

Disciplina della confisca per gli illeciti di contrabbando a seguito delle disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione (DNC) introdotte dal d.lgs. n. 141/2024 e dal d.lgs. n. 192/2025

Rules governing confiscation for smuggling offences following the National Complementary Provisions to the Union Customs Code (DNC) introduced by Legislative Decree No. 141/2024 and Legislative Decree No. 192/2025

di Giovanni Perrone

Abstract [ITA]: Il saggio analizza la disciplina della confisca per illeciti di contrabbando secondo le disposizioni nazionali complementari al Codice Doganale dell'Unione, evidenziando le differenze tra confisca doganale e ordinaria, le condizioni di applicazione, le eccezioni in caso di estinzione del reato, il principio di proporzionalità sancito dalla giurisprudenza e le recenti innovazioni legislative che allineano la normativa doganale a quella penale, con particolare attenzione ai casi di evasione IVA all'importazione e alla franchigia per tabacchi lavorati esteri, sottolineando, infine, l'evoluzione verso una confisca più garantista ma che conserva, comunque, funzione preventiva e sanzionatoria.

Abstract [ENG]: The essay analyses the rules governing confiscation for smuggling offences under the national provisions complementing the Union Customs Code, highlighting the differences between customs confiscation and ordinary confiscation, the conditions for its application, the exceptions in cases where the offence is extinguished, the principle of proportionality established by case law, and the recent legislative innovations aligning customs legislation with criminal law, with particular attention to cases of import VAT evasion and the allowance for foreign manufactured tobacco products, ultimately underlining the development towards a form of confiscation that is more rights-oriented, while also retaining preventive and punitive functions.

Parole chiave: Confisca doganale – contrabbando – IVA all'importazione – estinzione del reato – franchigia tabacchi lavorati esteri.

Keywords: Customs confiscation – smuggling – import VAT – extinction of the offence – tobacco allowance.

SOMMARIO: 1. Premesse. – 2 Principio di proporzionalità e confisca doganale. L'intervento della Corte costituzionale. – 3. Confisca ed estinzione del reato o dell'illecito. – 4. Confisca e franchigia doganale in relazione ai tabacchi lavorati esteri (TLE). – 5. Conclusioni.

1. Premesse.

La confisca, come risaputo, è un provvedimento ablatorio che può assumere natura e funzioni assai diversificate, essendo stata prevista, in particolare, come misura di sicurezza o di prevenzione, potendo operare, altresì, come vera e propria pena patrimoniale.

La confisca doganale era originariamente prevista dal Testo Unico delle Leggi Doganali del 23 gennaio 1973, n. 43 (TULD) oggi abrogato e sostituito dal d.lgs. 26 settembre 2024, n. 141 recante le “disposizioni complementari nazionali al codice dell'Unione Europea (DNC)”.

Ad oggi la confisca in relazione agli illeciti doganali è disciplinata dall'art. 94 DNC in relazione ai reati di contrabbando¹, nonché dall'art. 96 commi 7 e 8 per gli illeciti amministrativi di

¹ Si riporta qui di seguito, per comodità del lettore, il testo della disposizione: «1. 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

contrabbando. Tale istituto, in materia doganale, si rivela polifunzionale, operando sia in termini di sanzione patrimoniale, sia di misura di sicurezza.

Rispetto alla disciplina ordinaria opera una presunzione rafforzata di pericolosità, dal momento che le disposizioni sopra richiamate ne prevedono l'applicazione obbligatoria diretta o per equivalente. Inoltre, a differenza della confisca ordinaria che, tendenzialmente, non può essere applicata su beni di proprietà di terzi, la confisca doganale può investire anche i mezzi di trasporto adattati allo stivaggio fraudolento, anche se appartenenti a terzi non concorrenti nel reato, al ricorrere di colpa².

La confisca in materia doganale accede, in particolare, agli illeciti di contrabbando previsti dagli artt. 78 ss DNC. Tra di essi si possono rinvenire quelli aventi natura penale e quelli aventi natura di illecito amministrativo, qualora i diritti di confine evasi non superino le soglie di cui all'art. 96 DNC.

In base all'art. 94 DNC la confisca per il reato di contrabbando costituisce una misura obbligatoria in relazione all'oggetto dell'illecito o ai mezzi impiegati per realizzarlo. Invece, l'art. 96 DNC, in relazione all'illecito di contrabbando "sotto soglia" sanzionato a livello amministrativo, prevede la confisca obbligatoria disposta dagli stessi funzionari dell'Autorità doganale. In tal caso però, la misura ablatoria, preceduta da sequestro, può attingere (oltre che il mezzo di trasporto) solo la merce oggetto dell'illecito, mentre sono esenti dall'applicazione di tale misura i casi indicati dal comma 9 del medesimo articolo, (mero errore documentale, evasione al di sotto del 5% del dichiarato, difetto di occultamento, etc.)³.

