentazione della relativa dichiarazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. In caso di regolarizzazione non si dà luogo né alla confisca penale né a quella amministrativa. Analoga causa di non punibilità penale con esclusione della confisca opera in caso di revisione su istanza di parte ai sensi dell'art. 96, comma 13”.*

- e) Art. 112 ter delle DNC – circostanze attenuanti del reato - *Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i reati di cui agli artt. Da 78 e 83 sono diminuite fino alla metà e non si dà luogo alla confisca se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito relativo ai diritti di confine, comprese sanzioni e interessi, è estinto.*
- f) Art. 120 bis 1 (Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario di merito e di legittimità): *“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.*

Per semplicità di lettura, si riporta qui di seguito un prospetto tabellare con un confronto diretto tra le norme delle DNC di cui al Dlgs 141/2024, le norme dell'art. 12 del correttivo approvato dal CDM del 13 marzo scorso e le modifiche proposte. Per immediata visibilità delle modifiche si utilizzerà una evidenziazione **rossa** per le misure dell'art. 12 del correttivo da cancellare e **le modifiche integrative nell'apposita colonna.**

DECRETO LEGISLATIVO 141/2024	ART. 12 <i>(Modifiche alle disposizioni legislative in materia doganale nonché del sistema sanzionatorio doganale e delle accise)</i>	PROPOSTE DI MODIFICA / INTEGRAZIONE
<p>Art. 79. Contrabbando per dichiarazione infedele</p> <p>1. Chiunque dichiara qualità, quantità, origine e valore delle merci, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti in modo non corrispondente all'accertato è punito con la multa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione.</p>		<p>Sostituire con:</p> <p><i>“Chiunque, allo scopo di evitare il pagamento dei diritti di confine dovuti o di ottenere l'indebita restituzione di diritti, dichiara qualità, quantità, origine e valore delle merci nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti in modo non corrispondente all'accertato, è punito con la multa dal 100 al 200 per cento dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione».</i></p>
<p>Art. 88. Circostanze aggravanti del contrabbando</p> <p>1. Per i delitti previsti negli articoli da 78 a 83, è punito con la multa aumentata fino alla metà chiunque,</p>	<p><i>Al comma 1: 1.1.) la lettera e) è sostituita dalla seguente:</i></p>	

<p>per commettere il contrabbando, adopera mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato.</p> <p>2. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la reclusione da tre a cinque anni:</p> <p>a) quando, nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza, l'autore e' sorpreso a mano armata;</p> <p>b) quando, nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza, tre o più persone autrici di contrabbando sono sorprese insieme riunite e in condizioni tali da frapporte ostacolo agli organi di polizia;</p> <p>c) quando il fatto è connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione;</p> <p>d) quando l'autore è un associato per commettere delitti di contrabbando e il delitto commesso sia tra quelli per cui l'associazione è stata costituita;</p> <p>e) quando l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è superiore a 100.000 euro.</p> <p>3. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la reclusione fino a tre anni quando l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è maggiore di euro 50.000 e non superiore a euro 100.000.</p>	<p><i>«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;»;</i></p> <p><i>1.2) dopo la lettera e) è inserita la seguente:</i></p> <p><i>«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.».</i></p> <p><i>Il comma 3 è sostituito dal seguente:</i></p> <p><i>«3. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la reclusione fino a tre anni:</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><i>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.»;</i></p>	
---	--	--



<p>Art. 96. Sanzioni amministrative</p> <p>1. È punito con la sanzione amministrativa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti, e comunque in misura non inferiore a euro 2.000, e, per le violazioni di cui all'articolo 79, in misura non inferiore a euro 1.000, chiunque commette le violazioni di cui agli articoli da 78 a 83, salvo che, alternativamente:</p> <p>a) ricorra una delle circostanze aggravanti di cui all'articolo 88, comma 2, lettere da a) a d);</p> <p>b) l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti, distintamente considerati, ovvero dei diritti di confine indebitamente richiesti in restituzione, sia superiore a euro 10.000.</p> <p>2. La sanzione di cui al comma 1 è ridotta di un terzo quando i maggiori diritti di confine dovuti sono inferiori al 3 per cento di quelli dichiarati.</p> <p>3. Fermo restando quanto previsto al comma 4, la sanzione di cui al comma 1 non si applica se l'ammontare dei</p>	<p>Il comma 1 è sostituito dal seguente:</p> <p>«1. È punito con la sanzione amministrativa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione, e comunque in misura non inferiore a euro 2.000, e, per le violazioni di cui all'articolo 79, in misura non inferiore a euro 1.000, 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:</p> <p>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;</p> <p>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.»;</p>	<p>Sostituire nel primo comma dell'art. 96:</p> <p><i>dopo la parola "alternativamente" i seguenti capoversi</i></p> <p>a) ricorra una delle circostanze aggravanti di cui all'art. 88, comma 2, lettere da a) a d);</p> <p>b) l'ammontare dei diritti di confine a titolo di dazi dovuti o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione, in caso di violazione commessa dalla persona fisica, a euro 10.000 ovvero, nel caso in cui la violazione commessa è riferita ad enti e società con personalità giuridica, a euro 10.000 e (congiuntamente) al 5% del volume d'affari;</p> <p>c) 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 ovvero, nel caso in cui la violazione commessa è riferita ad enti e società con personalità giuridica, a euro 100.000 e (congiuntamente) al 5% del volume d'affari."</p>
--	--	---

