diritto&diritti dal 1996
diritto.it
direttore Francesco Brugaletta

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 03/06/2013

All'indirizzo http://xn--leggedistabilit2013-kub.diritto.it/docs/35113-il-sistema-sanzionatorio-penale-ed-amministrativo-previsto-dal-testo-unico-delle-leggi-doganali-d-p-r-23-gennaio-1973-n-43

Autore: Pittaluga Francesco

Il sistema sanzionatorio penale ed amministrativo previsto dal Testo Unico delle Leggi Doganali (d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43)

Dott. Francesco F. PITTALUGA

Il sistema sanzionatorio penale ed amministrativo previsto dal Testo Unico delle Leggi Doganali (d.P.R. 23 gennaio 1973, N. 43)

Le conclusioni giuridiche espresse dall'Autore nel presente lavoro sono frutto delle sue opinioni personali e, conseguentemente, possono non coincidere con la prassi ufficiale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

La presente opera è coperta dal diritto d'autore e come tale tutelata ai sensi della L. 633/1941. *Delle parti della presente opera già state oggetto di preventiva pubblicazione è stata data debita indicazione in corrispondenza del relativo capitolo. Eventuali riproduzioni, anche solo parziali, della stessa dovranno essere preventivamente autorizzate dall'Autore e, in ogni caso, dell'effettiva paternità dell'opera dovrà essere fatta menzione in nota.*

La Spezia, aprile 2013

Capitolo 1
Il contrabbando penale della merci di estera provenienza

(tratto da pubblicazioni effettuate dal medesimo Autore sul sito www.altalex.it in data 07/08/2006, 12/09/2008, 18/06/2010 e 12/07/2010)

Articolo 282
Contrabbando nel movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali.

È punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti chiunque:

a) introduce merci estere attraverso il confine di terra in violazione delle prescrizioni, divieti e limitazioni stabiliti a norma dell'articolo 16;
b) scarica o deposita merci estere nello spazio intermedio tra la frontiera e la più vicina dogana;
c) è sorpreso con merci estere nascoste sulla persona o nei bagagli o nei colli o nelle suppellettili o fra merci di altro genere od in qualunque mezzo di trasporto, per sottrarle alla visita doganale;
d) asporta merci dagli spazi doganali senza aver pagato i diritti dovuti o senza averne garantito il pagamento, salvo quanto previsto nell'art. 90;
e) porta fuori del territorio doganale, nelle condizioni prevedute nelle lettere precedenti, merci nazionali o nazionalizzate soggette a diritti di confine;
f) detiene merci estere, quando ricorrano le circostanze prevedute nel secondo comma dell'articolo 25 per il delitto di contrabbando.

Articolo 283
Contrabbando nel movimento delle merci nei laghi di confine.

È punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti il capitano:

a) che introduce attraverso il lago Maggiore o il lago di Lugano nei bacini di Porlezza, merci estere senza presentarle ad una delle dogane nazionali più vicine al confine, salva l'eccezione preveduta nel terzo comma dell'articolo 102;
b) che, senza il permesso della dogana, trasportando merci estere con navi nei tratti del lago di Lugano in cui non sono dogane, rasenta le sponde nazionali opposte a quelle estere o getta l'ancora o sta alla cappa ovvero comunque si mette in comunicazione con il territorio doganale dello Stato, in modo che sia agevole lo sbarco o l'imbarco delle merci stesse, salvo casi di forza maggiore.

Con la stessa pena è punito chiunque nasconde nella nave merci estere allo scopo di sottrarle alla visita doganale.

Articolo 284
Contrabbando nel movimento marittimo delle merci.

È punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti il capitano:

a) che, senza il permesso della dogana, trasportando merci estere con navi, rasenta il lido del mare o getta l'ancora o sta alla cappa in prossimità del lido stesso salvo casi di forza maggiore;
b) che, trasportando merci estere, approda in luoghi dove non sono dogane, ovvero sbarca o trasborda le merci stesse in violazione delle prescrizioni, divieti e limitazioni stabiliti a norma dell'art. 16, salvi i casi di forza maggiore;
c) che trasporta senza manifesto merci estere con nave di stazza netta non superiore a duecento tonnellate, nei casi in cui il manifesto è prescritto;
d) che al momento della partenza della nave non ha a bordo le merci estere o le merci nazionali in esportazione con restituzione di diritti che vi si dovrebbero trovare secondo il manifesto e gli altri documenti doganali;
e) che trasporta merci estere da una dogana all'altra, con nave di stazza netta non superiore a cinquanta tonnellate, senza la relativa bolletta di cauzione;
f) che ha imbarcato merci estere in uscita dal territorio doganale su nave di stazza non superiore a cinquanta tonnellate, salvo quanto previsto nell'art. 254 per l'imbarco di provviste di bordo.

Con la stessa pena è punito chiunque nasconde nella nave merci estere allo scopo di sottrarle alla visita doganale.

Articolo 285
Contrabbando nel movimento delle merci per via aerea.

È punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti il comandante di aeromobile:

a) che trasporta merci estere nel territorio dello Stato senza essere munito del manifesto, quando questo è prescritto;
b) che al momento della partenza dell'aeromobile non ha a bordo le merci estere, le quali vi si dovrebbero trovare secondo il manifesto e gli altri documenti doganali;
c) che asporta merci dai luoghi di approdo dell'aeromobile senza il compimento delle prescritte operazioni doganali;
d) che, atterrando fuori di un aeroporto doganale, omette di denunciare, entro il più breve termine, l'atterraggio alle Autorità indicate dall'art. 114. In tali casi è considerato introdotto in contrabbando nel territorio doganale, oltre il carico, anche l'aeromobile.

Con la stessa pena è punito chiunque da un aeromobile in volo getta nel territorio doganale merci estere, ovvero le nasconde nell'aeromobile stesso allo scopo di sottrarle alla visita doganale.
Le pene sopraindicate si applicano indipendentemente da quelle comminate per il medesimo fatto dalle leggi speciali sulla navigazione aerea, in quanto non riguardino la materia doganale.

