



**Palazzo Dogana
Sede della Provincia di Foggia**

Anno 2026 n. 1

Rivista di Consulenza Fiscale e Aziendale

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circoscrizione del Tribunale di Foggia



Editoriale

Editoriale

di Ettore Abbenante 3

Primo Piano

La responsabilità erariale tra tutela del patrimonio pubblico e riallocazione del danno

di Salvatore Romanazzi 5

Riforma del diritto doganale

di Tommaso Aucello 15

Il Regime forfettario: luci e ombre dell'imposta sostitutiva

Un'analisi dei risultati a dieci anni dall'introduzione della flat tax italiana

di Michela Dargenio 31

L'accollo del debito tributario tra autonomia negoziale e rigore della riscossione: analisi di un orientamento giurisprudenziale favorevole.

*Nota a Corte di Giustizia Tributaria 1° grado Foggia
Sentenza n. 429/2026*

di Michele Guarnieri 41

Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo gratuito ed esprime esclusivamente il pensiero dell'autore.

Editore

**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Foggia**

Direttore responsabile
Micky De Finis

Direttore editoriale
Italo Maria Scrocchia

Comitato scientifico

**Presidente: Antonio Corvino - Componenti: Gioacchino Ivan De Sandoli, Domenico Lamar-
ta, Pierpaolo Magliocca, Giuseppe Mazzuti, Carmela Robustella, Teresa Turzo**

Comitato di redazione

**Presidente: Antonio Netti - Componenti: Valentina De Marco, Claudia Maria Sole De Pa-
scale, Carla Messina, Fedele Piccolantonio, Rocco Russo**

Impaginazione grafica
Pasquale Russo

Foto in copertina
Palazzo Dogana - Sede della Provincia di Foggia
Foto ultima pagina
Logo Sala Ricevimenti Villa Bautier

Redazione e amministrazione

via della Repubblica, 25 - 71121 Foggia - tel./fax. 0881 72 56 12
www.odcecfoggia.it - odcecfoggia@gmail.com
Registrazione Tribunale di Foggia n. 4/P/06 R.P.
ISSN 3035-2304 Rivista di Consulenza Fiscale e Aziendale (online)



Editoriale

di Ettore Abbenante

Assumere la Presidenza dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia rappresenta per me un grande onore e, al tempo stesso, una responsabilità profonda verso tutti i colleghi che quotidianamente operano al servizio delle imprese, dei cittadini e delle istituzioni del nostro territorio.

In questo momento storico, caratterizzato da una continua evoluzione normativa, tecnologica ed economica, la nostra professione è chiamata a compiere un ulteriore salto di qualità: non solo interpreti delle norme, ma veri e propri consulenti strategici nei processi decisionali delle imprese e garanti della corretta applicazione delle regole del sistema economico.

Le recenti riflessioni emerse nel corso di Telefisco 2026 hanno evidenziato con chiarezza alcune direttrici fondamentali su cui anche noi, come Ordine territoriale, dobbiamo concentrare la nostra attenzione. In particolare, il tema della semplificazione amministrativa e fiscale resta centrale. Procedure complesse, adempimenti ridondanti e continui cambiamenti normativi rischiano di rallentare la competitività delle imprese e di rendere più difficile il lavoro dei professionisti. È necessario che la semplificazione non rimanga un obiettivo dichiarato, ma si traduca in interventi concreti e strutturali.

In questo quadro, appare di grande rilevanza il dibattito sugli strumenti di incentivo agli investimenti, come il ritorno dell'iperammortamento, che può rappresentare un importante motore di sviluppo per il tessuto imprenditoriale, soprattutto per le piccole e medie imprese che caratterizzano il nostro territorio.

Rendere tali misure stabili e prevedibili nel tempo significa consentire alle imprese una programmazione più efficace e ai professionisti una consulenza più strategica e meno emergenziale.

Un altro ambito destinato a incidere profondamente sul futuro della professione è quello del Tax Control Framework. L'avvio dei percorsi formativi per i nuovi certificatori rappresenta un segnale importante di come il ruolo del commercialista si stia evolvendo verso funzioni sempre più orientate alla prevenzione del rischio fiscale e alla certificazione dei processi aziendali.

Non meno significativo è il tema dei rapporti tra professionisti e pubblica amministrazione. Le recenti normative in materia di pagamenti da parte degli enti pubblici pongono interrogativi rilevanti in termini di equità e di parità di trattamento. È necessario continuare a rappresentare, nelle sedi istituzionali, le esigenze della categoria affinché non si creino disparità che penalizzino i professionisti rispetto ad altri soggetti economici.

In questo contesto complesso, il ruolo dell'Ordine non può limitarsi alla funzione amministrativa. Esso deve essere sempre più un punto di riferimento per gli iscritti, un luogo di confronto, di formazione continua e di elaborazione culturale. Intendo lavorare, insieme al Consiglio, per rafforzare il dialogo con le istituzioni locali, con il mondo accademico e con le associazioni imprenditoriali, al fine di valorizzare il contributo dei commercialisti allo sviluppo economico e sociale della Capitanata.

La nostra provincia presenta specificità e criticità che richiedono attenzione: un tessuto imprenditoriale fatto prevalentemente di piccole realtà, la necessità di attrarre investimenti, il

bisogno di accompagnare le imprese nei processi di transizione digitale e sostenibile. In tutte queste sfide, il commercialista può e deve essere un attore centrale.

Desidero, infine, rivolgere un pensiero ai giovani colleghi. Il ricambio generazionale è una delle questioni più delicate per il futuro della professione. Dobbiamo creare condizioni che rendano la professione attrattiva, sostenibile e capace di offrire prospettive di crescita, anche attraverso una revisione dei modelli organizzativi degli studi e un maggiore utilizzo delle tecnologie digitali.

Il mandato che ho ricevuto non è solo personale, ma collettivo. Sarà improntato all'ascolto, alla condivisione e alla trasparenza. L'Ordine deve essere la casa di tutti gli iscritti: un'istituzione autorevole verso l'esterno, ma al tempo stesso vicina alle esigenze quotidiane dei colleghi.

Con questo spirito, avviamo insieme un nuovo percorso, consapevoli delle difficoltà ma anche delle grandi opportunità che attendono la nostra professione. Il futuro dei commercialisti si costruisce oggi, con competenza, unità e capacità di innovare, senza mai perdere di vista i valori di indipendenza, integrità e responsabilità che da sempre contraddistinguono il nostro ruolo nella società.

In queste settimane si registra, comprensibilmente, un clima di grande fermento all'interno della categoria in vista delle prossime elezioni del Consiglio Nazionale. Si tratta di un appuntamento cruciale per il futuro della professione, in quanto dalle scelte che verranno compiute dipenderà la capacità della nostra rappresentanza istituzionale di dialogare con efficacia con il legislatore e con l'amministrazione finanziaria.

La possibilità di eleggere candidati che si presentano su più liste costituisce, senza dubbio, una piena espressione dei principi democratici e del pluralismo che caratterizzano il nostro ordinamento professionale. Tuttavia, come posizione personale e come orientamento condiviso all'interno dell'Ordine di Foggia, ritengo che in questa particolare fase storica, alla luce del quadro politico e delle numerose sfide che attendono la categoria, sarebbe stato auspicabile giungere alla presentazione di una sola lista, unita e compatta, capace di rappresentare e ricomporre le diverse sensibilità presenti nella professione.

Una sintesi tra le due anime avrebbe probabilmente consentito di presentarsi alle istituzioni con un fronte comune più forte e autorevole, rafforzando il peso negoziale della categoria nei tavoli decisionali nazionali. Ciò non toglie che il confronto democratico resti un valore fondamentale, ma in alcuni momenti storici l'unità può rappresentare un elemento decisivo per la tutela degli interessi collettivi dei professionisti.

La responsabilità erariale tra tutela del patrimonio pubblico e riallocazione del danno

di Salvatore Romanazzi

Introduzione

Il principio del *neminem laedere*, sancito dall'art. 2043 del codice civile, rappresenta il cardine della responsabilità civile nell'ordinamento italiano, fungendo da norma generale a presidio dell'integrità delle situazioni giuridiche soggettive contro gli illeciti dannosi. Tuttavia, in ambito pubblicistico, tale principio subisce una rilevante torsione assiologica e sistematica nella configurazione della responsabilità amministrativo-contabile – o responsabilità erariale – che, pur richiamando taluni elementi strutturali della responsabilità civile extracontrattuale (in particolare, la sussistenza di un evento dannoso, il nesso di causalità e l'elemento soggettivo), si fonda su presupposti e finalità del tutto peculiari. Essa si configura come istituto autonomo, radicato nell'ordinamento di contabilità pubblica e funzionalmente orientato alla tutela dell'interesse pubblico primario alla corretta gestione delle risorse collettive.

In tale prospettiva, la responsabilità erariale non si esaurisce nella funzione risarcitoria tipica del

diritto privato, ma assolve una finalità ulteriormente rafforzata di salvaguardia dell'integrità della finanza pubblica, in quanto condizione di esercizio legittimo ed efficiente dell'azione amministrativa. La sua *ratio* si salda strettamente con i principi costituzionali di cui all'art. 97 Cost. – buon andamento, imparzialità e legalità – che rappresentano il fondamento materiale di ogni funzione pubblica e orientano l'agire amministrativo nel senso della massima responsabilità nella gestione del denaro pubblico.

Ne deriva che la responsabilità contabile non è solo uno strumento repressivo o sanzionatorio. È soprattutto un sofisticato meccanismo di *accountability* pubblica, che impone all'amministrazione il rispetto dei criteri di legalità, efficienza, economicità e trasparenza nell'uso delle risorse finanziarie. In questo quadro, l'attività giurisdizionale della Corte dei conti – quale giudice naturale della responsabilità amministrativa e contabile – si colloca al crocevia tra tutela patrimoniale dell'erario e garanzia dell'etica pubblica, rivestendo un ruolo sistemico nella protezione della legalità sostanziale dell'azione amministrativa e nella prevenzione delle disfunzioni della macchina pubblica.

Il danno erariale: natura, tipologie e funzione sistemica

Il danno erariale costituisce una figura giuridica dalla struttura polimorfica, espressione della complessità e dell'eterogeneità dell'azione amministrativa contemporanea. Esso si configura, in linea generale, come un pregiudizio – patrimoniale o, in alcuni casi, non patrimoniale – che incide negativamente sul patrimonio o sugli interessi economicamente valutabili di un ente pubblico, quale effetto diretto o indiretto di condotte commissive od omissive poste in essere da soggetti dotati di un vincolo funzionale con l'amministrazione. La natura pubblicistica del danno erariale si riflette tanto nella sua finalità di tutela dell'erario quanto nella sua dimensione sistemica di presidio della corretta allocazione delle risorse pubbliche.

Dal punto di vista tipologico, la giurisprudenza contabile ha progressivamente elaborato una classificazione che distingue, anzitutto, il danno patrimoniale diretto, che si manifesta in ipotesi quali pagamenti indebiti, sprechi, distrazioni di fondi pubblici o omissione nell'accertamento e nella riscossione di entrate. Ad esso si affianca il danno patrimoniale indiretto, che si concretizza, ad esempio, nella stipulazione di

contratti antieconomici, nella perdita di occasioni di finanziamento, o nell'adozione di atti che, pur formalmente legittimi, producono conseguenze economicamente svantaggiose per l'ente. Ulteriore *species* è rappresentata dal danno da disservizio, il quale si verifica quando il malfunzionamento di un servizio pubblico – determinato da negligenza, imperizia o inerzia amministrativa – compromette l'effettiva fruizione dei diritti da parte dell'utenza, generando un nocumento in termini di efficienza e affidabilità dell'apparato pubblico. A queste fattispecie si aggiunge il danno all'immagine della pubblica amministrazione, che assume rilievo in quanto lesivo della reputazione istituzionale dell'ente, con effetti anche sull'affidamento dei cittadini e sul capitale intangibile dell'amministrazione stessa.

Oltre la dimensione meramente compensativa, la configurazione del danno erariale rivela una funzione sistemica di più ampio respiro. Esso opera come indicatore sintomatico di anomalie gestionali, carenze strutturali nei meccanismi di controllo, disfunzioni organizzative o scelte amministrative inefficienti. In questa prospettiva, il danno erariale si configura anche come strumento di diagnosi organizzativa, capace di attivare dinamiche correttive nei processi decisionali e gestionali della

pubblica amministrazione. La sua emersione giurisdizionale, pertanto, non costituisce solo un momento di accertamento della responsabilità individuale, ma anche un'occasione per il rafforzamento della cultura della legalità finanziaria e dell'efficienza amministrativa.

Presupposti e struttura della responsabilità erariale

La responsabilità erariale si fonda su una struttura giuridica autonoma e peculiare, distinta sia concettualmente sia sistematicamente rispetto alla responsabilità civile, da cui si differenzia per finalità, presupposti e natura delle obbligazioni coinvolte. Essa si articola in una combinazione di elementi oggettivi e soggettivi che ne delineano i confini applicativi e ne determinano l'operatività nell'ambito della giurisdizione contabile.

Il presupposto oggettivo fondamentale è rappresentato dall'esistenza di un rapporto di servizio, anche solo di fatto, che consenta al soggetto di esercitare un'influenza — diretta o indiretta — sulla gestione di risorse pubbliche. Tale criterio di imputazione funzionale amplia l'ambito soggettivo della responsabilità, includendovi non solo i dipendenti pubblici in senso stretto, ma anche soggetti

esterni all'amministrazione — quali consulenti, collaboratori occasionali, gestori di fatto, organismi in convenzione — purché essi operino in modo tale da incidere concretamente sull'utilizzo di risorse pubbliche o sul perseguimento di interessi pubblici rilevanti.

Il secondo requisito oggettivo è costituito dalla sussistenza di una condotta antigiuridica, ossia contraria a norme di legge, regolamenti, contratti, obblighi di servizio o codici di comportamento. Tale condotta può manifestarsi tanto in forma commissiva quanto omissiva, purché riconducibile a una negligenza qualificata, ovvero a un comportamento macroscopicamente difforme dai canoni ordinari di diligenza, perizia e prudenza richiesti nel contesto amministrativo di riferimento.

Sotto il profilo soggettivo, la responsabilità contabile esige la presenza del dolo o della colpa grave. Quest'ultima si configura non come semplice trascuratezza, ma come un grado di negligenza particolarmente marcato, che si traduce in una deviazione inescusabile dagli standard minimi di professionalità e responsabilità richiesti al soggetto agente. Il carattere selettivo di tale soglia di imputazione soggettiva svolge una funzione di bilanciamento

sistemico, volto a evitare derive verso forme di amministrazione difensiva, garantendo al contempo l'effettiva responsabilizzazione di chi gestisce risorse pubbliche.

Elemento conclusivo e imprescindibile è l'accertamento di un danno ingiusto, ossia di un pregiudizio economicamente apprezzabile e quantificabile per l'ente pubblico, accompagnato da un nesso causale diretto e concreto tra la condotta illecita e l'evento lesivo. Tale nesso va valutato secondo il criterio della causalità efficiente, con un giudizio *ex ante* fondato sulla prevedibilità oggettiva dell'esito dannoso, secondo un modello prognostico aderente alla realtà operativa del soggetto coinvolto.