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 per interposta persona. 2. Sono in ogni caso soggetti a confisca i mezzi di trasporto, a chiunque appartenenti, 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, o che siano impiegati in violazione alle norme concernenti la circolazione o la navigazione e la sicurezza in mare. 3. Si applicano le disposizioni dell'articolo 240 del codice penale, se si tratta di mezzo di trasporto appartenente a persona estranea al reato, qualora questa dimostri di non averne potuto prevedere l'illecito impiego, anche occasionale, e di non essere incorsa in un difetto di vigilanza. 4. Le disposizioni del presente articolo si osservano anche nel caso di applicazione della pena su richiesta a norma del libro VI, titolo II, del codice di procedura penale. 5. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per taluno dei delitti previsti dall'articolo 88, comma 2, si applica l'articolo 240-bis del codice penale».

² F. VISMARA, *Diritti di confine nell'ambito della riforma doganale e profili di coordinamento con il diritto dell'Unione europea*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2025, 2, 926 ss.

³ Anche in questo caso, per comodità di lettura, si riporta qui di seguito il testo della disposizione: «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: 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. 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. 3. Fermo restando quanto previsto al comma 4, la sanzione di cui al comma 1 non si applica se l'ammontare dei diritti di confine complessivamente dichiarati è pari o superiore a quelli complessivamente accertati. 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. 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. 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 è calcolato in base alla media di quelle della stessa specie. 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

Inoltre, alla confisca prevista dall'art. 96 DNC, si applica anche la disciplina di cui al d.lgs. 18 dicembre 2025, n. 192, a differenza, invece, di quanto previsto in relazione all'art. 94 DNC con riguardo alla misura ablatoria connessa agli illeciti penali disposta dall'autorità giudiziaria o quella riguardante merci oggetto dell'illecito di cui è vietata la fabbricazione, il possesso, la detenzione o la commercializzazione.

Difatti l'art. 16, comma 1 lett. c), del d.lgs. n. 192/2025 ha abrogato e sostituito il comma 8 dell'art. 118 DNC, stabilendo che in caso di confisca accessoria ad illeciti amministrativi l'interessato può riscattare le merci oggetto di confisca, previo pagamento dei diritti, degli interessi, delle sanzioni e delle spese di gestione.

Premesso ciò la confisca doganale è sempre stata qualificata dal legislatore come misura di sicurezza patrimoniale ma ormai da tempo gli interpreti convergono nell'attribuirne una natura prettamente sanzionatoria e afflittiva, a prescindere dalla natura penale o amministrativa dell'illecito a cui accede. Per questo motivo in base all'orientamento ormai consolidato di matrice europea (criteri *Engel*) deve essere subordinata al rigoroso rispetto dei principi di garanzia previsti in materia penale.

In particolare, come si preciserà da qui a breve, la confisca doganale si è mostrata in tensione con il principio di proporzionalità e ragionevolezza così come declinato sia dal diritto interno sia da quello europeo tanto da condurre alle evoluzioni di cui si terrà conto⁴.

2. Principio di proporzionalità e confisca doganale. L'intervento della Corte costituzionale.

Uno dei primi banchi di prova che la confisca doganale ha dovuto affrontare riguarda proprio il rispetto del principio di proporzionalità⁵.

relazione al luogo in cui la violazione è stata accertata. 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. 9. Il comma 7 non si applica, oltre che nei casi di cui al comma 14, per la violazione di cui al comma 1 relativa alla fattispecie di cui all'articolo 79, ove ricorra una delle seguenti condizioni: 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; 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, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo; c) quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il 5 per cento per ciascun singolo dichiarato; 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; e) quando le violazioni rientrano nei casi di cui ai commi 2, 3, 4 e 5. 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.

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. 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 ordinata la confisca amministrativa dei tabacchi lavorati di contrabbando. 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. 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. 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 o indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione e comunque in misura non inferiore a euro 500. In tale ipotesi, si applicano, altresì, i commi 2, 3 e 4».

⁴ E. SBANDI – D. ZUCAL, *IVA in dogana e confisca per contrabbando*, in *Il Fisco*, 2025, 34, 2996.