Articolo 286
Contrabbando nelle zone extra-doganali.

È punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti chiunque nei territori extra doganali indicati nell'art. 2, costituisce depositi non permessi di merci estere soggette a diritti di confine, o li costituisce in misura superiore a quella consentita.

Articolo 287
Contrabbando per indebito uso di merci importate con agevolazioni doganali.

È punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti chiunque dà, in tutto o in parte, a merci estere importate in franchigia e con riduzione dei diritti stessi una destinazione od un uso diverso da quello per il quale fu concessa la franchigia o la riduzione, salvo quanto previsto nell'art. 140.

Articolo 288
Contrabbando nei depositi doganali.

Il concessionario di un magazzino doganale di proprietà privata, che vi detiene merci estere per le quali non vi è stata la prescritta dichiarazione d'introduzione o che non risultano assunte in carico nei registri di deposito, è punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti.

Articolo 289
Contrabbando nel cabotaggio e nella circolazione.

È punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti chiunque introduce nello Stato merci estere in sostituzione di merci nazionali o nazionalizzate spedite in cabotaggio od in circolazione.

Articolo 290
Contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti.

Chiunque usa mezzi fraudolenti allo scopo di ottenere indebita restituzione di diritti stabiliti per l'importazione delle materie prime impiegate nella fabbricazione di merci nazionali che si esportano, è punito con la multa non minore di due volte l'ammontare dei diritti che indebitamente ha riscosso o tentava di riscuotere, e non maggiore del decuplo di essi.

Articolo 291
Contrabbando nell'importazione od esportazione temporanea.

Chiunque nelle operazioni di importazione o di esportazione temporanea o nelle operazioni di riesportazione e di reimportazione, allo scopo di sottrarre merci al pagamento di diritti che sarebbero dovuti, sottopone le merci stesse a manipolazioni artificiose ovvero usa altri mezzi fraudolenti, è punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte l'ammontare dei diritti evasi o che tentava di evadere.

Articolo 291 Bis
Contrabbando di tabacchi lavorati esteri.

1. Chiunque introduce, vende, trasporta, acquista o detiene nel territorio dello Stato un quantitativo di tabacco lavorato estero di contrabbando superiore a dieci chilogrammi convenzionali è punito con la multa di lire diecimila per ogni grammo convenzionale di prodotto, come definito dall'articolo 9 della legge 7 marzo 1985, n.76, e con la reclusione da due a cinque anni.
2. I fatti previsti dal comma 1, quando hanno ad oggetto un quantitativo di tabacco lavorato estero fino a dieci chilogrammi convenzionali, sono puniti con la multa di € 5,16 per ogni grammo convenzionale di prodotto e comunque in misura non inferiore a € 516,00.

Articolo 291 Ter
Circostanze aggravanti del delitto di contrabbando di tabacchi lavorati esteri).

1. Se i fatti previsti dall'articolo 291-bis sono commessi adoperando mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato, la pena è aumentata.
2. Nelle ipotesi previste dall'articolo 291-bis, si applica la multa di lire cinquantamila per ogni grammo convenzionale di prodotto e la reclusione da tre a sette anni, quando:

a) nel commettere il reato o nei comportamenti diretti ad assicurare il prezzo, il prodotto, il profitto o l'impunità del reato, il colpevole faccia uso delle armi o si accerti averle possedute nell'esecuzione del reato;
b) nel commettere il reato o immediatamente dopo l'autore è sorpreso insieme a due o più persone in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia;
c) il fatto è connesso con altro reato contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione;
d) nel commettere il reato l'autore ha utilizzato mezzi di trasporto, che, rispetto alle caratteristiche omologate, presentano alterazioni o modifiche idonee ad ostacolare l'intervento degli organi di polizia ovvero a provocare pericolo per la pubblica incolumità;
e) nel commettere il reato l'autore ha utilizzato società di persone o di capitali ovvero si è avvalso di disponibilità finanziarie in qualsiasi modo costituite in Stati che non hanno ratificato la Convenzione sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato, fatta a Strasburgo l'8 novembre 1990, ratificata e resa esecutiva ai sensi della legge 9 agosto 1993, n. 328, e che comunque non hanno stipulato e ratificato convenzioni di assistenza giudiziaria con l'Italia aventi ad oggetto il delitto di contrabbando.

3. La circostanza attenuante prevista dall'articolo 62-bis del codice penale, se concorre con le circostanze aggravanti di cui alle lettere a) e d) del comma 2 del presente articolo, non può essere ritenuta equivalente o prevalente rispetto a esse e la diminuzione di pena si opera sulla quantità di pena risultante dall'aumento conseguente alle predette aggravanti.

Articolo 291 Quater
Associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri.

1. Quando tre o più persone si associano allo scopo di commettere più delitti tra quelli previsti dall'articolo 291-bis, coloro che promuovono, costituiscono, dirigono, organizzano o finanziano l'associazione sono puniti, per ciò solo, con la reclusione da tre a otto anni.
2. Chi partecipa all'associazione è punito con la reclusione da un anno a sei anni.
3. La pena è aumentata se il numero degli associati è di dieci o più.
4. Se l'associazione è armata ovvero se ricorrono le circostanze previste dalle lettere d) od e) del comma 2 dell'articolo 291-ter, si applica la pena della reclusione da cinque a quindici anni nei casi previsti dal comma 1 del presente articolo, e da quattro a dieci anni nei casi previsti dal comma 2. L'associazione si considera armata quando i partecipanti hanno la disponibilità, per il conseguimento delle finalità dell'associazione, di armi o materie esplodenti, anche se occultate o tenute in luogo di deposito.
5. Le pene previste dagli articoli 291-bis, 291-ter e dal presente articolo sono diminuite da un terzo alla metà nei confronti dell'imputato che, dissociandosi dagli altri, si adopera per evitare che l'attività delittuosa sia portata ad ulteriori conseguenze anche aiutando concretamente l'autorità di polizia o l'autorità giudiziaria nella raccolta di elementi decisivi per la ricostruzione dei fatti e per l'individuazione o la cattura degli autori del reato o per la individuazione di risorse rilevanti per la commissione dei delitti.