<p>diritti di confine complessivamente dichiarati e' pari o superiore a quelli complessivamente accertati.</p> <p>4. Quando nella dichiarazione non sono indicati in maniera esatta e completa tutti gli elementi prescritti per il compimento dei controlli e l'ammontare dei diritti di confine complessivamente dichiarati è pari o superiore a quelli complessivamente accertati, in luogo della sanzione di cui al comma 1 si applica la sanzione nella misura da euro 150 a euro 1.000; in presenza di più articoli, tale sanzione si applica una sola volta.</p> <p>5. Qualora, nella verifica delle merci immesse nei magazzini o recinti di custodia temporanea o nei depositi, si trovi, rispetto alla giacenza dichiarata, un'eccedenza di quantità inferiore al 2 per cento o una deficienza di quantità inferiore al 2 per cento oltre il calo riconosciuto, la sanzione di cui al comma 1 non si applica.</p> <p>6. Se la deficienza di quantità di cui al comma 5 è superiore al 2 per cento oltre il calo riconosciuto, la sanzione di cui al comma 1 è calcolata sull'intera differenza, senza tener conto di detto calo. Se non si conosce il peso della merce mancante, questo e' calcolato in base alla media di quelle della stessa specie.</p> <p>7. Nei casi di cui al comma 1, ad eccezione della fattispecie di cui all'articolo 82, 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 e' stata accertata.</p> <p>8. La confisca di cui al comma 7 riguarda anche i mezzi di trasporto utilizzati per commettere la violazione che risultino adattati allo stivaggio fraudolento di merci ovvero contengano accorgimenti idonei a maggiorarne la capacità di carico o l'autonomia in difformità delle caratteristiche costruttive omologate.</p> <p>9. I commi 7 e 8 non si applicano, oltre che nei casi di cui al comma 14, per la violazione di cui al comma 1 relativa</p>		<p>Allo scopo di consolidare e favorire la compliance dopo il comma 4 dell'art. 96 è introdotto il comma 4 bis <i>"nel caso di violazione commessa da un soggetto AEO si presume che la stessa sia stata commessa a titolo di colpa, a meno che si dimostri che la stessa costituisce un ipotesi di frode ai sensi della normativa unionale"</i>.</p> <p>In materia di confisca si propone che all'art. 96 comma 7 siano apportate le seguenti modifiche: le parole <i>"è sempre ordinata la confisca amministrativa delle merci oggetto dell'illecito"</i> sono sostituite dalle seguenti: <i>"la confisca può essere ordinata, in somme di denaro, beni e altre utilità per un valore equivalente al danno erariale contestato"</i>.</p>
---	--	---



<p>alla fattispecie di cui all'articolo 79, ove ricorra una delle seguenti condizioni:</p> <p>a) quando, pur essendo errati uno o più degli elementi indicati in dichiarazione, gli stessi elementi sono comunque immediatamente desumibili dai documenti di accompagnamento prescritti dalla normativa doganale unionale;</p> <p>b) quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, e' uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;</p> <p>c) quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il 5 per cento per ciascun singolo dichiarato;</p> <p>d) quando le merci non siano occultate, nascoste nei bagagli, nei colli, nelle suppellettili, o fra merci di altro genere o nei mezzi di trasporto e siano rese disponibili in maniera evidente ai fini della verifica;</p> <p>e) quando le violazioni rientrano nei casi di cui ai commi 2, 3, 4 e 5.</p> <p>10. Quando la violazione consiste in una differenza tra la quantità dichiarata e quella accertata, la confisca ha a oggetto la quantità di merce eccedente quella dichiarata. Nel caso di beni indivisibili, la confisca ha a oggetto l'intero bene. Nel caso di beni a seguito di viaggiatori, la confisca si applica qualora il valore complessivo dei beni rinvenuti sia pari o superiore a tre volte la franchigia doganale.</p> <p>11. Per le merci e i mezzi di cui è ordinata la confisca, ai sensi dei commi 7, 8, 9 e 10, si osservano le disposizioni di cui all'articolo 95. I provvedimenti per i quali, in base al citato articolo 95, è competente l'autorità giudiziaria sono adottati dall'Ufficio dell'Agenzia territorialmente competente in relazione al luogo in cui la violazione è stata accertata.</p> <p>12. Le disposizioni di cui ai commi 7, 8, 9, 10 e 11 si applicano anche in caso di violazione di cui all'articolo 84, commi 2 e 3. In tali casi è sempre</p>		
---	--	--