⁵ Su questo tema v. già A. MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*;

La questione si era posta in relazione ad un avviso di accertamento e irrogazione sanzioni emesso nel 2012 dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nei confronti di un passeggero proveniente dalla Svizzera che trasportava nel proprio bagaglio un'opera d'arte di elevato valore omettendo di dichiararla all'autorità doganale e, quindi, evadendo l'imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importazione.

Il processo penale promosso per tale evasione d'imposta si era concluso con l'assoluzione, perché il giudice penale aveva ritenuto il fatto non più previsto dalla legge come reato a seguito dell'intervento di depenalizzazione della condotta di contrabbando semplice, per effetto dell'art. 1 comma 1, d.lgs. 15 gennaio 2016, n. 8 (recante disposizioni in materia di depenalizzazione della condotta di contrabbando semplice).

Una volta restituiti gli atti all'autorità amministrativa competente, erano stati disposti il sequestro e la confisca dell'opera d'arte ai sensi dell'allora vigente art. 301 TULD.

La normativa prevista dal TULD, infatti, si applicava non solo ai casi in cui ad essere evaso fosse il dazio, ma anche ai casi in cui ad essere evasa fosse l'IVA all'importazione ai sensi dell'esplicito richiamo operato dall'art. 70 TULD. L'applicazione di tale regime normativo alla confisca per evasione dell'IVA all'importazione comportava, tuttavia, un disallineamento rispetto alla confisca prevista per l'evasione dell'IVA afferente ad operazione commerciali interne e intracomunitarie.

Per quanto riguarda l'IVA interna trova applicazione la disciplina prevista dall'art. 12-*bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che dispone la confisca obbligatoria anche per equivalente in relazione ai delitti previsti dal medesimo decreto⁶, mentre nel caso di violazione amministrativa la legge non consente la confisca, potendo l'Erario soltanto chiedere le misure cautelari del sequestro e dell'ipoteca⁷.

Ad ogni modo è opportuno precisare che ai sensi del comma secondo della disposizione da ultimo citata, *«salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto conto altresì della gravità del reato, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti»*. Dal che si desume che la confisca prevista per l'IVA interna sia prettamente rivolta ad assicurare all'erario il recupero delle somme evase⁸.

Ciò, invece, non accadeva in relazione all'evasione relativa all'IVA all'importazione, in quanto non solo la confisca era disposta (ed è tutt'oggi disposta) anche per le violazioni amministrative, ma all'epoca la normativa di settore non prevedeva la possibilità per il contribuente di evitare l'ablazione del bene versando le somme evase, le sanzioni e gli accessori. In materia doganale, del resto, trovava applicazione l'art. 124, paragrafo 1, lett. e), del Regolamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il Codice doganale dell'Unione e prevede che l'obbligazione doganale riferita al dazio si estingue *«quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono confiscate o sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate»*⁹.

Quindi, nel caso di specie, il contribuente si era visto confiscare l'opera d'arte nonostante avesse pagato l'importo evaso e le sanzioni. Il cumulo della confisca alle sanzioni comminate per l'evasione dell'IVA all'importazione lasciava trasparire una natura strettamente sanzionatoria della misura ablatoria che trascendeva il perseguimento di un fine volto solamente ad assicurare il recupero

in Riv. Dir. Trib., 2005, 7-8, I, 799.

⁶ L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in www.penalecontemporaneo.it, 13 novembre 2010.

⁷ E. S. TARIGHINEJAD, *La confisca "diretta" e "per equivalente" nel diritto penale tributario*, in Riv. Antiriciclaggio e Compliance, 2021, 94, 125.

⁸ F. VISMARA, *Diritti di confine nell'ambito della riforma doganale e profili di coordinamento con il diritto dell'Unione europea*, in Riv. Dir. Trib., 2025, 2, 1-14.

⁹ Circolare Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 28/2024.

dell'imposta evasa come avveniva per la confisca relativa ai delitti di evasione dell'IVA interna.

Da ciò è derivato un acceso dibattito con riguardo alla proporzionalità della disciplina prevista dal TULD e con riguardo alla ragionevolezza della previsione di un regime differenziato più severo con riguardo all'evasione dell'IVA all'importazione rispetto al regime sanzionatorio previsto per l'evasione dell'IVA interna. Ciò inducendo gli interpreti ad interrogarsi sulla ragionevolezza dell'equiparazione sanzionatoria tra l'evasione dei dazi all'evasione dell'IVA all'importazione, dal momento che si era al cospetto di due imposte aventi natura, disciplina e finalità completamente diverse¹⁰.