Articolo 292
Altri casi di contrabbando.

Chiunque, fuori dei casi preveduti negli articoli precedenti, sottrae merci al pagamento dei diritti di confine dovuti, è punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti medesimi.

Articolo 293
Equiparazione del delitto tentato a quello consumato.

Per il tentativo di contrabbando si applica la stessa pena stabilita per il reato consumato.

Articolo 294
Pena per il contrabbando in caso di mancato o incompleto accertamento dell'oggetto del reato.

Nei casi di contrabbando, qualora per fatto del colpevole non siasi potuto accertare, in tutto o in parte, la qualità, la quantità e il valore della merce, in luogo della pena proporzionale si applica la multa fino a lire 516,00 (1).
In ogni caso, la pena non può essere inferiore al doppio dei diritti dovuti sulla quantità di merce che sia stato possibile accertare.

Articolo 295
Circostanze aggravanti del contrabbando.

Per i delitti preveduti negli articoli precedenti, è punito con la multa non minore di cinque e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti chiunque, per commettere il contrabbando, adopera mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato.
Per gli stessi delitti, alla multa è aggiunta la reclusione da tre a cinque anni:

a) quando nel commettere il reato, o immediatamente dopo nella zona di vigilanza, il colpevole sia sorpreso a mano armata;
b) quando nel commettere il reato, o immediatamente dopo nella zona di vigilanza, tre o più persone colpevoli di contrabbando siano sorprese insieme riunite e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia;
c) quando il fatto sia connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione;
d) quando il colpevole sia un associato per commettere delitti di contrabbando e il delitto commesso sia tra quelli per cui l'associazione è stata costituita.

Per gli stessi delitti, alla multa è aggiunta la reclusione fino a tre anni quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è maggiore di € 49.993.

Articolo 295 Bis
Sanzioni amministrative per le violazioni di lieve entità.

Nei casi previsti dagli articoli 282, 283, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 290, 291, 292 e 294, se l'ammontare dei diritti di confine dovuti non supera lire sette milioni settecentoquarantacinquemila e non ricorrono le circostanze indicate dall'articolo 295, secondo comma, si applica, in luogo della pena stabilita dai medesimi articoli, la sanzione amministrativa pecuniaria non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti. Nei casi previsti dall'articolo 294, la sanzione non può essere comunque inferiore a lire un milione.
La sanzione può essere aumentata fino alla metà se ricorre la circostanza indicata dall'articolo 295, primo comma.
Le disposizioni degli articoli 301, 301-bis e 333 si osservano anche con riguardo alle violazioni previste dal presente articolo. I provvedimenti per i quali, in base alle medesime disposizioni, è competente l'autorità giudiziaria sono adottati dal capo della dogana nella cui circoscrizione la violazione è stata accertata.
Nei casi in cui le violazioni previste dagli articoli indicati nel primo comma conservano rilevanza penale sebbene l'ammontare dei diritti di confine dovuti non superi lire sette milioni settecentoquarantacinquemila, per la presenza delle circostanze aggravanti indicate dell'articolo 295, secondo comma, queste ultime restano soggette al giudizio di equivalenza o di prevalenza con eventuali circostanze attenuanti a norma dell'articolo 69 del codice penale.
Le disposizioni del presente articolo non si applicano ai fatti di contrabbando relativi a tabacchi lavorati esteri .

Articolo 296
Recidiva nel contrabbando.

Colui, che dopo essere stato condannato per delitto di contrabbando preveduto dal presente testo unico o da altra legge fiscale, commette un altro delitto di contrabbando per il quale la legge stabilisce la sola multa, è punito, oltre che con la pena della multa, con la reclusione fino ad un anno.
Se il recidivo in un delitto di contrabbando preveduto dal presente testo unico o da altra legge fiscale commette un altro delitto di contrabbando per il quale la legge stabilisce la sola multa, la pena della reclusione comminata nella precedente disposizione è aumentata dalla metà a due terzi.
Quando non occorrono le circostanze prevedute in questo articolo, la recidiva nel contrabbando è regolata dal codice penale.

Articolo 297
Contrabbando abituale.

È dichiarato delinquente abituale in contrabbando chi riporta condanna per delitto di contrabbando, dopo essere stato condannato per tre contrabbandi preveduti dal presente testo unico o da altra legge fiscale, commessi entro dieci anni e non contestualmente, e relativi a violazioni per le quali i diritti sottratti o che si tentava di sottrarre non siano inferiori complessivamente a lire ventitre milioni duecentotrentacinquemila.

Articolo 298
Contrabbando professionale.

Chi, dopo aver riportato quattro condanne per delitto di contrabbando preveduto dal presente testo unico o da altra legge fiscale, riporta condanna per un altro delitto di contrabbando, è dichiarato delinquente professionale in contrabbando, qualora, avuto riguardo alla condotta ed al genere di vita del colpevole ed alle altre circostanze indicate nel capoverso dell'articolo 133 del codice penale, debba ritenersi che egli viva abitualmente, anche in parte soltanto, dei proventi del reato.

Articolo 299
Contrabbando abituale o professionale secondo il codice penale.

Gli effetti della dichiarazione di abitualità e di professionalità nel contrabbando sono regolati dall'art. 109 del codice penale.
Le disposizioni dei due articoli precedenti non pregiudicano l'applicazione degli articoli 102 e 105 del codice penale, quando ricorrono le condizioni ivi prevedute.

Articolo 300
Delle misure di sicurezza personali non detentive. Libertà vigilata.

Quando per il delitto di contrabbando sia applicata la pena della reclusione superiore ad un anno, è sempre ordinata la sottoposizione del condannato alla libertà vigilata.
Ad assicurare l'esecuzione di tale misura concorre la guardia di finanza.

Articolo 301
Delle misure di sicurezza patrimoniali. Confisca.