La riallocazione del danno: principio ispiratore e funzione riequilibratrice

La responsabilità erariale si fonda su un principio di giustizia redistributiva e correttiva, secondo cui il danno prodotto da una condotta dolosa o gravemente colposa non può essere trasferito sull'intera collettività, ma deve essere imputato all'autore dell'illecito. Tale principio risponde all'esigenza di evitare la socializzazione degli effetti negativi derivanti da gestioni inefficaci, sprechi, violazioni normative o

comportamenti distorsivi dell'azione amministrativa, che altrimenti graverebbero indiscriminatamente sulla fiscalità generale. In questa prospettiva, la riallocazione del danno sul soggetto responsabile non costituisce soltanto un'esigenza di ordine etico-giuridico, ma anche un imperativo funzionale, volto a garantire il buon andamento della pubblica amministrazione e a rafforzare i meccanismi di prevenzione e controllo interno.

La previsione di una responsabilità personale per danni all'erario assume, dunque, una valenza deterrente e pedagogica, poiché stimola comportamenti improntati alla diligenza, alla cautela e alla responsabilità nella gestione delle risorse pubbliche. Essa agisce come un fattore di pressione virtuosa sul decisore pubblico, inducendolo a valutare *ex ante* le conseguenze delle proprie scelte in un'ottica di legalità sostanziale, economicità e sostenibilità amministrativa. In tal senso, la responsabilità erariale si iscrive in un più ampio disegno di *accountability* pubblica, contribuendo alla costruzione di un'amministrazione trasparente, affidabile e orientata al risultato.

Inoltre, la dimensione restitutoria della responsabilità contabile non va sottovalutata: si tratta, in ultima

analisi, di uno strumento volto a rinsaldare il patto fiduciario tra cittadini e istituzioni, attraverso una responsabilizzazione concreta dei titolari di funzioni pubbliche e una più equa redistribuzione delle conseguenze economiche delle disfunzioni amministrative.

La sentenza n. 132/2024 della Corte Costituzionale

Nel contesto delle misure straordinarie adottate durante la fase emergenziale della pandemia da Covid-19, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 132 del 2024, ha affrontato in modo articolato il tema della responsabilità amministrativo-contabile dei pubblici funzionari, pronunciandosi sulla legittimità dell'art. 21, comma 2, del d.l. n. 76 del 2020 (conv. con modif. dalla l. n. 120/2020), noto come "scudo erariale". Tale disposizione è stata introdotta nel luglio 2020, in un contesto di straordinaria urgenza legato all'emergenza sanitaria globale, ma con una finalità che travalicava l'ambito strettamente sanitario: l'obiettivo, infatti, era anche quello di facilitare e accelerare l'attuazione degli investimenti pubblici connessi al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), riducendo il rischio che il timore della responsabilità erariale potesse determinare un rallentamento

nell'azione amministrativa. La norma, nel disporre l'esclusione della responsabilità per colpa grave nelle ipotesi di condotta commissiva – limitandola al solo dolo – ha sollevato delicate questioni di compatibilità con i principi costituzionali, in particolare quelli sanciti dagli artt. 3, 97, 103, 28 e 81 Cost.

La Corte non ha condiviso le censure prospettate, ritenendo che la previsione normativa, pur derogatoria rispetto al regime ordinario della responsabilità amministrativa, non si ponga in contrasto con il disegno costituzionale, a condizione che conservi un carattere di rigorosa temporaneità. Il giudizio di non incostituzionalità è, dunque, fondato su un bilanciamento degli interessi in gioco, in cui l'esigenza di efficienza e tempestività dell'azione amministrativa – in un momento storico di straordinaria complessità, in cui la capacità della pubblica amministrazione di attuare rapidamente gli interventi previsti dal PNRR era (ed è tuttora) condizione essenziale per l'accesso ai finanziamenti unionali – è stata ritenuta prevalente rispetto all'esigenza ordinaria di garantire la piena riallocazione della responsabilità patrimoniale.

Elemento centrale della motivazione è proprio questo bilanciamento tra

l'esigenza di evitare fenomeni di inerzia amministrativa legati alla cosiddetta "burocrazia difensiva" (o "paura della firma") e la salvaguardia dell'interesse pubblico alla corretta gestione delle risorse collettive. La Corte ha valorizzato la scelta del legislatore di introdurre una disciplina eccezionale e transitoria, giustificata dalla necessità di accelerare l'esecuzione degli investimenti pubblici, riconoscendo la legittimità costituzionale di una limitazione selettiva della responsabilità, purché essa sia funzionale, temporanea e proporzionata rispetto agli obiettivi perseguiti.

Particolarmente significativo è il rilievo secondo cui lo scudo erariale comporta la mancata riallocazione del danno erariale sul soggetto che ha tenuto la condotta lesiva, con la conseguenza che il pregiudizio patrimoniale – pur sussistente in concreto – rimane sostanzialmente a carico della collettività. La Corte ammette che questo sacrificio della pretesa risarcitoria possa essere tollerato, ma solo in ragione dell'eccezionalità della congiuntura storica e in considerazione del [ritenuto] superiore interesse alla celere ed efficace attuazione dei progetti di investimento pubblici, in particolare quelli finanziati con fondi europei. La legittimità costituzionale della norma, dunque,

non può che essere legata alla sua natura transitoria, alla sua funzione incentivante, nonché al fatto che essa non preclude la responsabilità per condotte dolose né per omissioni gravemente colpose, mantenendo un nucleo [ciroscritto] di tutela dell'interesse erariale.

Infine, la pronuncia assume anche una valenza propositiva, laddove sollecita esplicitamente il legislatore a superare la logica emergenziale e a intervenire con una riforma organica e strutturata della responsabilità amministrativa, in grado di realizzare un nuovo equilibrio tra tutela dell'erario e capacità decisionale della pubblica amministrazione. La Corte, pur evitando di entrare nel merito della *policy* legislativa, apre così uno spazio di riflessione sistemica sulla funzione della responsabilità contabile nell'architettura costituzionale, interrogandosi sulla necessità di ripensare, in chiave evolutiva, la distribuzione (o allocazione) del rischio nella gestione della cosa pubblica, in modo coerente con i principi di efficienza, legalità e responsabilità.

Il danno all'immagine: lesione reputazionale e implicazioni operative

Tra le molteplici figure di danno

erariale, particolare rilievo ha assunto, soprattutto negli ultimi decenni, il danno all'immagine della pubblica amministrazione, espressione di una crescente sensibilità istituzionale e sociale verso la dimensione reputazionale dell'agire pubblico. Sebbene si tratti, sotto il profilo ontologico, di un danno di natura non patrimoniale, la sua incidenza è tutt'altro che meramente simbolica. Al contrario, la lesione dell'immagine dell'amministrazione può produrre effetti sistemici tangibili, generando un pericoloso effetto domino che si riflette, tra l'altro, nella perdita di fiducia da parte dei cittadini, nella riduzione della credibilità dell'ente verso controparti istituzionali e investitori, nell'aumento dei costi di transazione e nella compromissione dell'efficacia delle politiche pubbliche. In tal senso, la reputazione istituzionale assume una rilevanza operativa, in quanto *asset* immateriale funzionale alla stabilità e all'efficienza dell'apparato pubblico.

In risposta a queste dinamiche, la Corte dei conti ha progressivamente consolidato un orientamento giurisprudenziale volto a riconoscere la risarcibilità del danno all'immagine, superando le originarie resistenze dovute alla sua natura immateriale e alla tradizionale difficoltà di quantificazione del pregiudizio. L'evoluzione interpretativa ha così

aperto la strada a una concezione funzionale del danno all'immagine, inteso non solo come lesione dell'onorabilità dell'ente, ma altresì come compromissione del rapporto fiduciario tra pubblica amministrazione e comunità amministrata.

La liquidazione del danno è affidata al prudente apprezzamento del giudice contabile, il quale si avvale di criteri oggettivi e contestuali, desunti dal concreto disvalore della condotta accertata: tra questi, assumono particolare rilievo la gravità dell'illecito, la posizione funzionale del responsabile, l'ampiezza dell'esposizione mediatica, la dimensione delle risorse pubbliche coinvolte e le ricadute in termini di percezione sociale e istituzionale del comportamento censurato. In questo ambito, l'art. 1226 c.c. – tradizionalmente destinato alla liquidazione equitativa dei danni non patrimoniali – fornisce lo strumento normativo idoneo a garantire un risarcimento proporzionato, pur in assenza di una quantificazione precisa, assicurando così la piena effettività della tutela anche nei confronti di lesioni immateriali, ma dotate di evidente significato costituzionale e funzionale.

Il danno da tangente: struttura plurioffensiva e rilevanza sistemica

Tra le forme più gravi e paradigmatiche di danno erariale si annovera il danno da tangente, che si configura ogniqualvolta una dazione indebita o una promessa corruttiva altera l'imparzialità e la legalità dell'azione amministrativa. Tale danno, secondo l'orientamento costante della Corte dei conti, è *in re ipsa*, ossia presunto per il solo fatto della dazione illecita, senza necessità di ulteriori prove in ordine alla sua concreta incidenza patrimoniale. Tuttavia, la sua portata effettiva è ben più ampia.

Il danno da tangente comporta, in primo luogo, un indebito impoverimento delle finanze pubbliche, anche quando il denaro illecito non proviene formalmente dalle casse dell'ente, in quanto l'alterazione delle regole di concorrenza induce l'amministrazione a sostenere costi ingiustificati. A ciò si aggiunge un danno derivante dalla selezione di soggetti contraenti meno qualificati o dall'esecuzione di opere e servizi di qualità inferiore. Ancora, la corruzione genera inefficienza sistemica, poiché orienta le decisioni amministrative non più secondo il pubblico interesse, ma sulla base di logiche opportunistiche e clientelari. Infine, vi è la gravissima lesione all'immagine dell'ente, la cui

credibilità viene irrimediabilmente compromessa.

La risposta della Corte dei conti è rigorosa e multilivello: la quantificazione del danno include tutte le componenti materiali e immateriali, in un'ottica di riparazione integrale e di riaffermazione dei valori fondanti dell'etica pubblica.

Il danno alla concorrenza nella prospettiva della responsabilità erariale

Nel sistema della responsabilità erariale, il danno alla concorrenza si sta progressivamente affermando come una categoria giuridica autonoma, riconosciuta dalla giurisprudenza contabile, che assume rilievo ogniqualvolta la pubblica amministrazione, disattendendo le regole dell'evidenza pubblica, comprometta il corretto funzionamento del mercato e l'effettiva contendibilità delle commesse pubbliche. Non si tratta, dunque, di una mera irregolarità procedimentale, bensì di una lesione sostanziale ai principi di efficienza, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa, che può tradursi in un danno patrimoniale — anche solo potenziale — per la collettività, alterando le dinamiche competitive e indebolendo la fiducia

nel sistema degli appalti pubblici.

Il Decreto Legislativo n. 36/2023, recante il nuovo Codice dei contratti pubblici, conferma la centralità del principio di concorrenza, elevandolo a parametro imprescindibile per l'affidamento dei contratti pubblici in coerenza con i criteri di trasparenza, proporzionalità e parità di trattamento. La violazione di tali principi, realizzata ad esempio attraverso affidamenti diretti ingiustificati, clausole discriminatorie o restrizioni indebite alla partecipazione, costituisce una condotta potenzialmente produttiva di responsabilità erariale per danno alla concorrenza.

La giurisprudenza contabile ha ormai consolidato l'inquadramento di tale tipologia di danno quale illecito erariale autonomo, la cui configurabilità non è subordinata alla dimostrazione di un danno economico immediato e quantificabile, ma può fondarsi su una valutazione prognostica del pregiudizio arrecato alla fisiologia del mercato e all'efficienza allocativa delle risorse pubbliche. In tale prospettiva, la tutela della concorrenza assume anche una funzione sistemica, in quanto garante del corretto funzionamento della pubblica amministrazione in un contesto aperto, competitivo e orientato al risultato.

Tuttavia, la configurazione del danno alla concorrenza non può considerarsi automatica: essa richiede una verifica puntuale delle circostanze del caso concreto, comprensiva dell'accertamento dell'effettiva incidenza negativa della condotta sulla libera competizione e sugli interessi pubblici protetti dall'ordinamento. La responsabilità erariale, in tale ambito, impone quindi una valutazione giuridico-economica che tenga conto sia della struttura dell'illecito sia delle sue ricadute sistemiche.

In sintesi, il danno alla concorrenza si configura come una manifestazione evolutiva della responsabilità amministrativo-contabile, volta a presidiare non soltanto l'integrità delle finanze pubbliche in senso stretto, ma anche la qualità dell'azione amministrativa e la salvaguardia di principi ordinamentali di rango primario, quali la concorrenza, la trasparenza e l'efficienza, oggi espressamente valorizzati dal nuovo Codice dei contratti pubblici.

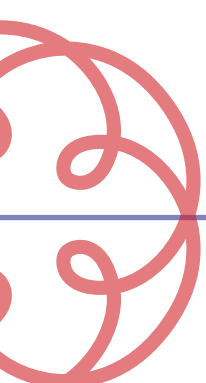
Annotazioni conclusive

La responsabilità erariale, nella sua evoluzione storica e sistemica, si conferma come presidio fondamentale della legalità e dell'efficienza nella gestione delle risorse pubbliche. Lungi

dal costituire un semplice strumento risarcitorio, essa si configura come un meccanismo integrato di controllo, prevenzione e redistribuzione del rischio, in grado di rafforzare l'etica pubblica e la fiducia dei cittadini nelle istituzioni.

Le sue declinazioni più recenti – dal danno all'immagine a quello da tangente e alla concorrenza – evidenziano la capacità adattiva dell'istituto, che si apre a nuove frontiere di tutela dell'interesse generale. La giurisprudenza contabile, sostenuta anche da interventi normativi e costituzionali, sta delineando un sistema di responsabilità sempre più attento all'equilibrio tra doveri funzionali e autonomia decisionale del pubblico agente.

In questa prospettiva, si impone una riflessione complessiva sul futuro della responsabilità erariale come strumento non solo repressivo, ma soprattutto propulsivo di una pubblica amministrazione trasparente, responsabile e orientata al risultato. Una riforma organica del sistema, auspicata anche dalla Corte costituzionale, potrà costituire il punto di svolta verso un modello di amministrazione capace di coniugare legalità, efficienza e protezione del patrimonio pubblico in rigorosa aderenza al principio del buon andamento.



Riforma del diritto doganale

di Tommaso Aucello

Introduzione

Il diritto doganale è una branca del diritto pubblico che disciplina l'insieme delle norme giuridiche relative all'importazione, all'esportazione e al transito delle merci attraverso i confini di uno Stato o di un'unione di Stati, come l'Unione Europea. Esso regola i rapporti tra gli operatori economici e l'amministrazione doganale, stabilendo i regimi doganali, le tariffe, le esenzioni, i divieti e le restrizioni applicabili alle merci.

Nato storicamente con la funzione di protezione del mercato interno e di generazione di entrate fiscali per lo Stato, il diritto doganale ha assunto, soprattutto nel contesto internazionale e sovranazionale, una funzione fondamentale anche nel controllo della legalità degli scambi, nella tutela della sicurezza, della salute e dell'ambiente.