<p>ordinata la confisca amministrativa dei tabacchi lavorati di contrabbando.</p> <p>13. Non si applicano le sanzioni amministrative in tutti i casi in cui la revisione della dichiarazione di cui all'articolo 42, è avviata su istanza del dichiarante. Sugli eventuali maggiori diritti di confine sono dovuti gli interessi di cui all'articolo 49, qualora l'istanza di revisione della dichiarazione sia presentata oltre novanta giorni dopo lo svincolo delle merci cui detta dichiarazione si riferisce.</p> <p>14. Nell'ipotesi di cui all'articolo 79, quando l'autorità giudiziaria non ravvisa una condotta dolosa, l'autore è punito, a titolo di colpa, con la sanzione amministrativa dall'80 per cento al 150 per cento dei diritti di confine dovuti e comunque in misura non inferiore a euro 500. In tale ipotesi, si applicano, altresì, i commi 2, 3 e 4.</p>	<p>Al comma 13, il primo periodo è sostituito dal seguente: «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.»;</p> <p>Al comma 14, dopo le parole: «150 per cento dei diritti di confine dovuti» sono aggiunte le seguenti: «o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione»;</p>	
<p>Art. 103. Altre violazioni</p> <p>1. Salvo che il fatto costituisca contrabbando o altra violazione di cui all'articolo 96, comma 1, è punita con la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 2.000:</p> <p>a) l'inosservanza di un provvedimento relativo all'applicazione della normativa doganale;</p> <p>b) la fornitura all'Agenzia e alla Guardia di finanza di informazioni o documenti inesatti o invalidi;</p> <p>c) la mancata conservazione dei documenti e delle informazioni relativi all'espletamento delle formalità doganali, nonché' la tenuta non corretta delle scritture previste ai fini doganali;</p> <p>d) la manomissione e l'alterazione dei sigilli doganali.</p>		<p>INTEGRAZIONI</p> <p>2. <i>“Tali violazioni, se non in grado di incidere sul livello di affidabilità dell'operatore, non dovranno essere considerate ai fini della valutazione dell'accesso o del mantenimento dello status di AEO”.</i></p>
<p>Art. 112. Estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola multa</p> <p>1. Per i delitti di contrabbando punibili con la sola pena della multa, l'autore della violazione può effettuare il pagamento, oltre che del tributo</p>	<p>Art. 112 (Estinzione del reato - Cause di non punibilità)</p> <p>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</p>	

<p>eventualmente dovuto, 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.</p> <p>2. Il pagamento della predetta somma e del tributo estingue il reato.</p> <p>3. L'estinzione del reato non impedisce l'applicazione della confisca, la quale e' disposta con provvedimento dell'Agenzia.</p>	<p>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.</p> <p>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.».</p>	<p>All'art. 112 si propone la seguente sostituzione del comma 3: <i>“l'estinzione del reato impedisce l'applicazione della confisca”.</i></p> <p style="text-align: center;">INTEGRAZIONI</p> <p>a) Art. 112 bis - Cause di non punibilità – pagamento del debito tributario <i>“I reati di cui agli artt. 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 i diritti di confine, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del Dlgs 472/97 con presentazione della dichiarazione doganale omessa o della dichiarazione doganale integrativa, sempreché il ravvedimento o la presentazione della relativa dichiarazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. In caso di regolarizzazione non si dà luogo né alla confisca penale né a quella amministrativa. Analoga causa di non punibilità penale con esclusione della confisca opera in caso di revisione su istanza di parte ai sensi dell'art. 96, comma 13”.</i></p> <p>Art. 112 ter – Circostanze attenuanti del reato – <i>“Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i reati di cui agli art. 78 e 79 sono diminuite fino alla</i></p>
---	--	--