1. Nei casi di contrabbando è sempre ordinata la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto (1).
2. Sono in ogni caso soggetti a confisca i mezzi di trasporto a chiunque appartenenti che risultino adatti allo stivaggio fraudolento di merci ovvero contengano accorgimenti idonei a maggiorarne la capacità di carico o l'autonomia in difformità delle caratteristiche costruttive omologate o che siano impiegati in violazione alle norme concernenti la circolazione o la navigazione e la sicurezza in mare.
3. Si applicano le disposizioni dell'articolo 240 del codice penale se si tratta di mezzo di trasporto appartenente a persona estranea al reato qualora questa dimostri di non averne potuto prevedere l'illecito impiego anche occasionale e di non essere incorsa in un difetto di vigilanza.
4. Nel caso di vendita all'asta di mezzi di trasporto confiscati per il delitto di contrabbando, qualora l'aggiudicazione non abbia luogo al primo incanto, l'asta non può essere ripetuta e i mezzi esecutati vengono acquisiti al patrimonio dello Stato.
5. Le disposizioni del presente articolo si osservano anche nel caso di applicazione della pena su richiesta a norma del titolo II del libro VI del codice di procedura penale.

(1) La Corte costituzionale, con sentenza 10 gennaio 1997, n. 1, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del presente comma, nella parte in cui non consente alle persone estranee al reato di provare di avere acquistato la proprietà delle cose ignorando senza colpa l'illecita immissione di esse sul mercato.

Articolo 301 Bis
Destinazione di beni sequestrati o confiscati a seguito di operazioni anticontrabbando.

1. I beni mobili iscritti in pubblici registri, le navi, le imbarcazioni, i natanti e gli aeromobili sequestrati nel corso di operazioni di polizia giudiziaria anticontrabbando, sono affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli organi di polizia che ne facciano richiesta per l'impiego in attività di polizia, ovvero possono essere affidati ad altri organi dello Stato o ad altri enti pubblici non economici, per finalità di giustizia, di protezione civile o di tutela ambientale.
2. Gli oneri relativi alla gestione dei beni e all'assicurazione obbligatoria dei veicoli, dei natanti e degli aeromobili sono a carico dell'ufficio o comando usuario.
3. Nel caso in cui non vi sia alcuna istanza di affidamento in custodia giudiziale ai sensi del comma 1, i beni sequestrati sono ceduti ai fini della loro distruzione, sulla base di apposite convenzioni. In caso di distruzione, la cancellazione dei veicoli dai pubblici registri è eseguita in esenzione da qualsiasi tributo o diritto, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria. L'ispettorato compartimentale dei Monopoli di Stato e il ricevitore capo della dogana, competenti per territorio, possono stipulare convenzioni per la distruzione, in deroga alle norme sulla contabilità generale dello Stato, direttamente con una o più ditte del settore.
4. L'ispettorato compartimentale dei Monopoli di Stato o il ricevitore capo della dogana, prima di procedere all'affidamento in custodia giudiziale o alla distruzione dei beni mobili di cui ai commi 1 e 3, devono chiedere preventiva autorizzazione all'organo dell'autorità giudiziaria competente per il procedimento, che provvede entro trenta giorni dal ricevimento della richiesta.
5. Nel caso di dissequestro dei beni di cui al comma 1, per i quali si sia proceduto alla distruzione, all'avente diritto è corrisposta una indennità sulla base delle quotazioni di mercato espresse in pubblicazioni specializzate, tenuto conto dello stato del bene al momento del sequestro.
6. I beni mobili di cui al comma 1, acquisiti dallo Stato a seguito di provvedimento definitivo di confisca, sono assegnati, a richiesta, agli organi o enti che ne hanno avuto l'uso. Qualora tali enti od organi non presentino richiesta di assegnazione i beni sono distrutti ai sensi del comma 3.
7. Sono abrogati i commi 5, 6 e 7 dell'articolo 4 del decreto legislativo 9 novembre 1990, n. 375.
8. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono dettate le disposizioni di attuazione del presente articolo.

L'elemento psicologico della fattispecie penale.

Il contrabbando è il reato commesso da chi, **con dolo, sottrae (o tenta di sottrarre**, vista la disposizione di cui all'art. 293 T.U.L.D.[1]) **merci estere** al sistema di controllo istituito per l'accertamento e la riscossione dei diritti doganali[2] e, segnatamente, dei diritti di confine, come definiti dall'art. 34 T.U.L.D. nonché di ciò che ad essi viene equiparato a fini sanzionatori[3].

La disciplina dettata dal T.U.L.D. si applica nei casi di sottrazione di merci estere[4] al pagamento dei dazi doganali e dei prelievi agricoli.

Il reato, nel caso di merci soggette sia a diriti di confine sia ad accise (indicate, nell'ormai desueto testo dell'art. 34 T.U.L.D., quali "imposte di consumo" e "sovrimposte di confine"), concorre:

- per gli olii minerali, compreso il gas metano, con quello di cui all'art. 40 c. 1 lett. b D. Lgs. 504/1995;
- per l'alcool o le bevande alcooliche, con quello di cui all'art. 42 c. 1 lett. a D. Lgs. 504/1995.

Inoltre, la giurisprudenza è costante nel riconoscere la sussistenza del delitto di evasione I.V.A. in importazione (o dell'omologa violazione amministrativa) in tutti i casi in cui dal fatto sia derivato il mancato pagamento di detto tributo: in particolare, costanti arresti giurisprudenziali hanno riconosciuto in tali ipotesi, la non configurabilità del delitto di contrabbando (e ciò in quanto l'I.V.A. non è un diritto di confine) ma uno specifico reato I.V.A. la cui disciplina, stante il richiamo operato dall'art. 70 d.P.R. 633/1972 al T.U.L.D., è quod poenam la medesima del contrabbando doganale[5].

---

1 Tale disposizione non è altro che la testuale riedizione dell'art. 108 L. 1424/1940 (legge doganale), riconosciuta legittima dal punto di vista costituzionale con sentenza n. 144/1974 della Corte. Cost..