Nel contesto europeo, il diritto doganale è oggi fortemente armonizzato attraverso il Codice Doganale dell'Unione (CDU) e i suoi regolamenti attuativi, che si applicano uniformemente in tutti gli Stati membri. Questo consente una gestione integrata delle frontiere esterne dell'UE e favorisce la libera circolazione delle merci all'interno del mercato unico.

Comprendere il diritto doganale è quindi essenziale per chi opera nel commercio internazionale, per le amministrazioni pubbliche, e per chi studia l'evoluzione del diritto economico in un contesto sempre più globalizzato.

Principali novità introdotte dalla riforma

Il nuovo testo normativo abroga il vecchio Testo Unico delle leggi doganali (TULD) e alcune norme speciali, riducendo gli articoli da circa 400 a 122, garantendo maggiore organicità e snellimento normativo.

Vengono introdotte disposizioni nazionali complementari per uniformare la normativa italiana a quella unionale.

E' stato potenziato lo Sportello Unico Doganale e dei Controlli (SUDOCO), consentendo un maggiore coordinamento nelle operazioni doganali, con l'obiettivo di armonizzare i controlli e ridurre i tempi di attesa per gli operatori economici, centralizzando le procedure.

Sono state revisionate le norme riguardanti accertamenti doganali e illeciti in ambito di accise, con sanzioni amministrative più proporzionate e commisurate al danno erariale causato.

In materia di IVA all'importazione come diritto di confine, viene esplicitamente disciplinata, con controlli più efficaci sulla documentazione relativa all'effettiva consegna delle merci estere.

Le imprese, che effettuano operazioni attive nella produzione di prodotti energetici alternativi, dovranno adeguare i modelli organizzativi per rispettare le nuove disposizioni.

Sarà necessario garantire una maggiore compliance aziendale, anche in vista delle richieste per la qualifica di AEO (Authorized Economic Operator).

In materia di Temporanea importazione ed esportazione di beni, la riforma ha chiarito che l'art. 72 delle DNC riguarda anche il trasferimento temporaneo di macchinari in Paesi terzi, con finalità

produttive o di lavoro che deve avvenire entro 36 mesi, estendendo il regime previsto dal CDU. Inoltre, si è ribadito che l'IVA deve considerarsi come parte dei diritti di confine, almeno fino a eventuali orientamenti giurisprudenziali contrari

La riforma evidenzia l'armonizzazione delle sanzioni doganali con quelle tributarie, riducendo le fattispecie a due sole categorie: infedele e omessa dichiarazione.

Introduce una maggiore severità operativa, particolarmente se il valore delle violazioni supera la soglia di 10.000 € tra diritti dichiarati e accertati, generando possibili ostacoli interpretativi.

I reati connessi all'accisa entrano nel novero delle fattispecie rilevanti per i modelli di organizzazione e gestione previsti dal D.lgs. 231/2001.

Nonostante la riduzione delle fattispecie sanzionatorie, la circolare ADM 20/2024 segnala diverse criticità interpretative, soprattutto sulla valutazione dell'intenzionalità, sul valore doganale e sulla distinzione tra violazioni amministrative e penali

Inoltre, l'agenzia sottolinea la necessità di cautela nei casi di oceaniche discrepanze operative, segnalando che per valori elevati il passaggio al penale può avvenire anche in assenza di dolo evidente.

Nuovo Quadro Sanzionatorio

La più importante novità riguarda l'abrogazione della controversia doganale, rendendo necessario un ampliamento del contraddittorio endoprocedimentale, con la separazione tra la fase di controllo e quella di accertamento.

Il legislatore ha ridisegnato il sistema sanzionatorio, distinguendo tra illeciti penali e amministrativi sulla base di un criterio oggettivo relativo all'ammontare dei diritti dovuti. La soglia di punibilità è stata fissata a 10.000 € di diritti di confine dovuti, distintamente considerati, mentre per violazioni con diritti di confine dovuti inferiori a 10.000 € si applicano sanzioni amministrative.

Una delle modifiche più rilevanti del Decreto correttivo è rappresentata **dall'innalzamento della soglia penale del contrabbando a 100.000 € per l'IVA all'importazione** e dall'introduzione di 2 distinte soglie di punibilità: **10.000 € per i dazi doganali**, nel rispetto del limite imposto dalla Direttiva PIF, e **100.000 € per l'IVA all'importazione**, in coerenza con la soglia già prevista dal sistema sanzionatorio relativo all'IVA interna ([D.lgs. 74/2000](#)).

Cambiano anche le circostanze aggravanti del contrabbando legate al superamento di determinate soglie monetarie, tenendo distinti dazi e IVA: in caso di contrabbando, se i dazi doganali evasi superano i 50 mila € o l'IVA supera i 200 mila €, oltre alla multa si applica la reclusione fino a 3 anni, pena che va dai 3 a 5 anni se la contestazione supera invece i 100 mila € per i dazi o i 500 mila € per l'IVA¹.

Le sanzioni amministrative possono essere applicate anche in caso di contrabbando per infedele dichiarazione, se il valore dei diritti di confine dovuti è inferiore alla soglia di punibilità.

Il reato di contrabbando per omessa dichiarazione è punito con una multa

¹ Decreto correttivo della riforma doganale con efficacia retroattiva pubblicato il 19/06/2025 sul sito <https://www.quotidianopiu.it/dettaglio/11597939/decreto-correttivo-della-riforma-doganale-con-efficacia-retroattiva>.

dal 100% al 200% dei diritti di confine dovuti.

Il reato di contrabbando per dichiarazione infedele è punito con un'ammenda compresa tra il 100% e il 200% del dazio doganale dovuto.

È possibile estinguere i reati di contrabbando punibili con la sola multa, versando l'importo del tributo e una somma determinata dall'Agenzia in misura non inferiore al 100% e non superiore al 200% dei diritti previsti per la violazione commessa.

Per determinare l'applicazione delle sanzioni amministrative o penali, si considerano i saldi di ciascun diritto di confine, distintamente considerati.

I saldi negativi devono essere sottratti ai saldi positivi per il calcolo dei diritti dovuti.

Le nuove disposizioni previste dal Decreto correttivo introducono un **sistema sanzionatorio più favorevole agli operatori**, ponendo rimedio ad alcune delle principali criticità evidenziate dagli *stakeholder* all'entrata in vigore della riforma doganale.

La citata circolare dell'Agenzia delle Dogane applica il principio del "*favor rei*", secondo cui la norma successiva si applica anche alle violazioni commesse prima della sua entrata in vigore se introduce una sanzione più favorevole rispetto a quella prevista dalla normativa previgente (art. 3 c. 3 D.lgs. 472/1997 e art. 2 codice penale)².

Sono illegittime le sanzioni doganali se sproporzionate rispetto ai tributi accertati:

2 Decreto correttivo della riforma doganale con efficacia retroattiva pubblicato il 19/06/2025 sul sito <https://www.quotidianopiu.it/dettaglio/11597939/decreto-correttivo-della-riforma-doganale-con-efficacia-retroattiva>.

il giudice tributario può annullare o rideterminare la sanzione contestata, se viola il principio di proporzionalità. È questo il principio più volte affermato dalla giurisprudenza europea e nazionale³.

Significative novità nei controlli doganali

La riforma doganale introduce significative novità nei controlli doganali, con l'obiettivo di ottimizzare gli adempimenti e accelerare i tempi di sdoganamento. Ecco le principali modifiche:

Potenziamento dello Sportello Unico Doganale e dei Controlli (SUDOCO): il SUDOCO è una piattaforma unica per l'interazione tra gli operatori economici e tutte le Amministrazioni coinvolte nel processo di sdoganamento e controllo delle merci.

Ciò permetterà di armonizzare i controlli, garantendo che il rilascio delle autorizzazioni, dei nulla osta o degli altri documenti analoghi possa avvenire contemporaneamente e presso il medesimo luogo in cui si effettuano i controlli doganali.

Consentendo così una migliore condivisione e elaborazione dei dati trasmessi alle autorità doganali e agli altri enti pubblici per le attività di controllo di loro competenza.

Le amministrazioni competenti devono assicurare che i controlli amministrativi previsti dalla normativa unionale al momento dell'ingresso o dell'uscita nel o dal territorio unionale avvengano

3 *Sanzioni doganali disapplicate se non proporzionate alla violazione* di Massimo Monosi e Tatiana Salvi, pubblicato il 16/6/2025 sul sito <https://mementopiu.it/fisco/dettaglio/10834250/sanzioni-doganali-disapplicate-se-non-proporzionate-alla-violazione>.

contemporaneamente e nello stesso luogo di quelli doganali.

E' prevista la possibilità di effettuare visite saltuarie delle merci, non oggetto di visita, su iniziativa dei responsabili degli uffici dell'Agenzia o dei funzionari delegati.

Previsto anche un maggiore coordinamento tra l'Agenzia delle Dogane e la Guardia di Finanza, volto a evitare possibili sovrapposizioni e la reiterazione dei controlli.

Una importante novità riguarda la possibilità di esercitare i poteri di visita, ispezione e controllo anche fuori dagli spazi doganali, attribuendo questa nuova competenza alla Guardia di Finanza.

IVA all'importazione è stata inclusa tra i diritti di confine, con ricadute immediate sulla detrazione dell'imposta e sui profili penali.

Per quanto la revisione dell'accertamento doganale su istanza di parte, la riforma consente all'operatore economico di regolarizzare la dichiarazione doganale dopo che i beni sono stati lasciati alla libera disponibilità dell'interessato o sono già usciti dal territorio doganale.

Le rettifiche e revisioni delle bollette doganali sono disciplinate da norme specifiche che prevedono la possibilità di correggere errori o omissioni nella dichiarazione doganale.

Le modifiche introdotte dalla riforma comportano nuove opportunità di semplificazione per gli operatori economici, ma anche la necessità di rivedere le proprie procedure per adeguarsi alle nuove normative.

Sono state introdotte nuove disposizioni relative al trattamento delle merci, con l'obiettivo di garantire una maggiore

efficienza e trasparenza nelle operazioni doganali.

Regimi Doganali

La riforma doganale introdotta dal D.lgs. 141/2024 ha visto la revisione di molte disposizioni relative ai regimi doganali, con l'obiettivo di creare un sistema più snello. Alcuni regimi speciali sono stati mantenuti con adeguamenti, mentre altri hanno subito una ridefinizione radicale o sono stati eliminati. Per gli operatori, queste modifiche comportano nuove opportunità di semplificazione, ma anche la necessità di rivedere le proprie procedure per evitare criticità operative e sanzioni.

La temporanea esportazione

Il regime di temporanea esportazione consente di esportare temporaneamente merci unionali fuori dall'UE, con l'obbligo di reimportarle senza modifiche sostanziali. Questo regime, ampiamente utilizzato da aziende che operano all'estero con macchinari, attrezzature professionali o beni destinati a fiere e test, evita l'immediata applicazione di dazi e IVA, riducendo gli oneri burocratici.

Nel **TULD** (il Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale), la disciplina della temporanea esportazione era più ampia, consentendo l'uso di questo regime anche per l'esecuzione di lavori all'estero, purché le merci fossero reimportate tal quali. Inoltre, il sistema offriva maggiore flessibilità, con termini prorogabili e margini discrezionali per l'amministrazione doganale.

Con il D.lgs. 141/2024, il regime è stato profondamente modificato:

- l'esportazione temporanea è ora limitata a casi specifici, come partecipazioni a fiere o test di mercato;
- il limite massimo di permanenza è fissato a 36 mesi, prorogabile solo in casi motivati;
- sono stati introdotti maggiori obblighi documentali e di tracciabilità, con controlli più rigidi sulla riesportazione delle merci;
- non è più prevista l'esecuzione di lavori all'estero. Tuttavia, con la circolare 20/2024, l'Agenzia delle Dogane ha parzialmente attenuato questa restrizione, chiarendo che l'esecuzione di lavori all'estero può rientrare tra le "esigenze similari" della temporanea esportazione.

Esportazione Temporanea e Reintroduzione in Franchigia

Per esportare merci unionali temporaneamente e poi reintrodurle nel territorio doganale dell'Unione senza pagare dazi, è necessaria un'autorizzazione specifica.

L'autorizzazione consente di identificare con precisione le merci in esportazione per facilitare la successiva reimportazione.

Documentazione richiesta: per la reintroduzione in franchigia, gli operatori devono fornire specifiche informazioni alla dogana, come l'elenco dettagliato delle merci e i mezzi di identificazione.

Queste modifiche hanno un impatto rilevante sugli operatori economici. Le imprese che esportavano temporaneamente macchinari per lavorazioni in paesi terzi devono ora trovare soluzioni alternative. Una

possibilità è il **Carnet ATA**, che consente l'esportazione temporanea senza dazi, ma solo per le categorie di beni previste dalla **Convenzione ATA**. In altri casi sarà necessario ricorrere all'ammissione temporanea nel Paese di destinazione, con procedure più complesse e potenziali oneri aggiuntivi.

Ammissione temporanea

Il regime di ammissione temporanea consente l'importazione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Ue con esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione, a condizione che siano riesportate senza aver subito modifiche sostanziali. Questo regime è particolarmente rilevante per l'introduzione temporanea di macchinari, attrezzature professionali, mezzi di trasporto e strumenti scientifici destinati a eventi, fiere o test di mercato.

Nel **TULD**, l'ammissione temporanea era disciplinata da disposizioni nazionali che, pur allineate alla normativa unionale, presentavano margini di discrezionalità nella concessione delle autorizzazioni e nella gestione operativa. Con l'introduzione del D.lgs. 141/2024, la disciplina nazionale non regola più questo regime, demandandolo al Codice Doganale dell'Unione (**CDU**), con l'unica eccezione della regolamentazione per le dotazioni di bordo.

L'art. 74 delle Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione stabilisce che le merci destinate all'approvvigionamento di navi ed aeromobili possono essere importate in regime di ammissione temporanea, a condizione che siano impiegate esclusivamente per il servizio dell'unità o dell'equipaggio e riesportate senza subire modifiche.

Per gli operatori economici, questi aggiornamenti implicano una gestione più strutturata delle operazioni doganali, con la necessità di adeguare i propri processi per garantire conformità ai nuovi requisiti.

Depositi doganali e depositi IVA

I depositi doganali sono strutture autorizzate in cui le merci non unionali possono essere stoccate in sospensione di dazi e IVA, fino a quando non vengono destinate a un altro regime doganale o riesportate. In parallelo, i depositi IVA consentono l'introduzione di beni in sospensione d'imposta, facilitando le operazioni di scambio e la gestione dell'IVA all'interno del territorio unionale.

Nel **TULD** la disciplina dei depositi doganali si basava su regolamenti nazionali che, pur essendo compatibili con la normativa unionale, lasciavano spazio a discrezionalità amministrativa nella gestione operativa e nei controlli. Con l'entrata in vigore del D.lgs. 141/2024, la normativa italiana è stata allineata al **CDU**, mantenendo tuttavia alcune disposizioni nazionali specifiche che regolano gli aspetti operativi dei depositi doganali.