Sul punto si contrapponevano due orientamenti: il primo, patrocinato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea e dalla Sezioni Unite della Cassazione, affermava che l'IVA all'importazione non può essere assimilata ai dazi doganali, costituendo, invece, una modalità di applicazione della medesima imposta sul valore aggiunto che grava sulle operazioni interne. Tale impostazione evidenziava che l'IVA all'importazione ha le seguenti caratteristiche: è parte integrante del sistema comune europeo dell'IVA; è informata al principio di neutralità fiscale; il soggetto passivo mantiene il diritto alla detrazione dell'imposta assolta all'importazione; la funzione dell'imposta non è quella di proteggere il mercato interno, bensì quella di assoggettare al medesimo carico fiscale sia le merci nazionali sia quelle provenienti dall'estero¹¹.

Da tali premesse, ne derivava che il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni concernenti l'IVA all'importazione avrebbe dovuto rispettare il principio di proporzionalità e non discostarsi irragionevolmente da quello previsto per l'IVA interna.

Un secondo orientamento, avallato dalla giurisprudenza penale, invece, affermava che, ai sensi dell'art. 34 TULD, tra i diritti di confine rientravano non solo i dazi ma anche «ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato». Secondo questa impostazione, quindi, l'IVA all'importazione sarebbe un vero e proprio diritto di confine e la sua evasione integrerebbe una fattispecie di contrabbando. Per tale ragione si riteneva fosse giustificata l'applicazione dell'intero apparato repressivo doganale. A sostegno di tale impostazione veniva richiamata una statuizione della Cassazione, che aveva qualificato l'IVA all'importazione come diritto di confine ai fini del reato di contrabbando, sia quanto affermato dal legislatore con l'introduzione del d.lgs. n. 141/2024, il quale all'art. 27 comma 2 ha espressamente previsto che: «*fra i diritti doganali di cui al comma 1 costituiscono diritti di confine, oltre ai dazi all'importazione e all'esportazione previsti dalla normativa unionale, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione, i diritti di monopolio, le accise, l'imposta sul valore aggiunto e ogni altra imposta di consumo dovuta all'atto dell'importazione a favore dello Stato*»¹².

A dirimere il contrasto tra i due orientamenti è intervenuta la Corte costituzionale con la sentenza del 3 luglio 2025, n. 93 la quale, a ben considerare, non aderisce integralmente a nessuna delle due tesi¹³. Difatti, la Corte ribadisce che l'IVA all'importazione non coincide con il dazio doganale dal momento che essa appartiene al sistema generale dell'IVA armonizzata. Inoltre, a differenza del dazio, che è commisurato diversamente a seconda della provenienza della merce, l'IVA è caratterizzata dal principio di neutralità fiscale. In altri termini la stessa condivide con i dazi soltanto il momento genetico dell'obbligazione (l'ingresso della merce nel territorio doganale). Pertanto, anche se il legislatore con il d.lgs. n. 141/2024 l'ha qualificata come «diritto di confine», tale

¹⁰ A. MARCHESELLI, *Recentissime dalla Corte Costituzionale e dalla Corte EDU – Corte cost. 3 luglio 2025 n. 93 – Corte EDU 24 Giugno 2025 Aksungur and others vs. Serbia, dazi diritti e sanzioni doganali tra riforme ed aggiustamenti tettonici*, in Riv. Dir. Trib., 2025, 4, 1-13.

¹¹ G. MERCURI, *IVA all'importazione e confisca secondo la Corte Costituzionale: ricerca della funzione e di una risistemazione dell'istituto*, in Riv. Dir. Trib., 2025, 6, 683.

¹² Cass., Sez. III, 13 gennaio 2022 n. 4978.

¹³ G. D'ANGELO, *La Corte costituzionale e la confisca per l'IVA all'importazione. Critica della sproporzione “ordinale”, modifiche normative indotte e persistenti dubbi di proporzionalità “cardinale”*, in Riv. Trim. Dir. Tributario, 2026, 1, 155 – 179.

qualificazione non ne modifica la natura sostanziale¹⁴.