2 Come chiarito dalla Corte di Cassazione (Sezioni Unite, n. 119 del 29 ottobre 2007) l'elemento materiale del reato di contrabbando si identifica nella sottrazione delle merci ai diritti di confine accompagnata dall'evasione o dall'elusione dei relativi controlli.

3 SALVATORE GALLO, "Il contrabbando reato doganale antico e sempre attuale".

4 Siano esse merci "comuni" o tabacchi lavorati esteri (T.L.E.).

5 Come riconosciuto dalla Corte Cass., Sezione III, con sentenza n. 66/6741 del 22 febbraio 2006, l'introduzione clandestina di merce [non soggetta a dazio doganale] dalla Svizzera nel territorio dello Stato senza il pagamento dell'IVA non configura il delitto di contrabbando previsto e punito dall'art. 292 T.U.L.D. che fa riferimento al pagamento dei diritti di confine (dazio), bensì *il reato di evasione dell'IVA all'importazione previsto dall'art. 70* del D.P.R. 633/1972. L'evasione dell'I.V.A. all'importazione configura un reato distinto ed autonomo da quello di contrabbando ed il rinvio effettuato dall'art. 70 d.P.R. 633/1972 all'art. 292 T.U.L.D. opera esclusivamente quoad poenam.
In quasi conforme, in quanto con tale decisione è stata riconosciuta l'identità fra il reato di evasione I.V.A. in importazione e quello di contrabbando I.V.A.: Corte Cass., Sezione III, n. 20914 del 23 maggio 2001.
Sul punto, si veda anche Corte Cass., Sezione III, n. 2832 del 11/10/1997, Abbatista, per la quale "Il reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione di cui agli artt. 1, 67 e 70 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 è soggetto alla stessa disciplina sanzionatoria penale prevista dal contrabbando, ivi compresa quella relativa alle circostanze aggravanti speciali di cui agli artt. 295 e 296 del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43" (in senso conforme: Corte Cass., Sezione III, n. 665 del 15/04/1998).
Più di recente, si veda la Corte Cass, Sez. III, sentenza n. 16860 del 04/05/2010, con cui è stato così deciso: "Il giudice dell'udienza preliminare presso il tribunale di Bergamo, con sentenza del 28 ottobre del 2008, all'esito del rito abbreviato, assolveva, per l'insussistenza del fatto, T.D. e S.G. dal reato di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, punito a norma del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 295, comma 3, per omesso pagamento dell'IVA all'importazione relativa all'introduzione nel territorio dello Stato di un elicottero, ed il solo T.D. dal delitto di bancarotta fraudolenta documentale relativa alla società Telemarketing 2000 S.R.L, dichiarata fallita con sentenza del tribunale di Bergamo del (OMISSIS), per non averlo commesso. Secondo l'accusa, per quanto ancora rileva in questo grado, il citato velivolo era stato acquistato il (OMISSIS) dalla società francese <Eurocopter s.a.s> ed era stato formalmente intestato alla <Perk Establishment> con sede in (OMISSIS), della quale era legale rappresentante il S.. Al momento della consegna era presente anche il T.. Il S. lo aveva importato

definitivamente nella confederazione elvetica il (OMISSIS). Dopo l'acquisto l'elicottero era stato trasferito in (OMISSIS) all'eliporto di (OMISSIS) dove era stato utilizzato dal T. per il traffico aereo in territorio (OMISSIS) per uso privato, in violazione della normativa sull'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto esteri. Per uso privato si intendono tutte le finalità diverse dall'uso commerciale. Quest'ultimo è limitato all'utilizzo del mezzo per il trasporto di persone a titolo oneroso. In definitiva, anche se il mezzo, era formalmente intestato ad una società avente sede fuori del territorio doganale comunitario, era stato tuttavia utilizzato per uso privato dal T. che risiedeva nel territorio (OMISSIS). A fondamento dell'assoluzione per l'insussistenza del reato di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, il tribunale osservava che l'imputato aveva dimostrato di avere pagato l'IVA in (OMISSIS) versando il tributo nella misura del 7, 6 % del valore dei velivolo, altrimenti si sarebbe verificata una doppia imposizione, la quale escludeva la violazione contestata in ipotesi d'importazione dalla Confederazione elvetica. Ricorre per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il tribunale di Bergamo relativamente al sol reato di omesso pagamento dell'IVA all'importazione deducendo: la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 67 e 70, e art. 555 e segg. del Regolamento CE 2454 del 1993: assume che i mezzi di trasporto esteri, scaduto il periodo di ammissione temporanea, devono essere riesportati o definitivamente importati nel Paese in cui vengono utilizzati; pertanto il T. avrebbe dovuto importare definitivamente in (OMISSIS) il mezzo utilizzato in questo Paese chiedendo nel Paese di provenienza il rimborso dell'IVA versata; proprio perché la Confederazione Elvetica garantisce ai soggetti passivi la completa neutralità dell'imposta e proprio perché era possibile il rimborso dell'IVA versata in (OMISSIS) non si poteva verificare una doppia imposizione preclusiva della configurabilità del reato contestato; la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, con riferimento alla direttiva comunitaria n. 388 del 1977, avendo il Giudice dell'udienza preliminare omesso di considerare che il comportamento dei prevenuti poteva configurare un' ipotesi di "abuso del diritto" nella misura in cui integra operazioni condotte ai soli fini dell'evasione dell'IVA, in quanto l'intestazione del mezzo ad un anstalt domiciliato nel (OMISSIS), l'esportazione dalla (OMISSIS) e l'importazione definitiva in (OMISSIS) con il conseguente trasferimento in (OMISSIS), paese nel quale era utilizzato per fini privati configurano operazioni dirette ad ottenere un vantaggio fiscale. Resistono al ricorso i prevenuti con memoria con cui sostengono .a)che il velivolo era stato utilizzato per scopi aziendali e pubblicitari e non per fini privati: il T. ha usato l'elicottero nella qualità di amministratore della società Global Trade che si occupa della commercializzazione del marchio Tesmed su incarico della società Perk Estabilishement reale ed unica proprietaria del veicolo; che il bene non era mai stato definitivamente importato in (OMISSIS), in quanto aveva effettuato numerosi viaggi all'estero e non era mai trascorso un periodo continuativo di sei mesi in (OMISSIS) e comunque il mezzo apparteneva a soggetto residente fuori del territorio doganale; che il reato è insussistente per avere il prevenuto dimostrato di avere pagato l'IVA in (OMISSIS); che il pagamento dell'IVA in (OMISSIS) esclude il reato, ferma restando eventualmente la possibilità per gli uffici competenti italiani di recuperare la differenza; che il dedotto abuso del diritto non è stato in alcun modo dimostratole in ogni caso il T. aveva agito in assoluta buona fede per la complessità della materia e per il fatto che le pratiche burocratiche erano state espletate da altro soggetto. Il ricorso va accolto. Si deve premettere che, secondo l'art. 10, comma 3 della sesta direttiva IVA (77/ 388 CEE), "quando i beni importati sono soggetti a dazi doganali, ...o imposte di effetto equivalente...il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità di questi dazi o prelievi comunitari. Qualora i beni importati non siano stati assoggettati ad alcuno di tali dazi o prelievi comunitari, gli Stati membri applicano le disposizioni vigenti per i dazi doganali, per ciò che si riferisce al fatto generatore dell'imposta ed alla sua esigibilità". Tale norma è stata sostanzialmente riprodotta nell'art. 71, commi 2 e 3, della direttiva 2006/112 nel testo in vigore per il 2009, direttiva che costituisce un testo unico in materia di IVA, le cui norme, ove non espressamente previsto, hanno una portata confermativa o interpretativa delle corrispondenti norme previgenti. Fatta questa premessa, rilevato che, in fatto, si è accertato che il velivolo era stato usato per fini privati, ossia per un fine diverso da quello per il trasporto di persone, si osserva che, in base all'art. 558 del Regolamento Comunitario n. 2454 del 1993, i mezzi di trasporto sono esonerati dal pagamento dei dazi all'importazione alle seguenti condizioni: a) che siano immatricolati fuori del territorio doganale a nome di un soggetto residente fuori di tale territorio ;b) che siano utilizzati da una persona stabilita fuori del territorio doganale, salvo il disposto degli artt. 559, 560 ed 561; c) che in caso di uso commerciale siano utilizzati esclusivamente per un trasporto che inizi o termini fuori del territorio doganale della Comunità; possono tuttavia essere utilizzati per il traffico interno quando le disposizioni vigenti nel settore del trasporto lo consentano. Il successivo art. 562, fissa un termine perentorio di mesi sei per l'appuramento. Scaduto tale termine il mezzo si considera definitivamente importato nel Paese in cui viene utilizzato. Per la scadenza del termine di mesi sei non