Le **DNC** hanno infatti introdotto una regolamentazione più dettagliata su aspetti chiave della gestione dei depositi. L'art. 68 **DNC** stabilisce che le merci poste in temporanea custodia devono essere immagazzinate in luoghi approvati dalle autorità doganali, con l'obbligo per il depositario di farsi carico della custodia e della corretta conservazione delle merci fino alla loro successiva destinazione. Questo aspetto è particolarmente rilevante per gli operatori logistici, che devono garantire l'integrità e la tracciabilità delle

merci all'interno dei magazzini doganali.

A vigilare sulla gestione dei depositi è l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, alla quale l'art. 69 **DNC** affida un ruolo di controllo più incisivo rispetto al passato. La norma prevede che i magazzini e i depositi doganali siano sottoposti a verifiche ordinarie con cadenza biennale, con possibilità di controlli straordinari nel caso in cui emergano anomalie nei flussi delle merci o criticità nella gestione del deposito. Questo rafforzamento del monitoraggio risponde all'esigenza di maggiore trasparenza e sicurezza nel sistema di stoccaggio delle merci soggette a vigilanza doganale.

L'art. 70 **DNC**, infine, disciplina le condizioni di autorizzazione e gestione dei depositi doganali, specificando i requisiti infrastrutturali e organizzativi richiesti ai gestori per ottenere e mantenere l'autorizzazione. Tra gli aspetti più rilevanti vi è la necessità di garantire un'adeguata infrastruttura logistica e informatica, in linea con gli standard unionali, al fine di assicurare una gestione conforme alle nuove disposizioni digitalizzate del sistema doganale europeo.

Questi aggiornamenti normativi comportano un impatto diretto sugli operatori economici, che devono ora adeguare le proprie strutture e procedure alla nuova regolamentazione.

L'armonizzazione con il **CDU** garantisce maggiore uniformità nella gestione dei depositi a livello europeo, ma al contempo richiede una maggiore attenzione nella gestione delle merci stoccate, per evitare irregolarità che potrebbero comportare sanzioni amministrative e revoche delle autorizzazioni.

Entrata, uscita e temporanea custodia delle merci

All'arrivo in un porto, aeroporto o punto di confine, le merci devono essere sottoposte a vigilanza doganale, rimanendo in custodia temporanea fino alla loro assegnazione a un regime doganale o alla riesportazione.

Nel **TULD** la temporanea custodia prevedeva il deposito delle merci in magazzini doganali o recinti di custodia, sotto vigilanza finanziaria, senza possibilità di manipolazione se non per la conservazione. La permanenza era limitata a 15 giorni per le merci arrivate via terra o aria e 45 giorni per quelle via mare. Trascorsi questi termini senza una destinazione doganale, le merci erano considerate abbandonate. Il gestore del magazzino era responsabile della loro integrità e, in caso di mancanze, doveva versare i diritti doganali corrispondenti.

Con l'entrata in vigore del D.lgs. 141/2024, la disciplina nazionale è stata armonizzata con il **CDU**, introducendo al contempo specifiche integrazioni con le **DNC**. Gli artt. 56 e 57 **DNC** definiscono gli obblighi per gli operatori e i depositari. Le merci in arrivo devono essere depositate esclusivamente in luoghi autorizzati dall'Agenzia delle Dogane, e il depositario è responsabile della loro integrità fino al momento della dichiarazione doganale o della riesportazione. Il sistema impone inoltre tempi più rigidi per la permanenza in custodia temporanea, riducendo il rischio di utilizzo improprio del regime.

La procedura di entrata delle merci, dettagliata negli artt. dal 58 al 66 **DNC**, è stata semplificata e digitalizzata per garantire una maggiore efficienza. Viene introdotto l'obbligo di notifica preventiva dell'arrivo delle merci, secondo i termini previsti dall'art. 127 **CDU** per

la dichiarazione sommaria d'entrata, consentendo alle autorità doganali di preparare i controlli in anticipo e accelerare il processo di sdoganamento.

In parallelo, gli artt. 68 e 69 **DNC** regolano la gestione e la vigilanza sui magazzini di custodia temporanea, introducendo standard più elevati per la conservazione delle merci. L'art. 68 prevede che, ove possibile, le merci siano racchiuse in colli sigillati, con la possibilità per il titolare di effettuare ispezioni o prelevare campioni previa autorizzazione. L'art. 69 rafforza il controllo dell'Agenzia delle Dogane, stabilendo verifiche ordinarie biennali sui magazzini e controlli straordinari senza preavviso, ove ritenuto necessario per garantire la correttezza delle operazioni.

Il regime speciale del transito

Il regime di transito consente il trasporto di merci all'interno del territorio doganale dell'Unione europea o attraverso paesi terzi senza l'applicazione immediata di dazi all'importazione. Esistono due principali tipologie: il transito esterno (T1) per merci non unionali e il transito interno (T2) per merci unionali che attraversano paesi terzi mantenendo il loro status doganale.

In passato, il **TULD** disciplinava il transito a livello nazionale, prevedendo un'unica dichiarazione combinata per l'esportazione e il transito, riducendo gli oneri amministrativi per gli operatori. Tuttavia, il sistema di controlli non era perfettamente armonizzato con quello unionale, creando discrepanze tra le prassi italiane e quelle degli altri Stati membri.

Con l'entrata in vigore delle **DNC**, la normativa italiana non disciplina più il transito, che ora è interamente regolato

dal CDU. Il CDU stabilisce che il transito sia gestito tramite procedure elettroniche uniformi, garantendo maggiore tracciabilità e sicurezza delle operazioni.

Garanzie Doganali

La determina dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli del 1° settembre 2025 (prot. n. 562593/2025) introduce criteri per la riduzione o l'esonero della garanzia sui diritti doganali per le imprese, in attuazione del decreto legislativo n.141/2024.

Gli operatori economici possono chiedere una riduzione dell'importo della garanzia:

- fino al 50% dell'importo di riferimento, se il richiedente dimostra di soddisfare determinati requisiti di affidabilità e solidità finanziaria, previsti dall'art. 84, comma 1, del Regolamento delegato (Ue) 2015/2446 della Commissione del 28 luglio 2015 – Rd (assenza di procedure concorsuali, contabilità adeguata, regolarità fiscale);

- fino al 30%, per i requisiti rafforzati del comma 2 (controlli interni, ICT, gestione licenze, prevenzione frodi, distinzione merci unionali/non unionali);

- l'esonero totale, se è dimostrata la capacità finanziaria di far fronte agli obblighi (comma 3, Rd).

Per la garanzia isolata, l'autorità doganale può autorizzarne la riduzione o l'esonero:

- a) fino ad un tetto massimo del 100% per i soggetti AEO, considerando quanto già emerso in sede di rilascio/monitoraggio dello status AEO, in relazione non solo alla solvibilità finanziaria ed al rischio di insorgenza dell'obbligazione doganale, ma anche all'affidabilità dell'operatore;

- b) fino al 50% o fino al 30% per i soggetti non AEO, verificando esclusivamente la solvibilità senza considerare gli ulteriori requisiti di affidabilità.

Le garanzie doganali hanno natura finanziaria e sono dovute dagli operatori economici per garantire l'adempimento dei dazi e delle tasse doganali in caso di importazione o esportazione definitive e temporanee di merci. Le garanzie doganali possono essere **bancarie, assicurative e personali** (rilasciate da un individuo o da un'azienda).

Le garanzie doganali devono essere:

- rilasciate da un **ente autorizzato**,

- **conformi alle normative** doganali in vigore,

- **coprire l'importo** dei dazi e delle tasse doganali dovuti.

Le garanzie doganali proteggono gli interessi dello Stato in caso di mancato pagamento dei dazi e delle tasse doganale, oltre a favorire il commercio internazionale, garantendo la sicurezza e la stabilità delle operazioni doganali.

La normativa doganale italiana prevede l'esonero delle garanzie doganali per determinate operazioni doganali: le importazioni e le esportazioni temporanee di merci per scopi specifici, come ad esempio per mostre o fiere, tra Stati membri dell'Unione Europea.

Per poter beneficiare dell'esonero delle garanzie doganali, gli operatori economici devono:

- avere un conto corrente doganale in regola,

- avere un'autorizzazione doganale valida per le operazioni doganali che intendono effettuare,

- dimostrare di essere solvibili e di avere una buona reputazione finanziaria.

L'esonero deve essere richiesto dagli operatori doganali per le importazioni temporanee.

L'esonero delle garanzie doganali determina i seguenti vantaggi per gli operatori:

- **la riduzione dei costi** associati alle garanzie doganali,
- **le procedure doganali sono semplificate e accelerate**,
- **possono migliorare la loro competitività** sul mercato.

La Circolare 23/2025 ha introdotto una rilevante novità: diversamente dai dazi unionali, per i quali le riduzioni restano fisse al 30%, 50% o 100%, la fiscalità nazionale (IVA in particolare) può beneficiare di riduzioni intermedie (10%, 20%, 40%, ecc.), secondo uno schema graduato che consente maggiore flessibilità nella modulazione dell'importo di riferimento (IdR).

Ogni decisione di riduzione o esonero rappresenta una modifica dell'autorizzazione della garanzia globale unica (CGU), formalizzata tramite l'allegato II associato alla decisione sul sistema CDS.

Al riguardo, si fa presente che il beneficio in parola può riguardare l'IdR concernente le singole procedure/regimi doganali ricomprese nella CGU ed essere concesso in percentuali differenti per procedura, sulla base delle valutazioni effettuate (es. la probabilità di insorgenza del debito potenziale, il tipo di attività e la tipologia della merce).

La Circolare 23/2025 ribadisce che, in linea con la normativa unionale, per i

dazi UE non è mai possibile concedere riduzioni o esoneri nelle garanzie isolate. Le riduzioni/esoneri restano quindi limitate alla sola fiscalità nazionale (IVA)⁴.

Un cambiamento sostanziale

La riforma doganale introdotta dal D.lgs. 141/2024 rappresenta un cambiamento significativo per il settore logistico, con impatti concreti sulla gestione delle operazioni doganali. Le modifiche normative, pur mirando a una maggiore armonizzazione con il CDU, pongono sia sfide che opportunità per gli operatori economici.

Da un lato, la riforma doganale introduce un sistema più strutturato e rigoroso, con procedure uniformate a livello unionale e una maggiore digitalizzazione delle operazioni. L'obbligo di tracciabilità più stringente, l'integrazione dei sistemi informatici doganali e il rafforzamento dei controlli contribuiscono a rendere il sistema più trasparente e sicuro. Per le aziende che dispongono di strumenti adeguati per la gestione digitale delle operazioni doganali, queste novità possono tradursi in un maggiore controllo sui flussi logistici e in una riduzione del rischio di errori o irregolarità.

Dall'altro, però, la riforma doganale impone nuovi vincoli operativi, che potrebbero comportare maggiori costi e tempi di adeguamento, soprattutto per le realtà meno strutturate. L'eliminazione di alcune flessibilità precedentemente previste dal TULD, come le agevolazioni nei regimi speciali, richiede alle imprese

⁴ *Riduzione ed esonero garanzie doganali nazionali: nuove regole e istruzioni operative* a cura di Avv.to Gianmaria Giannusa, Dott. Alessio Elia pubblicato il 03/09/2025 sul sito <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/16816-riduzione-ed-esonero-garanzie-doganali-nazionali-nuove-regole-e-istruzioni-operative.html>

di rivedere le proprie strategie operative e di investire in formazione e aggiornamenti tecnologici. Inoltre, sebbene la digitalizzazione possa semplificare le procedure nel lungo periodo, nella fase di transizione potrebbero emergere criticità legate all'implementazione dei nuovi sistemi e all'adattamento alle tempistiche più rigide.

Nel complesso, il successo dell'applicazione della riforma doganale dipenderà da come gli operatori economici riusciranno a gestire questo cambiamento e da eventuali interventi correttivi che potranno essere adottati in risposta alle difficoltà operative riscontrate nel primo periodo di applicazione. Per le aziende del settore logistico, si tratta quindi di un'evoluzione che, se da un lato impone maggiore attenzione e investimenti, dall'altro può rappresentare un'occasione per ottimizzare i processi e migliorare la competitività nel mercato internazionale.

Parallelamente, le più recenti innovazioni in materia di ammissione temporanea derivano dalle evoluzioni del quadro unionale, con regolamenti e direttive europee che hanno introdotto importanti novità, tra cui:

- digitalizzazione delle procedure: le dichiarazioni doganali per l'ammissione temporanea devono essere trasmesse elettronicamente, con una maggiore integrazione nei sistemi informatici unionali;
- armonizzazione delle autorizzazioni: il **CDU** impone criteri uniformi per la concessione del regime in tutti gli stati membri, riducendo le discrepanze interpretative;
- tempi di permanenza più rigidi: la durata del regime è ora stabilita in base alla finalità dichiarata, con minori possibilità di proroga rispetto

al passato.

Verso una maggiore digitalizzazione ed armonizzazione

Di recente, ulteriori novità nel regime di transito sono state introdotte da regolamenti europei e da circolari dell'**Agenzia delle Dogane**. Le principali modifiche includono:

- l'abolizione della dichiarazione combinata di esportazione e transito: dal 2 dicembre 2024, gli operatori dovranno presentare due dichiarazioni separate, aumentando la trasparenza dei flussi commerciali;
- il rinforzo degli obblighi di tracciabilità: la digitalizzazione impone maggiori controlli sulla chiusura del transito e sulla movimentazione delle merci;
- sanzioni più severe per il mancato appuramento nei termini: ritardi o irregolarità possono comportare multe più elevate e il pagamento dei diritti doganali sulle merci non correttamente appurate;
- l'adozione del modello digitale **EUCDM (European Union Customs Data Model)**: un sistema unificato che migliora l'integrazione dei dati tra le dogane europee, rendendo più efficiente la gestione del transito.

Queste modifiche rappresentano un ulteriore passo verso la digitalizzazione e armonizzazione delle procedure doganali. Per gli operatori logistici e gli spedizionieri, l'adeguamento comporterà cambiamenti operativi significativi, tra cui l'aggiornamento dei sistemi di gestione doganale e il rafforzamento del monitoraggio delle spedizioni per evitare il rischio di sanzioni.

L'IVA sulle importazioni

La disciplina dell'IVA è stata riformulata secondo le nuove disposizioni della riforma doganale, introducendo significative novità per gli operatori economici.

L'IVA sull'importazione si calcola in base al valore del prodotto, le spese di spedizione e il dazio doganale. Il tasso è quello solito del 22%, ma può essere ridotto per alcuni beni al 4 o al 10%.

Per la detrazione dell'IVA è necessario possedere la bolletta doganale digitale e aver assolto le formalità doganali. Mentre la registrazione della bolletta doganale digitale avviene tramite il prospetto di "riepilogo ai fini contabili della dichiarazione doganale di importazione" reperibile sul portale unico dell'Agenzia delle Dogane.

La documentazione d'importazione è stata digitalizzata, sostituendo il vecchio formulario **D.A.U.** con il nuovo modello di dati digitali, denominato **EUCDM** (European Union Customs Data Model).

Le dichiarazioni doganali di importazione devono essere trasmesse esclusivamente in maniera telematica al Sistema dell'Agenzia delle Dogane previa apposizione della firma digitale.