A ogni modo la Consulta, pronunciandosi sulla proporzionalità della misura ablativa, non elimina la confisca dall'ordinamento, ma riconosce che essa svolge una funzione preventiva, deterrente e di garanzia con riguardo all'adempimento fiscale nelle importazioni. Pertanto, i giudici costituzionali non considerano la confisca *ex se* sproporzionata. Tale sproporzione, secondo la Corte, emerge quando il contribuente versa integralmente l'IVA evasa e paga le sanzioni, gli interessi e gli accessori. In questa situazione, lo Stato ha già recuperato integralmente il proprio credito fiscale e viene meno la funzione di garanzia che giustifica la confisca. Il mantenimento dell'ablazione patrimoniale diventa, quindi, irragionevole e sproporzionato rispetto agli artt. 3 Cost. e 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

La Corte, in conclusione, con la suddetta pronuncia, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 70 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 affermando che *«l'evasione dell'IVA all'importazione può giustificare la confisca del bene, ma tale misura non può essere mantenuta quando il contribuente abbia integralmente estinto il debito tributario e corrisposto le relative sanzioni, poiché in tal caso la confisca assume un carattere sproporzionato rispetto alla finalità perseguita dall'ordinamento»*¹⁵.

A seguito di tale intervento, il legislatore, con l'art. 16 del d.lgs. n. 192 del 18 dicembre del 2025 ha abrogato e sostituito il comma 8 dell'art. 118 DNC, stabilendo che: *«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»*¹⁶.

3. Confisca ed estinzione del reato.

Un altro ambito in relazione al quale gli interpreti hanno cercato di mitigare i rigori della confisca doganale è quello relativo ai rapporti tra confisca ed estinzione del reato.

Il primo interrogativo che ci si è posto è se alla confisca doganale si applichi l'art. 578-bis c.p.p. il quale afferma *“che quando è stata ordinata la confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell'art. 240-bis del c.p.p. e da altre disposizioni di legge o la confisca prevista dall'art. 322 ter del codice penale, il giudice di appello o la Corte di cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato”*. La norma in questione non menziona la confisca doganale, ma si può ritenere senz'altro compresa nel suo ambito applicativo. A conferma di ciò la giurisprudenza di legittimità ha affermato che laddove l'art. 578-bis c.p.p. fa riferimento alla confisca prevista da altre disposizioni di legge, questa formula normativa, senza ulteriori specificazioni ha una valenza di carattere generale capace di ricomprendere in essa anche le confische disposte da fonti normative poste al di fuori del codice penale¹⁷.

Prima però di entrare nel merito della confisca doganale è opportuno fare brevi cenni agli approdi giurisprudenziali che si sono susseguiti negli anni in relazione alla confisca in generale in caso di

¹⁴ V. Corte EDU, 24 giugno 2025, *Aksungur and others vs. Serbia*.

¹⁵ V. Circolare 25 luglio n. 18/D Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

¹⁶ Corte cost. n. 93/2025; v. anche Cass., Sez. Un., 4 luglio 2024, n. 18286; vd. anche Cass., Sez. V Civ., 28 maggio 2026 n. 16746; Cass., Sez. V Civ., 21 maggio 2026, n. 15506; Cass., Sez. V Civ., 23 giugno 2026, n. 21294.

¹⁷ Cass., Sez. Un., 30 aprile 2020, n. 13539.

estinzione del reato.

Un orientamento maggioritario prevedeva che, in caso di estinzione del reato, il giudice non potesse disporre la confisca, eccetto che per cose intrinsecamente criminose, cioè beni la cui fabbricazione, uso, porto, detenzione, alienazione costituisce di per sé reato (art. 240, comma 2, n. 2 c.p.)¹⁸.

Questa linea interpretativa si basava sul fatto che la confisca, di massima, è subordinata alla condanna e senza di questa non vi è il presupposto per ablare il bene, salvo che esso sia per sua natura illecito¹⁹.

Un orientamento minoritario, invece, riteneva possibile applicare la confisca obbligatoria anche in caso di estinzione del reato (prescrizione o altre cause), se il giudice avesse accertato la sussistenza del fatto-reato nella sentenza di proscioglimento. Ciò in base all'assunto che l'accertamento sostanziale del reato sarebbe stato sufficiente a fondare la misura ablatoria, anche senza condanna formale²⁰.

Infine, le Sezioni Unite, nel 2015, con la sentenza n. 31617, pronunciandosi in materia di confisca ex art. 322-ter c.p. affermarono che essa è applicabile anche in caso di estinzione del reato, quando si tratti di confisca del prezzo/profitto prevista come obbligatoria da norme speciali e il giudice abbia accertato la responsabilità dell'imputato, pur dichiarando estinto il reato.

Nonostante l'intervento delle Sezioni Unite, sia in dottrina sia in giurisprudenza, si è continuato a dubitare della compatibilità della confisca disposta in assenza di condanna con la presunzione di innocenza di cui all'art. 6 CEDU. Difatti, parte della dottrina affermava che la presunzione di innocenza è proprio volta a consentire che il soggetto assolto da un'accusa penale o nei cui confronti è stato disposto il non luogo a procedere dall'essere trattate dall'autorità come se fossero effettivamente colpevoli del reato di cui sono state accusate, cosa che accadrebbe qualora si vedano espropriare i propri beni senza una sentenza di condanna²¹.