è necessario che il velivolo rimanga continuativamente ed ininterrottamente nel territorio CEE. Opinando diversamente il termine potrebbe essere facilmente eluso. Nella fattispecie non ricorreva la condizione di cui alla lett. b), della norma anzidetta perché il mezzo, ancorché formalmente intestato ad una società estera, era di fatto utilizzato per un uso diverso da quello commerciale, da un cittadino (OMISSIS) stabilmente residente in (OMISSIS), ossia dal T.. Questi, alla scadenza del periodo di appuramento, avrebbe dovuto presentare la dichiarazione per la definitiva importazione del mezzo nel territorio italiano e pagare IVA. Il mancato pagamento dell'imposta configura il reato di evasione dell'IVA all'importazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, che è punita a norma della legge doganale. Il pagamento dell'Iva nella confederazione Elvetica non escludeva il reato in base all'Accordo stipulato il 19 Dicembre 1972 tra la Confederazione Elvetica e la Comunità Europea, in quanto non avrebbe generato un fenomeno di doppia imposizione. L'Accordo anzidetto prevede infatti all'art. 3, che i dazi doganali all'importazione negli scambi tra la (OMISSIS) e la Comunità sono gradualmente soppressi (con eliminazione totale a far data dal 1 luglio 1977) e che "nessun nuovo dazio doganale all'importazione viene introdotto", aggiungendo poi, all'art. 6, che "nessuna nuova tassa di effetto equivalente a dei dazi doganali all'importazione è introdotta negli scambi tra la Comunità e la (OMISSIS)". Inoltre l'art. 4 prevede che: "Le disposizioni relative alla graduale soppressione dei dazi doganali all'importazione sono applicabili anche ai dazi doganali a carattere fiscale. Le Parti contraenti possono sostituire con tassa interna un dazio doganale a carattere fiscale o l'elemento fiscale di un dazio doganale". Conformemente a quanto stabilito da quest'ultima disposizione, la Corte di cassazione ha più volte affermato, con decisioni che questo Giudice ritiene di ribadire, che l'Accordo sottoscritto tra la Confederazione Elvetica e la Comunità lascia "impregiudicata la facoltà di riscossione dell'Iva all'atto dell'ingresso delle merci nel territorio degli Stati aderenti alla Comunità, trattandosi di imposta il cui presupposto finanziario è diverso da quello dei dazi doganali" (sentenza emanata da questa Sezione il 30 aprile - 10 giugno 2002, n. 22555, Panseri, rv 221884; Cass. n. 17432 del 2005). Tale orientamento, ormai consolidato, è stato ribadito e precisato con la decisione n. 36198 del 2007, con cui si è rimarcato che il reato di violazione dell'Iva all'importazione (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70) non è affatto escluso dall'Accordo tra la Confederazione Elvetica e la Comunità in quanto l'Iva costituisce un tributo interno che, secondo i principi del Trattato CE, è dovuto allo Stato al momento dell'ingresso delle merci, a meno che non si provi che il tributo è già stato assolto anteriormente, sia pure al momento dell'esportazione dallo Stato di provenienza. Si può dunque affermare che la giurisprudenza di questa Corte ritiene in modo costante che l'Accordo tra Confederazione Elvetica e Comunità impedisca di ritenere ancora sussistente il reato di contrabbando e, al contrario, ammetta la sussistenza dell'ipotesi di evasione dell'Iva all'importazione, con l'unico limite del divieto di doppia imposizione. Questa, introducendo un trattamento fiscale discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, violerebbe il principio di neutralità dell'imposta, voluto dall'art. 4 dell'Accordo e, come tale, sarebbe inapplicabile per contrasto con l'Accordo. Richiamati i principi applicabili in tema di Iva all'importazione, allorché la merce proviene dalla Confederazione Elvetica, si deve rilevare che l'importazione definitiva del mezzo nel nostro Paese non avrebbe generato alcun fenomeno di doppia imposizione, perché la legislazione elvetica in materia di IVA si è uniformata ai principi contenuti nella direttiva comunitaria 77/388 è riconosce la neutralità dell'imposta. La tassazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'epoca del fatto era disciplinata dalla legge federale sull'IVA del 2 settembre 1999 Anche nella Confederazione elvetica l'IVA è concepita come un'imposta sul consumo e viene riscossa ad ogni fase di produzione o distribuzione nonché sulle importazioni di beni. Relativamente agli scambi commerciali con i Paesi esteri, la normativa (OMISSIS) prevede: a) l'esenzione dall'imposta per una serie di operazioni classificabili come cessioni all'esportazioni ed operazione assimilate a norma dell'art. 19, tra le quali rientra "la messa a disposizione per l'uso o il godimento(segnatamente la locazione o il noleggio) di veicoli ferroviari e aeromobili, purché il beneficiario della fornitura li utilizzi prevalentemente all'estero" (art. 19 comma 2, n. 2); b) il diritto alla detrazione dell'imposta assolta per le forniture di beni e le prestazioni di servizi correlate con la successiva esportazione dei medesimi, il tutto a norma dell'art. 19, comma 1, legge citata. Dai principi dianzi esposti emerge che negli scambi tra la (OMISSIS) e La Comunità Europea la merce non subisce alcuna tassazione all'atto dell'esportazione, evitando fenomeni di doppia imposizione che, in base all'orientamento espresso da questa corte, escluderebbero la configurabilità del reato di evasione dell'IVA all'importazione. D'altra parte, lo stesso ricorrente, sia pure tardivamente, finisce con il riconoscere che essendo le aliquote dei due Paesi diverse, avrebbe comunque dovuto pagare la differenza, ma ritiene tale inadempimento sanzionato solo dal punto di vista tributario. In realtà l'evasione dell'IVA all'importazione configura un reato che nella fattispecie si è consumato alla scadenza del termine di appuramento. Concludendo, questa Corte ritiene che il Tribunale di Bergamo abbia illegittimamente escluso l'esistenza del reato. Di conseguenza il provvedimento impugnato deve