Sono previste esenzioni per beni di modico valore (fino a 150 €) e per alcuni tipi di merci, come ad esempio i campioni commerciali.

E' possibile chiedere il rimborso dell'IVA sull'importazione se si verificano determinate condizioni, come ad esempio se l'acquirente risiede fuori dall'Unione Europea e il valore complessivo dei beni supera i 70 €.

Pertanto, dal 4 ottobre 2024, l'IVA all'importazione è inclusa tra i diritti

doganali, qualora la merce non sia destinata ad altro Stato membro dell'UE o sia introdotta con vincolo al regime di deposito doganale⁵. A tal proposito la Corte Costituzionale, con la sentenza del **3 luglio 2025 n. 93**, ritiene l'**IVA all'importazione** non assimilabile a un diritto di confine, in quanto l'IVA rappresenta un tributo di natura interna, strutturato sulla base del **principio di neutralità fiscale**, mentre i dazi doganali sono diritti di confine che svolgono funzioni ben diverse, essendo diretti ad aumentare il prezzo di specifiche merci nella prospettiva di proteggere il mercato interno e alimentare le risorse proprie dell'Unione europea.

La sentenza interviene anche in materia di **confisca doganale**, stabilendo che è illegittimo prevedere l'applicazione di tale istituto nel caso in cui l'**operatore doganale** abbia pagato l'IVA all'importazione e la **sanzione amministrativa**, comportando una violazione del **principio di proporzionalità**. Ne consegue che, se viene irrogata la sanzione amministrativa, non c'è spazio per disporre la confisca della merce.

Nuove Regole per l'Esportazione di Valuta

La riforma in materia di esportazione di valuta introduce significative novità per gli operatori economici italiani.

Essa fa rientrare nel contante strumenti diversi di valuta, come assegni turistici, assegni, vaglia cambiari o ordini di pagamento emessi al portatore, carte prepagate e valore di oro.

⁵ *IVA all'importazione e confisca: svolta sulla proporzionalità delle sanzioni* di Sara Arnella e Tatiana Salvi pubblicato il 4/7/2025 sul sito <https://www.quotidianopiu.it/dettaglio/11729449/iva-allimportazione-e-confisca-svolta-sulla-proporzionalita-delle-sanzioni>.

Vediamo nel dettaglio:

La soglia massima di esportazione di valuta è fissata a 10.000 €. Se si supera questa soglia, è necessario compilare una dichiarazione doganale specifica per l'esportazione di valuta.

Questa regola vale per tutti i paesi dell'Unione Europea e si applica a diverse tipologie di strumenti finanziari:

- valuta: banconote e monete metalliche utilizzate come mezzo di scambio;
- strumenti negoziabili: assegni, vaglia cambiari, ordini di pagamento emessi al portatore e carte prepagate;
- beni utilizzati come riserve liquide di valore: lingotti o monete con un tenore in oro di almeno il 90% o pepite;
- oro: trasferimento di oro da e verso l'estero, commercializzazione per importi pari o superiori a 10.000 €.

Se non si dichiara la somma di denaro contante che supera la soglia dei 10.000 €, possono essere applicate sanzioni severe, come:

- sanzioni amministrative: fino al 40% dell'importo eccedente la soglia, con un minimo di 300 €;
- sanzioni penali: reclusione da 6 mesi a 3 anni e multa da 10.000 a 30.000 € in caso di false generalità o occultamento della provenienza del denaro;
- sequestro amministrativo: fino al 40% dell'importo eccedente la soglia.

Bisogna compilare correttamente la dichiarazione doganale e presentare tutti i documenti richiesti per evitare l'illecito sanzionabile.

In caso di mancata o inesatta dichiarazione, le sanzioni possono variare dal 15% al

30% del denaro contante eccedente la soglia dei 10.000 €, con sanzioni minime di 500 € per dichiarazioni omesse e 300 € per dichiarazioni incomplete o inesatte.

Nuove forme di compliance spontanea

Tra gli obiettivi del Decreto correttivo vi è quello di favorire forme di **compliance spontanea** da parte degli operatori. La nuova formulazione dell'art. 96, par. 13 Dnc (all. 1 al D.lgs. 141/2024) precisa che gli operatori che chiedono spontaneamente di sanare un'eventuale irregolarità, presentando una richiesta di revisione su istanza di parte, non incorrono nell'applicazione delle sanzioni, né nella confisca della merce.

L'esclusione della confisca rappresenta un ulteriore incentivo alla possibilità di regolarizzare volontariamente un errore mediante la presentazione di un'istanza di revisione su iniziativa dell'operatore. La richiesta di correzione deve essere presentata prima che l'operatore abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche, o prima dell'avvio di attività di accertamento o di eventuali procedimenti penali.

Estinzione del reato e causa di non punibilità

Ampliata anche la **causa di non punibilità** di cui all'art. 112 Dnc (all. 1 D.lgs. 141/2024): in caso di contrabbando punito con la sola multa, è possibile evitare la sanzione penale attraverso il **pagamento dei tributi e delle sanzioni**, comprese tra il 100 e il 200% degli importi contestati. Come precisato dalla circ. 14/D, il Decreto correttivo introduce un limite temporale a tale causa di estinzione del reato, stabilendo che

è possibile aderire a questo istituto **fino alla dichiarazione di apertura del dibattito di 1° grado**. In questo caso resta però applicabile la sanzione della confisca.

Altra modifica significativa introdotta dal Decreto correttivo è la previsione di una **nuova causa di non punibilità**, che consente all'operatore di sanare la violazione penale anche attraverso il **ravvedimento operoso**, per regolarizzare la propria posizione pagando una sanzione ridotta. Condizione necessaria è che il pagamento avvenga prima che l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza di verifiche o dell'inizio di un procedimento penale. Questa seconda causa di non punibilità ha portata più ampia, in quanto si applica:

- anche in presenza di alcune aggravanti, come quella dell'aver commesso il fatto in connessione con un delitto contro la fede pubblica;

- a prescindere dalla misura dei diritti di confine dovuti ed è esclusa l'applicazione della confisca. Una simile previsione, secondo la circolare, assicura la possibilità di ridurre l'ambito applicativo delle sanzioni penali, consentendo anche agli operatori che si ravvedono, di poter regolarizzare la propria posizione, senza rischiare che autodenunciandosi possano incorrere in un procedimento penale⁶.

Riscatto della merce in caso di confisca

Il nuovo Decreto potenzia, infine, la possibilità di richiedere il riscatto della merce confiscata attraverso il **pagamento del valore dei beni**. Una

misura che, nell'attuale formulazione dell'art. 118 Dnc, poteva essere disposta soltanto a discrezione dell'Agenzia delle Dogane. Gli operatori potranno ora ottenere la restituzione della merce confiscata, a meno che la confisca non sia imposta dall'autorità giudiziaria e che non si tratti di prodotti per cui è vietata la commercializzazione.

Considerazioni conclusive della riforma doganale ed effetti con i nuovi dazi USA

La riforma potrebbe contribuire a migliorare la competitività delle imprese italiane nei mercati internazionali, grazie a procedure doganali più efficienti. Inoltre, una maggiore efficienza nelle procedure doganali potrebbe favorire la crescita economica italiana, aumentando gli scambi commerciali con l'estero.

Gli operatori economici italiani, pertanto possono conseguire l'obiettivo di semplificare e accelerare le procedure doganali, nonché ridurre i tempi di sdoganamento e aumentare l'efficienza.

Il potenziamento dello Sportello Unico Doganale e dei Controlli (**SUDOCO**) permetterà un maggiore coordinamento tra le autorità doganali e gli altri enti pubblici, riducendo la burocrazia e aumentando la trasparenza.

La riforma allinea la normativa doganale italiana alle disposizioni dell'Unione Europea, garantendo una maggiore coerenza e omogeneità.

Le nuove disposizioni introdotte dalla riforma potrebbero richiedere un periodo di adattamento per gli operatori economici e le autorità doganali.

Sarà fondamentale fornire formazione e informazione adeguate agli operatori

6 *Decreto correttivo della riforma doganale con efficacia retroattiva* pubblicato il 19/06/2025 sul sito <https://www.quotidianopiu.it/dettaglio/11597939/decreto-correttivo-della-riforma-doganale-con-efficacia-retroattiva>.

economici e alle autorità doganali per garantire una corretta applicazione delle nuove disposizioni.

Sarà importante monitorare e valutare l'impatto della riforma sulle procedure doganali e sugli operatori economici, per identificare eventuali aree di miglioramento.

Mentre i dazi doganali previsti degli USA porteranno senza dubbio un trauma al nostro sistema economico e comporterà l'aumento dei costi degli operatori economici italiani che esportano verso il mercato statunitense.

Per attenuare il trauma al sistema economico italiano derivante dai dazi USA, le imprese esportatrici devono effettuare alcune strategie:

- dimostrare che la componente essenziale del bene viene realizzata in un paese con regimi doganali più vantaggiosi per ridurre l'impatto dei dazi;
- sfruttare le deducibilità fiscali riconosciute per alcuni costi accessori per ridurre il valore dichiarato in dogana;
- inserire una terza parte nella catena produttiva per dedurre compensi specifici e ridurre l'importo soggetto a tassazione;
- posticipare l'esborso economico e gestire meglio la liquidità evitando di anticipare costi su beni che potrebbero non essere subito immessi sul mercato.

I consumatori devono utilizzare prodotti locali: ridurre la dipendenza dalle importazioni dagli USA per evitare l'impatto dei dazi sui prezzi. Se si acquistano prodotti dagli USA, scegliere quelli con valore doganale inferiore a 150€ per evitare di pagare dazi.

E' importante tenere sotto controllo le politiche commerciali USA e italiane

per anticipare eventuali cambiamenti e adattare le strategie di conseguenza.

Occorre ridurre la dipendenza dalle esportazioni verso gli USA diversificando i mercati di destinazione e investire in settori non colpiti dai dazi USA per ridurre l'impatto economico.

Al riguardo gli operatori economici italiani devono adeguarsi alle nuove normative e procedure doganali per evitare sanzioni e problemi con le autorità doganali.

In considerazione delle novità introdotte dalla riforma e dei nuovi dazi doganali previsti dagli USA, gli operatori economici italiani potrebbero beneficiare della consulenza specializzata di esperti doganali per navigare le complessità della normativa doganale e minimizzare i rischi. Tale consulenze tra l'altro sono state previste anche dalla riforma fiscale.

Sarà importante monitorare le evoluzioni normative e le prassi amministrative per garantire la conformità alle nuove disposizioni e sfruttare al meglio le opportunità offerte dalla riforma.

Gli effetti economici in Italia a causa dei nuovi dazi USA sono stati oggetto di diverse analisi e stime.

Le esportazioni italiane verso gli USA potrebbero subire una perdita di fatturato di quasi 5 miliardi di € a causa dei dazi, secondo uno studio Cerved.

I settori più colpiti saranno la farmaceutica, la cantieristica e l'automotive, con perdite stimate rispettivamente di 750 milioni di €, 280 milioni di € e 205 milioni di €.

Secondo Confindustria, le perdite economiche per l'Italia potrebbero arrivare a 22,6 miliardi di € a causa dei dazi del 15% sulle merci europee dirette negli USA.

Il comparto agroalimentare italiano, che include vino, olio e formaggi, potrebbe subire rincari per 1,6 miliardi di € sui consumatori statunitensi, determinando un calo delle vendite.

Il settore macchinari e meccanica, con un export annuo di 13 miliardi di €, rischia una contrazione significativa delle vendite negli USA.

Così anche i dazi su auto e loro componenti potrebbero incidere con grande risentimento sulle esportazioni italiane e con effetti sul mercato automotive interno.

Le imprese italiane potrebbero considerare strategie di diversificazione dei mercati di esportazione, investimenti in innovazione e qualità dei prodotti, nonché la ricerca di accordi bilaterali alternativi.

È importante effettuare un dialogo costruttivo tra l'Unione Europea e gli Stati Uniti per trovare soluzioni condivise e sostenibili nel lungo termine.

Le Fonti del Diritto Doganale

Il diritto doganale si fonda su un sistema complesso e multilivello di fonti, che comprende normative internazionali, europee e nazionali. Questa pluralità riflette la dimensione globale degli scambi commerciali e la necessità di armonizzare le regole doganali tra i diversi ordinamenti.

Fonti Internazionali

Le fonti internazionali hanno lo scopo di uniformare le regole tra Stati, facilitando il commercio e garantendo il rispetto di standard comuni. Le principali sono:

- Convenzione di Kyoto (1973, rivista nel 1999): promuove la semplificazione e l'armonizzazione delle procedure doganali.
- Convenzione sul Sistema Armonizzato (1983): definisce la nomenclatura internazionale per la classificazione delle merci.
- Accordi dell'Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC/ WTO), tra cui:
 - l'Accordo GATT 1994 (General Agreement on Tariffs and Trade),
 - l'Accordo sulle Valutazioni Doganali, e l'Accordo sulle regole di origine.
- Accordi bilaterali o multilaterali di libero scambio (es. CETA, accordi UE-Mercosur, ecc.)

Fonti dell'Unione Europea

In quanto Paese membro dell'UE, l'Italia applica direttamente il diritto doganale dell'Unione, che ha valore prevalente rispetto alla normativa nazionale. Le principali fonti europee sono:

- Codice Doganale dell'Unione (CDU) – *Regolamento (UE) n. 952/2013*
È la norma base che disciplina il diritto doganale dell'UE, in vigore dal 1° maggio 2016.
- Regolamenti Delegati e di Esecuzione:
 - *Regolamento Delegato (UE) 2015/2446 (RD-CDU)*
 - *Regolamento di Esecuzione (UE) 2015/2447 (RE-CDU)*

- Tariffa Doganale Comune (**TARIC**): strumento che unisce le disposizioni tariffarie e non tariffarie dell'UE applicabili alle merci importate.
- Giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE (**CGUE**): ha un ruolo interpretativo fondamentale.

Fonti Nazionali (Italia)

A livello italiano, le fonti nazionali si integrano e si subordinano alla normativa europea:

- Testo Unico delle Leggi Doganali (**TULD**) – *D.P.R. n. 43/1973*, che contiene le disposizioni generali in materia doganale, laddove compatibili con il diritto dell'UE.
- Leggi finanziarie, decreti ministeriali e circolari dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (**ADM**): definiscono aspetti procedurali, sanzioni, controlli e organizzazione dell'attività doganale.
- Codice Penale e Codice della Navigazione, per i profili sanzionatori e di trasporto internazionale.

Le fonti del diritto doganale si sviluppano su più livelli e richiedono un'interpretazione coordinata tra diritto internazionale, europeo e nazionale.

La crescente integrazione economica e commerciale rende essenziale una conoscenza aggiornata e sistemica di queste fonti, soprattutto per gli operatori del commercio estero, i giuristi e le autorità competenti.

Il Decreto Legislativo n. 141 del 26 settembre 2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 232 del 3 ottobre 2024 ed entrato in vigore il 4 ottobre 2024 introduce un riordino normativo in

materia doganale e di accise, in attuazione della legge delega sulla riforma fiscale (Legge n. 111 del 9 agosto 2023).