		<i>metà e non si dà luogo alla confisca se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito relativo ai diritti di confine, comprese sanzioni e interessi, è estinto”.</i>
<p>Art. 120. Testimonianze in procedimenti giudiziari instaurati all'estero</p> <p>1. L'Agenzia e la Guardia di finanza, nel rispetto del diritto unionale, dei trattati multilaterali e bilaterali applicabili nonché delle leggi speciali in materia, possono permettere, a condizioni di reciprocità, che i propri dipendenti depongano come testimoni nei procedimenti civili, penali e amministrativi, riguardanti materia doganale, instaurati in Paesi esteri. Le indennità spettanti ai dipendenti predetti sono a carico del Paese o della parte privata che ne ha chiesto la citazione come testimoni.</p>		<p style="text-align: center;"><i>INTEGRAZIONE</i></p> <p>Art. 120 bis - Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario di merito e di legittimità –</p> <p><i>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.</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>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”.</i></p>

IV. Riforma del regime sanzionatorio

Per quanto concerne, invece, la riforma del regime sanzionatorio, l'analisi che si seguito si riporta, parte dalla modifica apportata ad opera del c.d. decreto "Sanzioni" (ex art. 2 del DLGS. 87/2024), emanato in attuazione della legge delega di riforma fiscale (L. n 111/2023) che – a partire dal 1° settembre 2024 – ha introdotto una nuova disposizione sanzionatoria concernente le cessioni intracomunitarie. In particolare, si modifica l'articolo 7, comma 1 del Dlgs n. 471/1997 il quale stabilisce l'applicazione di una sanzione pari al 50 per cento dell'imposta per chi effettua cessioni intracomunitarie in regime di non imponibilità IVA ex articolo 41 del D.L n.331/1993, qualora i beni trasportati o spediti – a cura del cessionario non residente – non siano pervenuti nello Stato UE di destinazione entro 90 giorni dalla consegna. L'applicazione della sanzione viene meno se nei 30 giorni successivi la fattura è regolarizzata ed è eseguito il versamento dell'IVA.

Nella relazione illustrativa al DLGS n. 87/2024 viene richiamato un criterio di "coerenza"¹¹ tra la disciplina delle cessioni all'esportazione, per la quale l'articolo 7 comma 1 del Dlgs n.471/97 già prevedeva una specifica sanzione (compresa tra il 50 per cento e il 100 per cento dell'imposta) e la disciplina delle cessioni intra-UE.

Pertanto, con una norma "sanzionatoria" si introduce un termine che, di per sé, non risulta dalla lettera dell'articolo 41 del DL n. 331/1993 né dalla direttiva 2006/112/CE e dal relativo regolamento n. 282/2011. Appare, dunque, impropria la scelta di inserire nel DLGS n. 471/1997 un termine – che nei fatti assume la natura di "perentorio" – senza incidere sulla norma primaria che disciplina tali operazioni. La modifica, infatti, pare ispirata da un intento restrittivo più che da un reale allineamento tra disposizioni.

L'inserimento del termine "perentorio" di 90 giorni nel corpo dell'articolo 7 del DLGS n. 471/1997, pertanto, oltre a non essere pienamente coerente con la legislazione sul trattamento di non imponibilità IVA, impone, di fatto, un nuovo adempimento per le aziende che non intendono incorre in ulteriori sanzioni.

Il tentativo di allineamento tra le due discipline, peraltro, non tiene conto delle differenti modalità operative che contraddistinguono l'individuazione degli elementi di "prova" alla base delle operazioni di cessione all'esportazione da quelle delle cessioni intra-UE dei beni. Per le cessioni all'esportazione, infatti, la prova che attesta che i beni hanno lasciato il territorio UE è fornita dal messaggio elettronico "uscita conclusa" che l'ufficio doganale di uscita, tramite il sistema AIDA, trasmette all'ufficio doganale di esportazione. Qualora il cedente non sia intestatario della dichiarazione doganale di esportazione (e, dunque, potrebbe non venire a conoscenza del rilascio del messaggio "uscita conclusa", verificabile tramite MRN), la prova dell'esportazione può essere fornita dal "visto uscire" apposto dall'ufficio doganale sul DAE (doc. accompagnamento all'esportazione).