essere annullato con rinvio per un nuovo esame. Il secondo motivo si deve ritenere assorbito perché l'abuso del diritto sarebbe stato eventualmente configurabile, se il fatto non avesse integrato il reato di evasione dell'IVA all'importazione".

D'altronde, sempre sul punto della rilevanza penale dell'evasione I.V.A. quale diritto di confine, sposando la tesi fatta propria da alcuni Uffici Doganali per la quale l'indebito utilizzo del regime del deposito I.V.A. da parte di un soggetto economico (depositario) inesistente costituisce una violazione dei presupposti di ammissione al regime e, conseguentemente, determina un mancato assolvimento dell'I.V.A. nella sua natura – appunto di diritto di confine - la Corte Cass., Sezione III, sentenza n. 1072 del 18/01/2011 ha (in sede di giudicato cautelare) così deciso: "1. Provvedimento impugnato e motivi del ricorso - Il presente ricorso è stato proposto contro l'ordinanza del Tribunale per il Riesame confermativa della misura degli arresti domiciliari nei confronti di persona coinvolta in più fatti di contrabbando doganale. Per maggior comprensione, si impone un breve inquadramento della vicenda che riguarda il transito in Italia di containers, provenienti dal continente asiatico, attraverso il ed. sistema della "immissione in libera pratica" (L. n. 427 del 1993, art. 50 bis). In base a tale sistema, **il doganalista o spedizioniere, all'arrivo della merce, presenta all'ufficio Dogane, una dichiarazione di immissione in libera pratica** (che consente il pagamento dei soli dazi doganali - esclusa l'IVA - proporzionalmente alla quantità ed al valore delle merci indicate nella dichiarazione). **In tal modo, le merci possono stazionare nel nostro Paese ma non potranno essere messe in commercio se non dopo il pagamento dell'**IVA **che avviene mediante autofattura rilasciata dall'importatore al doganalista che, a propria volta, la deposita all'Ufficio Dogane. Nella specie, però, si contesta l'evasione dell'**Iva**, vale a dire dell'ultimo passaggio, grazie all'artificio di individuare come importatore** (vale a dire, come soggetto obbligato al pagamento dell'IVA), **una società giuridicamente inesistente ovvero del tutto ignara dell'avvenuto trasporto della merce.** Secondo l'accusa, il risultato avveniva attraverso l'esibizione, all'Ufficio delle Dogane, di un corredo di documenti falsi (quali la dichiarazione doganale e l'autofattura) che inducevano in errore l'Ufficio delle Dogane sia circa il soggetto realmente tenuto a versare l'Iva, sia in ordine all'importo dovuto a tale titolo. In base alle indagini, l'attività delinquenziale ipotizzata era posta in essere da una decina di soggetti che si muovevano in diversi contesti geografici operanti tra Napoli, Fiumicino e Taranto. Tra i soggetti emersi figurano: - S.G., partecipe alla predisposizione dei documenti falsi e, talvolta, effettivo destinatario della merce sottratta all'Iva; - G.U. (dipendente di S.G.) cui si contesta di aver dato attuazione alle direttive del proprio dominus circa la falsificazione dei documenti da esibire all'Ufficio per le Dogane; - P.N. uno spedizioniere che operava nella piazza ionica con il ruolo di fornire all'Ufficio per le Dogane i documenti falsificati sia da altri che da lui stesso. Secondo l'accusa, P. agiva in accordo con l'odierno ricorrente Y.S.Z. che figurava come effettivo destinatario delle merci e, quindi, realmente interessato all'evasione doganale. Come detto, il Tribunale per il Riesame, avendo ritenuto l'esistenza di una adeguata provvista indiziaria e di esigenze cautelari ha confermato la misura custodiale degli arresti domiciliari disposta nei confronti del cittadino della Repubblica Popolare Cinese. Avverso tale decisione, l'indagato ha proposto ricorso deducendo: 1) nullità dell'ordinanza cautelare per sua mancata traduzione nella lingua dell'indagato. Quest'ultimo, nell'interrogatorio di garanzia del 28.5.10 aveva chiesto formalmente la traduzione dell'atto ma essa non era stata disposta; 2) mancanza di gravi indizi di colpevolezza. In primo luogo, si eccepisce la mancanza di elementi di certezza in ordine alla identificazione - nell'odierno ricorrente - della persona denominata " A.". Secondariamente, si fa notare che lo Y.S. ha svolto solo attività di intermediazione nella ricerca di persone interessate alla merce importata dalla soc "Piemme" facente capo al P.. Come risulta dagli atti di indagine elencati e richiamati, infatti, erano solo la Piemme ed il P. le figure che comparivano nelle operazioni di importazione monitorate. Secondo il ricorrente, pertanto, a suo carico figurano solo illazioni del P.M.; 3) insussistenza dei reati di cui agli artt. 48 e 479 (falso in atto pubblico indotto nei funzionari dell'Ufficio dogane di Taranto) perchè si tratta di atti indicati genericamente inoltre, ricordando pronunzie di questa S.C. (secondo cui non sussiste il reato quando la falsità sia stata Indotta dalle mendaci dichiarazioni del terzo) si sottolinea che l'Ufficio Dogane non ha fatto neanche accertamenti minimi; 4) mancanza di gravi indizi in ordine al delitto di cui al capo T) (art. 416 c.p.) 5) mancanza di esigenze cautelari dal momento che lo Y.S. non svolge più alcuna attività commerciale e, comunque, i fatti risalgono al 2006/2007. Il ricorrente conclude per l'annullamento dell'ordinanza impugnata.