La Circolare ADM n. 20/2024, pubblicata il 4 ottobre 2024 (prot. 618393/RU), accompagna le **Disposizioni Nazionali Complementari (DNC)** al Codice Doganale dell'Unione (CDU), come definite nel *D.lgs. n. 141/2024*, il quale si articola in sette titoli e 122 articoli, in sostituzione del TULD (oltre 350 articoli) e del D.lgs. 374/1990, con chiaro intento di semplificazione normativa e raccordo con l'UE. Queste norme hanno dato vita ad un diritto doganale riformato, apportando delle novità.

Dal 13 giugno 2025 sono in vigore le **misure correttive** previste dal D.lgs. 81/2025, che introduce alcune importanti novità in materia di **sanzioni doganali**. Con circ. 17 giugno 2025 n. 14/D, l'Agenzia delle Dogane esamina tutte le modifiche al sistema sanzionatorio, chiarendo che tali novità hanno **efficacia retroattiva** e si applicano a tutte le violazioni commesse a partire dal 4 ottobre 2024, data di entrata in vigore della riforma doganale (D.lgs. 141/2024).

Il Regime forfettario: luci e ombre dell'imposta sostitutiva

Un'analisi dei risultati a dieci anni dall'introduzione della flat tax italiana

di Michela Dargenio

1. Premessa

In un **sistema fiscale complesso ed oneroso**, l'introduzione del regime forfettario, con la Legge di stabilità del 2015¹, rappresenta un tentativo di **semplificazione e alleggerimento del carico fiscale per soggetti di minori dimensioni**.

Ma a più di **dieci anni dalla sua introduzione**, quali sono stati i **risultati**? Quali erano gli **obiettivi** del legislatore? Sono stati raggiunti? È un sistema **vantaggioso** per il **contribuente**? Come si posiziona la nostra flat tax nel **contesto europeo**? Ha generato **valore** in termini di **gettito fiscale**?

Al fine di rispondere ai quesiti sopra delineati, l'analisi prende avvio dallo studio del **contesto** antecedente all'introduzione del sistema agevolato, esaminando le **ragioni** che hanno indotto il legislatore a rivedere il sistema di tassazione agevolata. Si procede quindi a una sintetica ricostruzione del **meccanismo di funzionamento** del regime forfettario, per poi analizzare **dati, risultati ed effetti** connessi alla sua introduzione, indagando sulle **"ombre"** e sulle **"luci"** generate dall'introduzione dell'istituto giuridico, fino a giungere alle **risposte** ai quesiti precedentemente formulati.

2. Le ragioni dell'introduzione del regime

Per comprenderne le caratteristiche e poi i risultati a dieci anni dalla sua introduzione, non è possibile prescindere dallo studio delle **ragioni dell'introduzione del regime**, cosa spinge il legislatore ad introdurlo?

1) La **prima esigenza** risiede nelle **falle** dei due **sistemi agevolati antecedenti all'introduzione del nuovo regime**, i regimi di riferimento erano i seguenti:

-Regime delle nuove iniziative produttive (previsto dall'art 13 della L.388/2000²) : Che prevedeva una tassazione sostitutiva dell'IRPEF al 10% ed era rivolto principalmente a chi avviava una nuova attività imprenditoriale e professionale per la prima volta.

-Regime dei minimi (introdotto con la legge n.244 del 24 dicembre 2007³, art. 1, commi 96-117) che **semplificava ulteriormente il regime precedente**, prevedendo esenzione da IVA, IRAP, studi di settore e ritenute d'acconto; un'imposta sostitutiva del 20%, e nella misura del 5% per i primi cinque anni (con il D.L. 98/2011, art. 27) per chi avviava una start-up, limiti dei ricavi o compensi fissato a 30.000 euro annui; incompatibilità con altre attività di impresa o lavoro dipendente.

¹ Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

² Art. 13, Legge 388/2000.

³ Legge n. 244/2007, art. 1, commi 96–117; D.L. 98/2011

Nonostante alcuni vantaggi evidenti, i suddetti sistemi presentavano non poche **criticità strutturali**: risultavano **complessi, limitanti in termini di soggetti a cui si rivolgevano, poco coordinati tra loro e soggetti a continue modifiche**.

Quello che ne derivava era un **sistema incerto e complesso per i piccoli contribuenti**, ed inoltre, nonostante il regime dei minimi rappresentasse un'ottima opportunità per chi volesse avviare una nuova attività imprenditoriale, presentava delle limitazioni così stringenti da renderlo poco accessibile a molti. Ad esempio, uno dei principali requisiti consisteva nell'aver svolto nei tre anni precedenti, attività simili a quella che si intendeva avviare. In questo modo, professionisti che volevano tornare a lavorare dopo un periodo di pausa o chi, dopo aver lavorato come dipendente, cercava un'altra opportunità come autonomo, erano esclusi. In pratica, **il sistema sembrava avvantaggiare solo chi svolgeva la propria attività per la**

prima volta, senza considerare chi invece voleva cambiare lavoro o ripartire da zero. Per questi motivi, dunque, anche se erano pensati inizialmente per aiutare le piccole imprese, **i vecchi regimi agevolati non riuscivano sempre a soddisfare in modo efficace le reali esigenze della categoria di contribuenti a cui si rivolgevano**.

2) Oltre che per le falle dei vecchi sistemi, il regime nasce per **ragioni di contesto**, per fattori esterni che richiamano all'uso di un sistema vantaggioso per il contribuente e più efficiente: la **crisi finanziaria del 2008** erode una parte ingente della ricchezza degli italiani, in particolare quella generata dalle PMI, cuore pulsante dell'economia del nostro Paese,

Osservando il grafico, è possibile notare come, **tra il 2008 e il 2013, oltre 230.000 imprese individuali abbiano cessato la propria attività**.

4



Grafico 1-Andamento delle cessazioni di imprese individuali (2008-2013)

⁴ 4 ISTAT – Infografica sulle imprese individuali, 2008-2013. Cfr., <https://www.istat.it/it/archivio/129206>. (Consultato il 25.07.2025).

Nel 2014, il tasso di disoccupazione tra i giovani tra i 15 e i 24 anni ha superato il 40%,

con valori vicini al 50% in alcune regioni del sud come si evince dal grafico

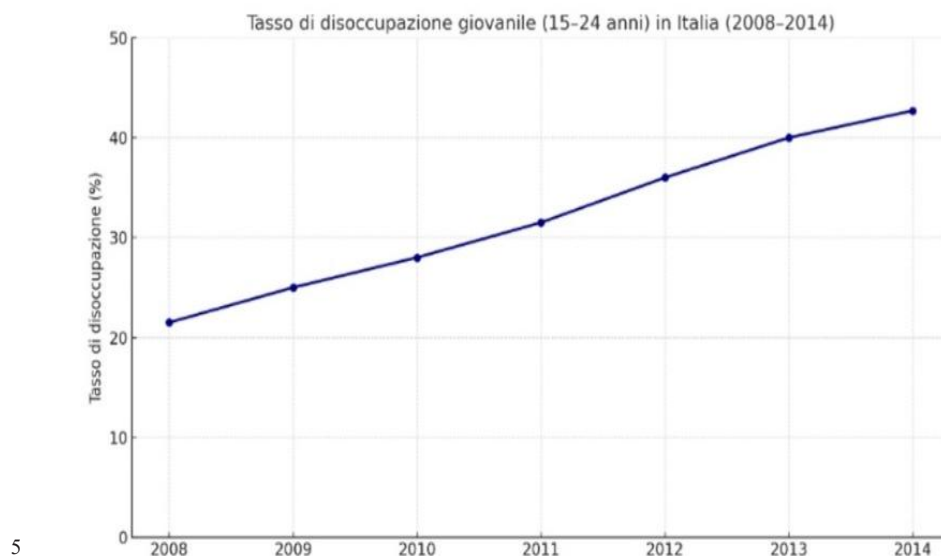


Grafico 2 – Tasso di disoccupazione giovanile (2008-2014)

3. Gli Obiettivi del legislatore

A questo punto, a causa del clima di incertezza e delle inefficienze dei regimi agevolati previgenti, si è resa necessaria una riforma del sistema fiscale applicabile alle piccole imprese e ai lavoratori autonomi, attuata con l'introduzione del regime forfettario ad opera della Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014).

Uno degli **obiettivi principali** consisteva nell'**unificazione dei precedenti regimi agevolati**, al fine di superare la frammentazione normativa ed offrire un sistema più semplice, stabile e accessibile.

In particolare, il legislatore ha perseguito le seguenti finalità: **favorire l'autoimprenditorialità, la semplificazione degli adempimenti fiscali e la riduzione della pressione tributaria sui contribuenti minori**⁶

Il legislatore avverte l'esigenza di introdurre un nuovo sistema agevolato che sia, in primo luogo, **unificato**, al fine di eliminare la confusione generata dai precedenti regimi e di offrire un modello accessibile, stabile e vantaggioso per la gestione fiscale delle attività; ma, soprattutto, un sistema che incentivi **l'autoimprenditorialità**, favorendo l'avvio di nuove iniziative economiche, che **sostenga le microimprese** sopravvissute alla crisi finanziaria e che consenta **l'emersione del sommerso del piccolo contribuente**, al fine di incrementare il gettito fiscale e promuovere la legalità, il regime forfettario così, si configura non solo come uno strumento fiscale, ma come un vero e proprio **strumento di politica economica**, volto a sostenere ed incentivare i contribuenti minori

4. Il meccanismo di funzionamento del regime forfettario

⁵EUROSTAT – Youth unemployment rate (15–24 years), 2008–2014.

⁶Cfr., https://www.chiesadimilano.it/avvocatura/wp-content/uploads/sites/19/2017/04/Guida_4_2015__7.31498.pdf. (Consultato il 25.07.2025).

concretamente tali obiettivi nella struttura del regime? Le principali scelte normative possono essere sintetizzate nei seguenti elementi:

1) Ampliamento della platea dei soggetti beneficiari

Il regime forfettario si configura come **regime naturale per le persone fisiche esercenti attività di impresa in forma individuale o attività di lavoro autonomo**⁷, al ricorrere di specifici requisiti e limiti dimensionali. L'intervento del legislatore si traduce in **un'estensione della platea dei potenziali beneficiari**, attraverso soglie di accesso e permanenza che consentono l'inclusione di una vasta fascia di contribuenti di minori dimensioni, favorendo così l'emersione e la regolarizzazione delle attività economiche.

2) Introduzione di un'imposta sostitutiva e determinazione forfettaria del reddito

Il sistema prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP, con **aliquota** agevolata pari al **15%**, ridotta al **5%** per i primi **cinque anni di attività** in presenza di determinati requisiti. La base imponibile è determinata mediante l'applicazione di un **coefficiente di redditività** (che va dal 40% all'86%) ai ricavi o ai compensi ricevuti differenziati per **codice ATECO**, superando il principio della **determinazione analitica del reddito** e introducendo un criterio forfettario che semplifica il calcolo dell'imposta dovuta.

3) Semplificazione degli adempimenti fiscali e contabili

L'istituto giuridico si caratterizza per un **significativo alleggerimento degli obblighi amministrativi e contabili**, fra cui l'esonero dall'applicazione dell'IVA, con conseguente indetraibilità dell'imposta sugli acquisti,

semplificato fondato sul principio di cassa e su una determinazione forfettaria del reddito. A ciò si affiancano agevolazioni in ambito previdenziale. Tali elementi determinano una riduzione dei costi di compliance e contribuiscono a rendere più accessibile l'avvio e la gestione di attività di lavoro autonomo e d'impresa permettendo al contribuente di percepire l'avvio di un'attività imprenditoriale come qualcosa di accessibile in termini di compliance, e non come qualcosa di farraginoso, soprattutto se confrontati con la complessità del regime ordinario, caratterizzato dalla compresenza di molteplici tributi e da un sistema articolato di deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta e adempimenti dichiarativi

5. Il regime forfettario nel contesto europeo: *Modelli nazionali a confronto e mancanza di armonizzazione fiscale*

Per valutare se l'introduzione del regime forfettario abbia generato valore, è necessario collocarlo nel **contesto dei sistemi fiscali adottati dagli altri Stati membri dell'Unione Europea**. Tale analisi richiede, in via preliminare, una riflessione sul **grado di armonizzazione fiscale** all'interno dell'Unione. In linea teorica, il processo di integrazione europea avrebbe dovuto condurre non solo a un'unione monetaria, realizzata attraverso la Banca Centrale Europea, ma anche a un coordinamento delle politiche fiscali. Tuttavia, a distanza di oltre trent'anni, **l'armonizzazione delle imposte dirette non è stata realizzata**. Gli interventi dell'Unione Europea si sono concentrati prevalentemente sull'IVA e sulla cooperazione amministrativa, lasciando agli Stati membri ampia **autonomia nella determinazione delle aliquote, della**

⁷ Agenzia delle Entrate – Guida al regime forfettario

base imponibile e delle modalità di calcolo del reddito. Tale assetto riflette la volontà degli Stati di mantenere il controllo sulla propria fiscalità, considerata uno strumento essenziale di politica economica e redistributiva.

In questo contesto, i sistemi fiscali nazionali presentano differenze significative, che

rendono possibile e necessario un **confronto tra modelli.**

Prima di analizzare i regimi agevolati, è opportuno considerare il **livello di imposizione ordinaria sul reddito d'impresa**, al fine di comprendere il contesto fiscale entro cui tali regimi si inseriscono.

Paese	Aliquota standard (%)
Bulgaria	10%
Ungheria	9%
Irlanda	12,5%
Italia	24% (<i>≈27,9% con IRAP</i>)
Francia	25%
Germania	15% (<i>19% per le PMI</i>)
Paesi Bassi	15% (<i>25,8% per le grandi aziende</i>)
Spagna	25%
Polonia	19%
Svezia	20,6%
Svizzera	Media 17,91% (<i>varia per cantone</i>)

8

Tabella 1 – Aliquote fiscali sul reddito d'impresa Paesi UE (2025)

La tabella precedente evidenzia le **aliquote standard applicate nei diversi ordinamenti europei**, mettendo in luce un'elevata **eterogeneità**. Alcuni Paesi presentano livelli di tassazione relativamente contenuti, mentre altri, tra cui l'**Italia**, risultano caratterizzati da un **carico fiscale più elevato**, ulteriormente aggravato dalla presenza di imposte accessorie.

Tale elemento assume rilievo nell'analisi dei sistemi agevolati, poiché il **grado di convenienza** di questi ultimi **non può essere valutato in termini assoluti, ma deve essere rapportato al sistema ordinario di riferimento**. Ne consegue che, **in contesti caratterizzati da una pressione fiscale elevata, i regimi semplificati tendono ad**

assumere una funzione non solo amministrativa, ma anche significativamente riduttiva del carico tributario.

Su questa base, è possibile procedere al **confronto tra i principali regimi agevolati** adottati nei Paesi europei.

In Francia, il système du régime micro-fiscal e micro-social prevede una semplificazione amministrativa e un'imposizione proporzionale calcolata su base forfettaria. Il reddito imponibile viene determinato applicando una percentuale ai ricavi, con aliquote differenziate in base alla tipologia di attività. Tuttavia, il sistema risulta meno vantaggioso per il contribuente rispetto al modello italiano,

⁸ *Trading Economics – Aliquote fiscali UE (2025)*

poiché si limita a prevedere un abbattimento forfettario dei ricavi senza incidere sull'aliquota d'imposta, che resta quella ordinaria.