Se questi dubbi si palesavano per la confisca in generale, a maggior ragione si palesavano per la disciplina più severa e secondo alcuni sproporzionata della confisca doganale. Difatti, proprio l'art. 334 TULD prevedeva espressamente che l'estinzione del reato non impedisse la confisca²².

Per ovviare a tali inconvenienti il legislatore con la riforma introdotta dal d.lgs. n. 141/2024, integrata dal d.lgs. n. 192/2025, ha cercato di mitigare i rigori della disciplina previgente. Difatti, l'art. 112 DNC, al secondo comma, stabilisce che *«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»*.

Inoltre, è stato novellato il comma 1 dell'art. 112 DNC, prevedendosi espressamente che se il contribuente paga il tributo più la sanzione del 100–200% di quanto evaso (per reati puniti con sola multa), il reato si estingue e ciò in base al secondo comma dell'articolo sopra citato preclude la confisca (tranne le eccezioni già richiamate). Quindi, anche in questo caso, si è cercato di adeguare il regime doganale agli approdi giurisprudenziali raggiunti per la confisca in generale e, in particolare, con quanto stabilito dalle sezioni Unite del 2015 secondo cui *«l'estinzione del reato impedisce la confisca, salvo eccezioni ovvero cose intrinsecamente criminose; confisca obbligatoria del prezzo profitto quando prevista da norme speciali»*²³.

¹⁸ Cass., Sez. Un., 2 luglio 2008 n. 26654.

¹⁹ Per un quadro più ampio, v. S. BELTRAMI, *Estinzione del reato per prescrizione e confisca di cose costituenti il prezzo del reato*, in *Giur. Comm. Ius Penale*, 22 luglio 2015.

²⁰ Cass., Sez. II, 25 maggio 2010 n. 32273.

²¹ M. FRATINI, *Manuale sistematico di diritto penale*, Bari, 2026, 1311-1319.

²² Per una trattazione più ampia, v. F. CAGNOLA – F. BONCOMPAGNI, *Le cause di esclusione della punibilità previste dall'art. 112 delle disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione*, in *Sistema penale*, 2025, 7-8, 73-97;

²³ Cass., Sez. Un., 21 luglio 2015, n. 31617.

Viepiù, difatti ad oggi, vista l'estensione della disciplina dell'art. 578 bis c.p.p. anche alla confisca doganale come sopra anticipato, bisogna senz'altro tener conto dei recenti approdi della Corte Costituzionale e della Corte EDU in materia.

In particolare, la recente giurisprudenza della Corte EDU ha affermato che occorre tener presente di quanto stabilito dall'art. 129 c.p.p., il quale impone al giudice di troncare qualsiasi attività processuale nel caso in cui emerga una causa di non punibilità. Pertanto, in caso di estinzione del reato il giudice di appello o di Cassazione potrà decidere sulla confisca ai sensi dell'art. 578 bis c.p.p. solo ed esclusivamente ove l'accertamento da cui emerga chiaramente la responsabilità dell'autore del fatto imputato prima del verificarsi della causa di estinzione²⁴.

In altri termini il giudice dell'impugnazione, nel caso in cui non emergano chiari elementi da cui desumere la responsabilità dell'imputato, non può proseguire l'accertamento solamente ai fini della confisca dovendo, invece prosciogliere l'imputato ai sensi dell'art. 129 c.p.p.

Pertanto, in caso di estinzione del reato il giudice di appello o di Cassazione potrà decidere sulla confisca ai sensi dell'art. 578 bis c.p.p. solo ed esclusivamente ove l'accertamento da cui emerga chiaramente la responsabilità dell'autore del fatto imputato prima del verificarsi della causa di estinzione.

Ove invece emerga chiaramente la responsabilità dell'imputato in relazione al fatto storico il giudice potrà sicuramente decidere sulla confisca. La Corte Costituzionale, difatti, di recente ha stabilito che la decisione sull'impugnazione ai soli effetti della confisca non si pone in contrasto con il secondo aspetto della presunzione di innocenza sancita dall'art. 6 par. 2 Cedu, giacché tale decisione non equivale all'attribuzione di una responsabilità penale al prosciolto²⁵.