Diversa, invece, la procedura per le operazioni Intra-UE. Per queste, non è sempre agevole il recupero degli elementi di "prova" dell'uscita dei beni dallo Stato del cedente. Le maggiori incertezze, si individuano nelle cessioni "franco fabbrica" (o "ex works"), nelle quali il cedente "non" controlla la fase del trasporto, che operativamente viene eseguita da un vettore o da un terzo incaricato dal cessionario.

La norma italiana non contiene una specifica previsione in merito ai "documenti" che il cedente deve conservare ed eventualmente esibire in caso di controllo per provare l'avvenuto trasferimento del bene in un altro Stato comunitario. Sul punto, tuttavia, sono intervenute diverse indicazioni di prassi¹², in linea con le indicazioni del citato articolo 45-bis del Regolamento Ue n.282/2011.

Tra gli elementi di prova che destano maggiori criticità per le aziende che operano franco fabbrica" (o "ex works") vi è la fattispecie prevista dall'articolo 45-bis, paragrafo 1(b)(i) in base alla quale l'acquirente deve fornire al venditore, entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, una "dichiarazione scritta" dalla quale dovranno risultare la data del

¹¹ Nella relazione illustrativa, in particolare, si riporta quanto segue: "Per coerenza, si prevede che la medesima sanzione sia applicata anche nell'ipotesi in cui non risulti perfezionata, entro novanta giorni dalla consegna al cessionario o al terzo, la cessione intracomunitaria ex articolo 41, comma 1, lettera a) del decreto-legge n. 331 del 1993, salvo che la irregolarità non sia sanata entro trenta giorni successivi tramite regolarizzazione della fattura e versamento dell'imposta".

¹² Si segnalano risoluzioni n. 345/E/2007, risoluzione n. 477/E/2008, risoluzione n. 19/E/2013, circolare n. 12/E/2020.

rilascio, il nome e l'indirizzo dell'acquirente, la quantità e la natura dei beni ceduti, la data e il luogo del loro arrivo, l'identificazione della persona che ha accettato i beni per conto dell'acquirente e, qualora si tratti di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo. Il termine di presentazione di tale dichiarazione – per espressa previsione delle “Note Esplicative” al regolamento UE (par. 5.3.8) - non appare perentorio in quanto il ricevimento dello stesso “oltre il termine” indicato non preclude la possibilità per il venditore di beneficiare della presunzione in presenza di tutte le altre condizioni previste. Per di più, la stessa Corte di Giustizia UE, nella sentenza in causa C-146/05, ha chiarito che la prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria può essere prodotta anche in un momento successivo all'operazione¹³.

Nella stessa direzione la prassi¹⁴ prevista per le cessioni all'esportazione. Per tali operazioni l'Agenzia delle Entrate ritiene che: “... il regime di non imponibilità, proprio delle esportazioni, si applichi sia quando il bene sia stato esportato entro i 90 giorni, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine dei 30 giorni previsto per eseguire la regolarizzazione, sia quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di 90 giorni previsto dal citato articolo 8, primo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972, purché, ovviamente, sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione”.

Alla luce di quanto sopra, appare chiaro che l'introduzione di un termine “perentorio” per reperire gli elementi di prova che il bene risulti pervenuto nello Stato del cessionario UE entro 90 giorni dalla consegna, oltre il quale è applicabile una sanzione del 50 per cento del tributo se non si provvede alla regolarizzazione della fattura nei 30 giorni successivi, risulti lesiva dei principi di cui all'articolo 10, comma 1 della L n.212/2000 oltre che del principio di “proporzionalità” previsto dalla Corte UE. Disposizione che diventa ancor più pesante per le aziende che operano in “ex works” in quanto il recepimento della documentazione di prova è strettamente connesso al comportamento attivo e collaborativo della controparte comunitaria.

Appare, dunque, quanto mai necessario un intervento che modifichi la norma in esame e permetta di individuare una procedura idonea a stabilire un tempo congruo (non circoscritto ai 90 giorni) entro cui le imprese siano tenute a reperire gli elementi di prova prescritti, ovvero individui una precisa modalità operativa che tenga conto dei principi di affidabilità e buona fede del soggetto cedente. Si propone, pertanto, di introdurre, nell'articolo 14 dello schema di decreto legislativo correttivo, una norma che intervenga sull'articolo 7, comma 1, Dlgs n. 471/1997 al fine di eliminare il termine dei 90 giorni o, alternativamente, individuare un momento e delle modalità più congrue per fornire la prova dell'uscita dei beni, che siano compatibili con le procedure che regolano le transazioni tra operatori UE.

¹³ Come affermato nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.19/E/2013.

¹⁴ Risoluzione n. 94/E/2014.