In **Germania**, il regime della **Kleinunternehmerregelung** si caratterizza per un approccio differente. Esso **non introduce un'imposta sostitutiva**, ma prevede principalmente l'**esenzione dall'IVA** per i soggetti al di sotto di 25.000,00 euro di fatturato. La tassazione del reddito resta ancorata al sistema ordinario e progressivo, con effetti limitati in termini di riduzione del carico fiscale.

Il caso spagnolo è rappresentato dal **régimen de módulos**, basato su criteri presuntivi per la determinazione del reddito imponibile. Il sistema utilizza parametri standardizzati e indicatori fisici, con finalità di semplificazione amministrativa. Tuttavia, tale modello è stato oggetto di progressivo ridimensionamento a causa della scarsa aderenza alla capacità contributiva effettiva.

Dal confronto emerge che il regime forfettario italiano si colloca in una posizione distinta rispetto ai modelli europei. Esso combina la determinazione forfettaria del reddito con l'applicazione di un'imposta sostitutiva ad aliquota fissa, incidendo direttamente sul livello complessivo di tassazione.

Ne emerge che **il regime forfettario italiano** costituisce un **sistema ampiamente vantaggioso** in termini di tassazione agevolata rispetto agli altri Paesi europei; tale vantaggio, tuttavia, si accompagna a non poche criticità.

6. Le “Ombre” del regime forfettario: Profili costituzionali, principi tributari ed effetti distorsivi

Ad una prima analisi, il nostro sistema agevolato può apparire come uno strumento interamente vantaggioso, in quanto consente una significativa semplificazione degli adempimenti fiscali e una riduzione del carico tributario. Tuttavia, **a distanza di dieci anni dalla sua introduzione, sono emerse diverse criticità che riguardano non solo il piano applicativo, ma anche la coerenza complessiva del sistema tributario.**

Tali criticità si collocano su **tre livelli** principali: la **deroga ai principi costituzionali** in materia tributaria, gli **effetti distorsivi sui comportamenti economici dei contribuenti** e i **limiti connessi alla determinazione forfettaria del reddito.**

1. Deroga ai principi di progressività e capacità contributiva

Il regime forfettario rappresenta una **deroga significativa al principio di progressività**, costituendo una delle principali eccezioni al sistema ordinario dell'IRPEF.

Nel sistema ordinario, l'imposta sul reddito delle persone fisiche è strutturata secondo **una logica progressiva**, articolata per scaglioni, in modo tale che all'aumentare del reddito aumenti anche l'aliquota applicata. Questo meccanismo è finalizzato a realizzare una funzione redistributiva e a garantire il rispetto del principio di capacità contributiva sancito **dall'art. 53 della Costituzione.**

Al contrario, **il regime forfettario prevede l'applicazione di un'aliquota fissa** e la determinazione del reddito imponibile mediante coefficienti standardizzati, senza tener conto dei costi effettivamente sostenuti e, dunque, della reale dimensione economica dell'attività.

Ne deriva una **duplice criticità**. Da un lato, il reddito imponibile non riflette la capacità contributiva effettiva del contribuente;

dall'altro, l'assenza di progressività elimina qualsiasi funzione redistributiva del prelievo fiscale.

Tale deroga non assume carattere marginale o temporaneo, ma si configura come strutturale. Il regime è infatti **accessibile** a tutti i titolari di partita IVA che non superano la soglia di **85.000 euro, indipendentemente da ulteriori elementi che possano indicare una condizione economica più o meno favorevole.**

La Corte costituzionale ha chiarito che non è necessario che ogni singola imposta sia progressiva, ma ha anche affermato che il sistema tributario nel suo complesso deve mantenere un equilibrio ispirato a tale principio. In questo contesto, l'estensione del regime forfettario rischia di incidere su tale equilibrio, soprattutto se una quota significativa di contribuenti viene sottratta alla progressività dell'IRPEF.

Si determina così un sistema duale, caratterizzato dalla **coesistenza di due modelli di imposizione**: da un lato il regime ordinario progressivo, dall'altro un'imposta sostitutiva proporzionale. Questo dualismo fiscale produce effetti rilevanti in termini di equità, poiché contribuenti con identico reddito possono essere soggetti a un carico fiscale profondamente diverso in base al regime adottato.

Ne consegue una tensione sia rispetto al principio di equità orizzontale, che richiede un trattamento uguale per situazioni economiche equivalenti, sia rispetto al principio di equità verticale, secondo cui chi dispone di maggiore capacità contributiva dovrebbe sopportare un carico fiscale più elevato.

In questo quadro, si osserva un **cambiamento nella logica del sistema: non è più la capacità contributiva a determinare l'onere fiscale, ma la scelta del regime più conveniente**, con conseguente rischio di pianificazione fiscale

strategica che conduce a forme di **elusione fiscale.**

2. Effetti distorsivi e disincentivo alla crescita

Oltre ai profili costituzionali, il regime forfettario produce **effetti distorsivi sui comportamenti economici dei contribuenti.**

Uno degli aspetti più rilevanti è rappresentato dal cosiddetto **"effetto soglia"**. Il limite di accesso al regime, fissato a 85.000 euro, introduce un **disincentivo alla crescita dimensionale** dell'attività. Il superamento della soglia comporta infatti la fuoriuscita dal regime agevolato e il passaggio al sistema ordinario, con un aumento significativo del carico fiscale e degli adempimenti. In tale contesto, molti contribuenti possono essere indotti a **contenere** artificialmente i **ricavi** o a rinviare operazioni economiche al fine di rimanere all'interno del regime. Questo comportamento determina un'**allocazione inefficiente delle risorse** e ostacola lo sviluppo delle attività economiche.

Ulteriore effetto distorsivo riguarda la **struttura del mercato del lavoro**. Il regime forfettario, grazie alla sua convenienza fiscale e contributiva, **può incentivare il ricorso a forme di lavoro autonomo anche in presenza di rapporti che, nella sostanza, presentano caratteristiche assimilabili al lavoro subordinato.**

Il fenomeno delle cosiddette "partite IVA fittizie" rappresenta una delle principali criticità, in quanto consente alle imprese di ridurre il costo del lavoro trasferendo sul lavoratore autonomo parte degli oneri fiscali e contributivi.

A ciò si aggiunge il rischio di **"segmentazione fittizia" delle attività economiche**, attraverso la suddivisione di un'unica attività in più soggetti giuridici, al fine di rientrare nei limiti dimensionali previsti dal regime.

Tali fenomeni incidono negativamente sulla concorrenza, determinando condizioni di

vantaggio per i soggetti che adottano comportamenti opportunistici rispetto a quelli che operano nel regime ordinario.

3. Evasione, elusione e pianificazione fiscale

Il regime forfettario è stato introdotto anche con l'obiettivo di favorire l'emersione del lavoro autonomo e ridurre l'evasione fiscale. Tuttavia, l'esperienza applicativa ha evidenziato risultati non univoci.

Da un lato, la semplificazione degli adempimenti e la riduzione del carico fiscale hanno effettivamente incentivato l'ingresso nel sistema fiscale di soggetti precedentemente marginali. Dall'altro, si sono sviluppate **forme di elusione e pianificazione fiscale aggressiva**.

La possibilità di scegliere il regime più conveniente consente ai contribuenti di ottimizzare il carico fiscale in modo legittimo, ma al tempo stesso può determinare una riduzione della base imponibile complessiva. In particolare, **il regime tende ad attrarre soggetti con elevata marginalità e costi ridotti**, i quali possono beneficiare di un'aliquota effettiva significativamente inferiore rispetto al sistema ordinario. Si realizza così un fenomeno di selezione fiscale, in cui i contribuenti più "efficienti" dal punto di vista fiscale si concentrano nel sistema agevolato, mentre quelli con strutture più complesse restano nel sistema ordinario.

4. Limiti della determinazione forfettaria del reddito

Un'ulteriore criticità riguarda **il metodo di determinazione del reddito imponibile**.

Il sistema forfettario si basa su **coefficienti di redditività che prescindono dai costi effettivamente sostenuti dal contribuente**.

Questo comporta una semplificazione

significativa, ma **introduce una distanza tra reddito fiscale e reddito reale**.

Per i contribuenti con costi elevati, il regime può risultare penalizzante, al contrario, per i soggetti con costi contenuti, il regime risulta particolarmente vantaggioso.

Inoltre, l'assenza di una rilevazione analitica dei costi riduce la trasparenza fiscale e **rende più difficile la valutazione della reale situazione economica dei contribuenti**.

Questo aspetto incide anche sulla capacità dell'amministrazione finanziaria di effettuare controlli efficaci, in quanto la semplificazione contabile limita la disponibilità di informazioni dettagliate sulle attività economiche.

7. Le "Luci" del regime forfettario: Risultati economici e funzione nel sistema fiscale

Nonostante le criticità di natura costituzionale ed economico-sistemica evidenziate, **il regime forfettario ha prodotto risultati significativi sotto il profilo dell'efficacia applicativa e della politica fiscale, confermando, in larga misura, le finalità perseguite dal legislatore**. A distanza di un decennio dalla sua introduzione, esso si è progressivamente consolidato quale **strumento centrale della fiscalità delle microimprese e del lavoro autonomo**, incidendo in modo strutturale sull'assetto del sistema tributario.

Un primo elemento di rilievo è rappresentato dalla **dinamica delle adesioni**. Nel periodo **2015–2024, le partite IVA in regime forfettario sono passate da circa 1,3 milioni a oltre 2,2 milioni, registrando un incremento pari a circa il 70%⁹**.

Tale dato non assume rilievo meramente quantitativo, ma evidenzia la capacità del regime di rispondere a un'esigenza sistemica, offrendo un **modello fiscale semplificato**,

⁹ MEF / Agenzia delle Entrate – dati adesioni regime forfettario.

accessibile e sostenibile per le attività di minori dimensioni.

Di particolare interesse è, inoltre, **l'andamento del gettito fiscale**. In presenza di un'imposta sostitutiva caratterizzata da aliquote ridotte rispetto al sistema ordinario, **si registra un incremento del gettito pari a circa il 15%¹⁰**.

Questo risultato consente di evidenziare come la riduzione dell'aliquota non abbia determinato una contrazione delle entrate, ma, al contrario, abbia favorito un **ampliamento della base imponibile**, riconducibile principalmente a:

-la **regolarizzazione di attività economiche precedentemente marginali o non dichiarate**;

-l'**ingresso di nuovi contribuenti nel sistema fiscale**, attratti dalla semplicità del regime.

In tale prospettiva, il regime forfettario ha svolto una funzione rilevante di **emersione del sommerso** e di rafforzamento della compliance fiscale, dimostrando come la semplificazione possa costituire uno strumento efficace di politica tributaria.

I dati più recenti confermano questa tendenza. Il 12 Febbraio del 2026 il MEF certifica il successo della flat tax italiana: Nel 2025 si registra la nascita di oltre 500.000 nuove partite IVA, di cui quasi la metà in regime forfettario¹¹.

Nel complesso, il regime ha contribuito a sostenere lo sviluppo delle microattività, favorendo modelli organizzativi caratterizzati da flessibilità, autonomia e ridotta capitalizzazione, in linea con l'evoluzione del mercato del lavoro contemporaneo

8. Conclusioni

Alla luce dell'analisi condotta, il regime forfettario si configura come un istituto caratterizzato da una **intrinseca ambivalenza**.

Da un lato, esso presenta **criticità** sotto il profilo della coerenza sistemica, in particolare con riferimento alla deroga ai principi di progressività e capacità contributiva, nonché agli effetti distorsivi sui comportamenti economici dei contribuenti.

Dall'altro lato, **i dati empirici evidenziano in modo chiaro che, nonostante tali criticità, il regime ha prodotto effetti positivi in termini di efficacia economica e funzionalità del sistema fiscale.**

In particolare, il regime si dimostra **vantaggioso per il contribuente**, in quanto consente una significativa **riduzione del carico fiscale** e una **semplificazione degli**

adempimenti, risultando particolarmente idoneo per le attività di piccole dimensioni.

Al contempo, esso **ha generato valore anche sotto il profilo pubblico**, come dimostrato:

- dall'**incremento significativo delle partite IVA**;
- dalla **crescita del gettito fiscale nonostante l'aliquota ridotta**;
- dal **rafforzamento della base imponibile e della compliance**.

Ne consegue che il regime forfettario **ha contribuito in modo concreto al raggiungimento degli obiettivi di politica economica**.

C'è da tenere sempre in considerazione che la scelta di aderire al sistema agevolato, non può essere formulata sulla base dell'aliquota agevolata ma dipende dalle caratteristiche peculiari del contribuente, come ad esempio, la struttura dei costi ed il livello di redditività. Permangono, inoltre, **le criticità strutturali** già evidenziate, che incidono sulla coerenza del sistema e pongono questioni rilevanti in termini di equità.

In questa prospettiva, si può ipotizzare un **intervento evolutivo articolato su due direzioni**.

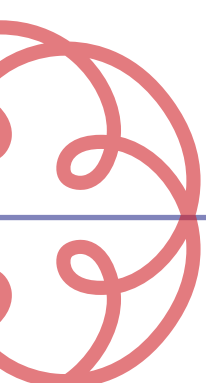
¹⁰ MEF – dati gettito regime forfettario.

¹¹ MEF – Osservatorio partite IVA, 2025.

Una riguarda la risoluzione delle criticità strutturali del regime, ad esempio della deroga al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., mediante l'introduzione di forme di **progressività interna** (c.d. "mini-progressività"), idonee ad attenuare gli effetti dell'aliquota unica e a riallineare il sistema ai principi costituzionali.

L'altra concerne la necessità che il regime continui ad **adattarsi alle trasformazioni del mercato del lavoro e del contesto economico-sociale**, come già dimostrato con riferimento alle nuove figure professionali dell'economia digitale quali sviluppatori, consulenti IT, content creator e professionisti delle piattaforme digitali, molti dei quali utilizzano proprio il regime forfettario come strumento di accesso al mercato

In definitiva, il regime forfettario ha dimostrato di funzionare, ma la sua permanenza nel sistema tributario deve essere accompagnata da un'evoluzione capace di adattarsi ai naturali cambiamenti dell'ambiente economico e sociale, affinché sia sostenibile nel tempo e resti uno strumento efficace, che non diventi fonte di disuguaglianza.



a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: si riporta ai propri atti

Resistente/Appellato: si riporta ai propri atti

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

RGR n.1364/20

La società [REDACTED] in persona del legale rappresentante [REDACTED], a mezzo del dott. [REDACTED] impugnava atto di contestazione, n. [REDACTED] notificato in data 13/08/2020, **dall'Agenzia delle Entrate** - Direzione Provinciale di Foggia, per recupero di credito Iva – credito imposta per Bonus investimenti anni 2016 e 2017 ritenuto inesistente.