4. Confisca e franchigia doganale in relazione ai tabacchi lavorati esteri (TLE).

Un'ulteriore questione interpretativa sulla confisca doganale è emersa in relazione alla franchigia prevista per l'importazione di tabacchi lavorati esteri. Il regime delle franchigie doganali, disciplinato dal Regolamento (CE) n. 1186/2009 e il regime di esenzione dall'IVA e dalle accise delle merci importate da viaggiatori provenienti da paesi terzi, come recepito nell'ordinamento nazionale dal DM 6 marzo 2009, n. 32, consentono ai viaggiatori l'introduzione di merci nel territorio dello Stato senza il pagamento dei diritti doganali quando ricorrono specifici presupposti. Le franchigie possono essere monetarie (es. beni entro un certo valore), oppure quantitative (es. tabacchi entro un determinato numero di sigarette)²⁶.

La fonte principale in materia di franchigia è la Direttiva 2007/74/CE del Consiglio, relativa all'esenzione dall'IVA e dalle accise per le merci importate nei bagagli personali dei viaggiatori provenienti da Paesi terzi²⁷. In materia di TLE essa prevede specifici limiti quantitativi per i prodotti del tabacco, tra cui 200 sigarette, oppure 100 sigaretti, oppure 50 sigari, oppure 250 grammi di tabacco da fumo oppure combinazioni equivalenti²⁸.

Il trasporto oltre confine di quantitativi di TLE superiori alle soglie sopra indicate configura, ai sensi dell'art. 84 DNC, l'illecito amministrativo di contrabbando di cui al secondo comma quando il quantitativo complessivo è inferiore ai 15 kg, mentre, nel caso in cui il quantitativo di TLE superi i 15 kg si configura il delitto di contrabbando di cui al primo comma.

Anche in questo caso, ai sensi dell'art. 94 DNC, vige l'obbligo di disporre il sequestro e la confisca del TLE contrabbandato, sia in presenza della fattispecie a rilevanza penale, sia in presenza della fattispecie a rilevanza amministrativa. Gli interpreti, sul punto, si sono domandati se la confisca

²⁴ Corte EDU, Grande Camera, 28/06/2018 G.I.E.M S.r.l. c. Italia.

²⁵ Corte. Cost. 21/01/2026, n. 2.

²⁶ Per un quadro più ampio, A. LO NIGRO, *Lo svolgimento del rapporto doganale, in diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, a cura di M. Scuffi, G. Albenzio e M. Miccinesi, Milano, 2013, 239-305.

²⁷ F. VISMARA, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2020, 3-24.

²⁸ Carta doganale per chi viaggia, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, 2026.

dovesse riguardare l'intero quantitativo di TLE oggetto di contrabbando o solo la parte eccedente il limite previsto dalla franchigia. La normativa prevista dal legislatore del 2025 tace su questo aspetto e, pertanto, sono sorti tre orientamenti distinti sul punto.

Secondo un primo orientamento, la franchigia costituirebbe un beneficio subordinato al corretto assolvimento degli obblighi doganali. In altri termini, la franchigia avrebbe natura di esenzione tributaria condizionata e come tale non eliminerebbe il presupposto dell'imposta o del dazio determinando, invece, solo una deroga legislativa all'obbligo di pagamento entro i limiti prefissati. In tal senso, quindi, la franchigia costituirebbe una misura agevolativa di stretta interpretazione, essendo eccezionale rispetto al regime ordinario di imposizione. In tale prospettiva la mancata dichiarazione ai varchi doganali comporta la perdita del beneficio e il viaggiatore che introduce irregolarmente tabacchi non può invocare la franchigia. Pertanto, l'intero quantitativo introdotto sarebbe da considerare "di contrabbando" e la sanzione come la confisca andrebbero, quindi, ad involgere all'intera quantità rinvenuta, senza detrazione della quota teoricamente esente. Questa impostazione valorizza il profilo procedimentale della dichiarazione doganale e considera la franchigia come un regime premiale che richiede la corretta collaborazione del viaggiatore²⁹.

Una seconda ricostruzione considera, invece, la franchigia non tanto come un'esenzione tributaria quanto come limite di rilevanza dell'illecito e quindi come soglia di irrilevanza giuridica. Secondo questa lettura al di sotto delle soglie previste non sussisterebbe alcuna obbligazione fiscale e, quindi, il quantitativo entro franchigia non potrebbe essere qualificato come merce di contrabbando e il fatto illecito riguarderebbe soltanto l'eccedenza. La franchigia opererebbe, dunque, come una vera e propria delimitazione normativa dell'area dell'illecito³⁰.