Motivo ricorso

Premesso che la società riceveva questionario per documentare la sussistenza dei contratti di accollo e dei versamenti inerenti l'imposta, documentazione debitamente fornita, l'Ufficio provvedeva a notificare l'atto in controversia, pur in presenza della sospensione dei termini per Covid-19; deposita a sostegno della tesi esposta, numerosi provvedimenti di questa Corte di Giustizia (ex multis n.1089/2025), oltre ad altre Corti di merito e di legittimità; in particolare osserva,

- Preliminare richiesta di sospensione del giudizio, in attesa delle risultanze del giudizio RG. n.876/2020 presso il Tribunale Ordinario di Foggia;
- Sempre sospensione del giudizio in presenza di un prodromico giudizio, pendente dinanzi alla CTP di Macerata, inerente l'esistenza dei crediti oggetto di compensazione oggi in discussione;
- Violazione dell'art.149 c.1 D.L. n.34/2020; essendo totalmente estranea alla pregressa vicenda dei crediti delle società accollanti e, comunque in piena buona fede; con conforto di Cassazione n.29870/2018; all'uopo rappresenta che il divieto ex art.1 D.L. n.124/2019, che ha disposto il divieto di accollo, è intervenuto in epoca successiva; quindi la sussistenza dei vari crediti accollati dalle varie società, costituisce un rilievo meramente formale non sanzionabile;
- A norma del combinato disposto dell'art.1 c.990 Legge n.205/2017 dell'art.37 c.49-ter D.M. n.223/2006 e della prassi R.M. n.286/E 2009, l'Agenzia in caso di versamenti F24 sospetti o fraudolenti, aveva il potere di intervenire e sospendere la procedura; tale mancato esercizio della sospensione, ha innescato nel contribuente, di essere nel giusto e legittimamente, procedere alla compensazione a norma di legge; evidenzia altresì che l'utilizzo di un codice "62" è riferito a credito di soggetti terzi e quindi l'atto di recupero nei confronti del contribuente/ricorrente è illegittimo;
- Circa il credito d'imposta per "Bonus investimenti per il Sud" ex Legge n.208/2015, rileva che non si verte su cessione, per la quale esiste espresso divieto, bensì di accollo del credito, istituto di natura distinta e diversa in termini giuridici. senza che l'F24 in accollo pregiudicasse in alcun modo l'azione e il diritto al recupero dell'Agenzia nei confronti del titolare del suddetto credito.

Rappresenta per il caso specifico la violazione del principio del *ne bis in idem*, per essere lo stesso già oggetto di ripresa da parte dell'INPS e per il quale pende il giudizio innanzi richiamato presso il tribunale di Foggia;

- Violazione dell'art.12 c.7 Legge n.212/2000 per mancata attivazione del contraddittorio;
- Violazione e falsa applicazione del combinato disposto della Legge di Stabilità 2015 del D.L. 193/2016 e dell'art.6, comma 3, D.lgs. 472/97 con riferimento alle sanzioni irrogate.

Chiede quindi, l'accoglimento del ricorso e la condanna alle spese di giudizio da distrarre a favore dei difensori costituiti.

L'Ufficio, costituito in giudizio con proprie controdeduzioni, rileva, l'inconferenza delle doglianze in ricorso; in particolare evidenzia che da accertamenti e verifica della società ricorrente, emergeva l'utilizzo in compensazione con plurimi Modd. F24, di credito d'imposta inesistenti di più società, oltre al credito d'imposta per investimenti nel mezzogiorno e credito Irap e, motivo per cui veniva emesso l'atto per il recupero dei suddetti crediti, ritenendo che in vigenza dell'art.17 D.Lgs. n.241/1997 è vietata la compensazione del proprio debito tributario con crediti altrui, come è invece avvenuto nel caso di specie, posto che ammette la compensazione solo per i debiti (e i contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi. Da ultimo il legislatore ha disposto con l'art. 1 del D.L. n.124/2019 che "in caso di accollo del debito d'imposta altrui sussiste in ogni caso il divieto di compensazione, poiché ai sensi del comma 2 di tale articolo *"...per il pagamento [dei debiti accollati, n.d.r.], in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante"* e che ai sensi del successivo comma 3, *"...i versamenti in violazione del comma 2 si considerano come non avvenuti a*

tutti gli effetti di legge". Ne sussegue che deve pertanto negarsi, in via generale, che il debito oggetto di accollo possa essere estinto utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario. Tra l'altro, apposite indagini hanno permesso di riscontrare che le società avevano natura fittizie e prive di strutture operative; viepiù, l'attività d'indagine ha fatto emergere l'esistenza di uno specifico tariffario, richiesto dai responsabili del sistema truffaldino, variabile, da quanto si è potuto apprezzare, a seconda del volume del debito e della quantità di intermediari (a volte ricoprenti il ruolo di veri "procacciatori") incaricati di piazzare il "pacchetto".

In punto di diritto ritiene diversi gli oggetti del giudizio adito nei confronti dell'INPS, quindi l'inesistenza di pregiudizialità con conseguente rigetto della richiesta di sospensione del presente giudizio di natura tributaria.

Per ciò che attiene al diritto di accollo normato dall'art.8 Legge n.212/2000, evidenzia che in ambito tributario, il legislatore lo ha regolamentato in maniera diversa, stabilendo che il contribuente (debitore originario) non sia mai liberato.

Circa il credito d'imposta per le agevolazioni del mezzogiorno rappresenta che, Il fruitore del credito di imposta, deve infatti coincidere con l'effettivo beneficiario dell'agevolazione, ossia con colui che effettivamente ha sostenuto la spesa. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, con diversi documenti di prassi, ha più volte affermato la non trasferibilità dei crediti di imposta di natura simile a quello in argomento in forza della natura soggettiva dei medesimi: essi infatti maturano esclusivamente in capo ai soggetti che effettuano l'investimento e non possono essere trasferiti a soggetti terzi per effetto di atti realizzativi.

Per tutte le ulteriori doglianze, contrasta puntualmente i motivi, fornendo specifici elemento a conforto della legittimità e fondatezza dei motivi che hanno portato al recupero delle imposte oggetto di causa.

Chiede quindi il rigetto del ricorso e la condanna alle spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte, in pubblica udienza, esaminati gli atti, decide come da dispositivo.

Osserva il Collegio che il ricorso merita l'accoglimento.

La Corte in via preliminare per il principio della ragione più liquida ritiene meritevole di accoglimento il motivo di ricorso inerente la vigenza "*ratione temporis*" dell'art.8 Legge n.212/2000.

La Corte rileva dagli atti in giudizio, che parte ricorrente, nella qualità di accollata, nell'anno d'imposta d'interesse, a seguito di vari contratti di accollo ex art. 8 della L. 212/2000, ha compensato debiti d'imposta con credito d'imposta di soggetti terzo, quale accollante. Il legislatore, solo successivamente alla compensazione *de qua*, ha introdotto per legge il divieto di accollo e quindi della compensazione del debito tributario (*art.1 D.L. n.124/2019 in vigore il 27/10/2019, convertito con modificazioni in Legge n.157/2019*); ne consegue la legittimità dell'accollo e della stessa compensazione perfezionata prima dell'entrata in vigore della normativa che ne vietava l'uso. D'altronde, lo stesso D.L. n.124/2019, non ha previsto disposizione inerente la possibile valenza retroattiva del divieto disposto.

La Corte ritiene ammissibile anche l'accollo del credito d'imposta per "Bonus investimenti per il Sud", in ragione della differente natura giuridica tra cessione del credito (di fatto vietato) e la avvenuta compensazione in materia tributaria.

La Corte rileva altresì, che anche lo stesso disposto dell'art. 17 del D.Lgs. n.241/97, secondo cui per poter accedere all'istituto della compensazione occorre l'identità soggettiva tra titolare del debito e del credito, perché ciò metterebbe completamente nel nulla la valenza della normativa successiva di cui allo statuto del contribuente.

Pertanto la Corte, assorbita ogni altra doglianza in linea con precedenti in materia, sentenza n.1089/2025, accoglie il ricorso. La controvertibilità della materia consente di compensare le spese

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

Così deciso in Foggia il 12 dicembre 2025

L'accollo del debito tributario tra autonomia negoziale e rigore della riscossione: analisi di un orientamento giurisprudenziale favorevole.

di Michele Guarnieri

Abstract Il presente contributo esamina la legittimità delle operazioni di accollo di debiti d'imposta poste in essere antecedentemente all'entrata in vigore del divieto di cui al D.L. n. 124/2019. Attraverso l'analisi della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia Tributaria di Foggia e l'esame di casi di successo professionale, si dimostra come il principio di irretroattività, la tutela dell'affidamento e il diritto al contraddittorio debbano prevalere sulle contestazioni di "inesistenza" del credito sollevate dall'Amministrazione Finanziaria.

1. Il quadro normativo: dall'art. 8 dello Statuto del Contribuente al D.L. 124/2019. L'istituto dell'accollo fiscale ha rappresentato per anni un terreno di scontro tra l'autonomia contrattuale dei privati e le esigenze di controllo dell'Erario. Fondato sull'art. 1273 c.c. e richiamato espressamente dall'art. 8, comma 2, della Legge n. 212/2000 (Statuto del Contribuente), l'accollo permette a un terzo di assumersi il debito d'imposta altrui. Tale pratica è stata oggetto di un drastico intervento legislativo con l'introduzione dell'art. 1

del D.L. n. 124/2019, che ha vietato la compensazione di crediti dell'accollante con debiti dell'accollato, introducendo un regime sanzionatorio specifico. Tuttavia, la portata di tale divieto non può essere estesa in via retroattiva a fattispecie perfezionate sotto il vigore della precedente normativa, in ossequio al principio di legalità e certezza del diritto.

2. La questione della retroattività: la "Sentenza Pilota" n. 429/2026.

Un pilastro fondamentale della difesa tecnica risiede nell'inapplicabilità del D.L. 124/2019 alle operazioni concluse prima dell'ottobre 2019. La Corte di Giustizia Tributaria di Foggia, con la **Sentenza n. 429/2026**, ha accolto la tesi per cui il divieto non ha valenza interpretativa ma innovativa. Di conseguenza, le compensazioni effettuate antecedentemente restano valide, poiché fondate su contratti di accollo legittimi al momento della loro esecuzione. In tal senso, la giurisprudenza di merito più evoluta ha recentemente sancito che l'Amministrazione non può sanzionare ex post comportamenti che, all'epoca dei fatti, non erano vietati da alcuna norma di rango primario, tutelando così l'affidamento del contribuente e la stabilità dei rapporti giuridici esauriti¹.

¹ Cfr. Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Foggia, Sez. 3, Sentenza n. 429/2026, che ha confermato la piena legittimità dell'accollo fiscale e della relativa compensazione effettuata prima dell'entrata in vigore delle restrizioni di cui al D.L. 124/2019

3. La qualificazione della violazione: Credito “Inesistente” o “Non Spettante”?

Uno dei temi più complessi riguarda la distinzione tra credito inesistente e non spettante, essenziale ai fini del calcolo delle sanzioni. L'Agenzia delle Entrate tende spesso a contestare l'inesistenza del credito (sanzioni dal 100% al 200%). Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità, culminata con la sentenza delle **Sezioni Unite della Cassazione n. 34419/2023**, ha chiarito che se il credito esiste nella contabilità dell'accollante ma è stato utilizzato in modo improprio (come nel caso dell'accollo), la violazione deve essere riqualificata come “non spettante”. Ciò comporta l'abbattimento delle sanzioni alla misura fissa del 30%, permettendo inoltre l'accesso a istituti deflativi del contenzioso e al ravvedimento operoso.

4. L'obbligo del contraddittorio preventivo: il caso di cui alla Sentenza della CGT di Foggia n. 1810/23. Un ulteriore profilo di illegittimità degli atti di recupero risiede nella violazione dell'art. 12, comma 7, della Legge 212/2000. La **Sentenza n. 1810/2023** della CGT di Foggia ha sancito un principio fondamentale: l'avviso di recupero del credito d'imposta deve essere parificato a un avviso di accertamento. Pertanto, l'emissione “a tavolino” dell'atto, senza la previa instaurazione di un contraddittorio che consenta al contribuente di fornire chiarimenti o di

accedere a sanzioni ridotte, ne determina l'annullamento insanabile. Questo orientamento garantisce che il potere impositivo non si trasformi in un esercizio arbitrario, specialmente in materie tecnicamente controverse come l'accollo.

5. Conclusioni e prospettive operative.

L'esperienza maturata nelle aule della Corte di Giustizia Tributaria di Foggia dimostra che la tutela del contribuente passa necessariamente per un'analisi rigorosa della cronologia normativa e della natura del credito. Il successo di tesi difensive basate sull'irretroattività e sul rispetto delle garanzie procedurali conferma che il “giusto processo tributario” non è un mero enunciato teorico, ma un baluardo contro pretese erariali sproporzionate. Per il professionista, la sfida rimane quella di coniugare la padronanza della norma civile con le dinamiche del contenzioso, garantendo un aggiornamento che sia sempre funzionale alla difesa dell'equità fiscale.

Bibliografia e riferimenti Giurisprudenziali

Riferimenti Normativi:

- **Costituzione Italiana**, Art. 23 e Art. 53 (Principio di riserva di legge e capacità contributiva).
- **Codice Civile**, Art. 1273 (L'accollo).
- **Legge 27 luglio 2000, n. 212**, Art. 8 (Tutela dell'integrità patrimoniale) e Art. 12 (Diritti

e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche).

- **D.L. 26 ottobre 2019, n. 124**, Art. 1 (Modifiche alla disciplina dell'accollo del debito d'imposta), convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157.
- **D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471**, Art. 13 (Sanzioni per omessi versamenti e utilizzo di crediti).

Giurisprudenza di Legittimità:

- **Corte di Cassazione, Sezioni Unite, Sentenza 11 dicembre 2023, n. 34419**: Definizione e distinzione tra credito "inesistente" e "non spettante" ai fini sanzionatori.
- **Corte di Cassazione, Sentenza n. 6207/2023**: Legittimità dell'accollo fiscale solo nel caso in cui sia provato che i crediti siano esistenti prima delle restrizioni del 2019.
- **Corte di Cassazione, Sezioni Unite Sentenza n. 21271/2025**: Sul diritto al contraddittorio preventivo anche per gli avvisi di recupero crediti di imposta

Giurisprudenza di Merito (Casi Studio):

- **CGT I Grado Foggia, Sez. 3, Sentenza n. 429/2026**: Irretroattività del divieto di accollo e validità delle compensazioni antecedenti al D.L. 124/2019.
- **CGT I Grado Foggia, Sez. 4, Sentenza n. 1810/2023**: Nullità dell'atto di recupero per violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo.

Prassi e Dottrina:

- **Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 140/E del 15 novembre 2017**: Primi chiarimenti sulla disciplina dell'accollo del debito d'imposta.
- **FALSITTA G.**, *Corso di diritto tributario. La parte generale*, Cedam, Padova, 2020.
- **TESAURO F.**, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Utet, Torino, 2019

Il Collega Dott. Gioacchino Colonna
è il C.E.O. di



VILLA BAUTIER
RICEVIMENTI

C.da Quarto km 3 - Cerignola - fg 71042 - 0885 828003 - 380 2176286 - info@villabautier.com - www.villabautier.com



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circonscrizione del Tribunale di Foggia