Un terzo orientamento, infine, inquadra la franchigia come esenzione oggettiva autonoma nascente direttamente dalla legge. In tal senso la franchigia opererebbe in presenza del mero dato oggettivo costituito dal quantitativo ammesso, indipendentemente dalla dichiarazione. In questo modo il quantitativo entro franchigia manterrebbe un'autonomia giuridica rispetto alla parte eccedente. L'argomento centrale, su cui si basa tale impostazione è rappresentato dalla circostanza che, per i tabacchi, la normativa prevede una soglia quantitativa e non una soglia di valore. Per le franchigie monetarie, infatti, il legislatore vieta espressamente il frazionamento del valore della merce; per quelle quantitative, invece, tale divieto non esiste e per questo motivo la quota entro soglia resta distinguibile da quella eccedente. La conseguenza pratica che deriva è che la sanzione, il sequestro e la confisca dovrebbero colpire, anche in questo caso, esclusivamente la quantità eccedente la franchigia³¹.

Tra i tre orientamenti sopra esplicitati, quest'ultimo pare essere quello preferibile anche alla luce di quanto stabilito dall'art. 42 del Regolamento (UE) n. 952/2013 (CDU). Secondo tale norma le sanzioni nazionali devono rispettare il principio di proporzionalità e tale principio non sarebbe rispettato se, nei casi di introduzione di quantitativi eccedenti la franchigia, la risposta sanzionatoria non sia calibrata sull'effettivo quantitativo eccedente ma sull'intero quantitativo della merce importata³².

Ciò non significa, d'altra parte, che la franchigia integri di per sé un diritto assoluto ed incondizionato del viaggiatore. La stessa, infatti, costituisce un beneficio fruibile solo a condizione della puntuale ricorrenza dei presupposti normativamente previsti per il relativo riconoscimento. Qualora, invece vi siano indici sintomatici oggettivi, come ad esempio l'elevato quantitativo complessivo, le modalità di trasporto, il confezionamento, la frequenza dei viaggi, l'eventuale occultamento, l'artificiosa ripartizione tra più soggetti, da cui emerga una finalità commerciale, tale beneficio non trova applicazione.

²⁹ P. MILIOTO, *Compendio di diritto tributario, parte generale, speciale e processuale*, Bari, 2026, 575-602.

³⁰ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte speciale*, Milano, 2022, 342-353.

³¹ I. SCAFATI, (a cura di), *Reati tributari e doganali*, Milano, 2013, 577-605.

³² M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2025, 416-420.

5. Conclusioni.

Da quanto osservato emerge la tendenza, avviata dalla giurisprudenza e portata avanti dal legislatore, di rendere la confisca in ambito doganale più rispondente ai principi di garanzia di matrice eurounitaria. A tale scopo, il legislatore ha cercato di assottigliare le differenze esistenti tra la confisca prevista in ambito doganale e la confisca disciplinata dal codice penale. Le linee guida di tale disciplina innovativa sono quelle di rendere la confisca in ambito tributario come uno strumento idoneo ad assicurare allo Stato il percepimento dei tributi evasi³³.

Ad ogni modo, non si può negare che la disciplina sanzionatoria prevista in tema di contrabbando non è solo volta ad assicurare il percepimento dei tributi da parte dello Stato, ma è animata anche da una finalità strettamente preventiva volta a tutelare interessi collaterali rispetto a quelli fiscali. Tali interessi possono riguardare la tutela della salute, la tutela della proprietà intellettuale (es. tutela del marchio in relazione alla contraffazione) e tutti gli altri interessi che potrebbero essere lesi in difetto di strumenti giuridici idonei a scongiurare i pericoli derivanti dal traffico di merci in entrata nel territorio dello Stato³⁴.

Per tali motivi, sarebbe riduttivo considerare la confisca doganale sempre e solo come una sanzione patrimoniale connotata da assoluta afflittività, senza calare tale strumento nella miriade di fattispecie concrete che si possono verificare in ambito doganale e che spesso necessitano della sussistenza di uno strumento ablatorio speciale e maggiormente incisivo in un'ottica di prevenzione generale e di tutela dei confini statali³⁵.

³³ V. DE BONIS, *Le sanzioni amministrative tributarie*, Pisa, 2025, 263-320.

³⁴ R. E. OMODEI, *I traffici illeciti nel mediterraneo*, Palermo, 2019, 92-108.

³⁵ M. ALESCI, *La cassazione di fronte ai fatti di contraffazione palese di "prodotti industriali"*, in www.archiviopenale.it, 20 maggio 2022.