2. Motivi della decisione - Il ricorso è infondato e deve essere respinto. Quanto al primo motivo, si osserva che la medesima censura era già stata proposta dinanzi al Tribunale per il Riesame che vi ha replicato in maniera argomentata ed esauriente. Per contro, il presente motivo è meramente replicativo e non svolge, come avrebbe dovuto, precise critiche alla motivazione del Tribunale. Basterebbe ciò solo a rendere il motivo inammissibile

(sez. 5^, 27.1.05, Giagnorio, Rv. 231708). Ad abundantiam, si sottolinea, comunque, che bene i giudici di merito hanno replicato che "non vi è prova in atti che lo Y. ignori la lingua italiana, ma, anzi, già dai gravi indizi di colpevolezza raccolti a suo carico emergerebbe la sua capacità di intrattenere rapporti di comunicazione con altri indagati in lingua italiana. Inoltre, dalla produzione documentale depositata dal P.M. all'udienza camerale risulterebbe che lo Y., in precedenti rapporti con l'Autorità Giudiziaria italiana, abbia dato prova di saper parlare e comprendere al lingua italiana". Nel dire ciò, i giudici di merito hanno dato prova di interpretare correttamente le indicazioni giurisprudenziali in tema di traduzione degli atti nella lingua nota all'indagato. In particolare, essi hanno fatto leva sul principio, recentemente affermato, secondo cui la proposizione della richiesta di riesame ha effetti sananti della nullità conseguente all'omessa traduzione dell'ordinanza cautelare personale emessa nei confronti dell'indagato che non conosce la lingua italiana, "sempre che la richiesta di riesame non sia stata presentata solo per dedurre la mancata traduzione dell'ordinanza cautelare" (sez. 6^, 22.5.08, Olebunne). Tale eventualità è espressamente esclusa dal fatto che, come ci si appresta a commentare, la richiesta di riesame era stata proposta anche "per ottenere un sindacato sul merito del provvedimento gravato" e la relativa reiezione è oggetto degli ulteriori presenti motivi di ricorso. Vi è da dire però, che nessuno degli argomenti svolti è meritevole di accoglimento ed, anzi, specie gli ultimi due motivi, sono - come si dirà meglio - ai limiti dell'inammissibilità. Per circoscrivere ora l'attenzione al secondo e terzo motivo, si ritiene di poterli trattare congiuntamente perchè accomunati dal medesimo errore: cercare di ottenere da questa S.C. una rivisitazione delle emergenze fattuali per trame differenti conclusioni. E' Stato, però, detto e ripetuto più volte (ex multis Sez. 1^, 27.9.07, Formis, Rv. 237863; Sez. 2^ 11.1.07, Messina, Rv. 235716) che l'unico controllo che il giudice di legittimità può fare sulla motivazione deve essere circoscritto alla verifica della completezza della disamina da parte del giudice di merito ed al controllo della chiave interpretativa che deve essere immune da vizi logici. Una volta esaurita tale verifica in senso positivo, essa non può spingersi al punto da rivalutare la prova (o gli indizi) optando per la soluzione che si ritiene più adeguata alla ricostruzione dei fatti e, quindi, "valutando, ad esempio, l'attendibilità dei testi o le conclusioni di periti o consulenti tecnici "(sez. 4^, 17.9.04 n., Cricchi, Rv. 229690) ovvero - come si vorrebbe nella specie il reale tipo di attività svolto dall'indagato (in raffronto alle condotte del P.). Tutto ciò, infatti, è di stretta competenza del giudice di merito che, nel caso in esame, ha dato una valida ed argomentata spiegazione del proprio convincimento. Deve, inoltre, rammentarsi che in materia di intercettazioni telefoniche, l'interpretazione del linguaggio e del contenuto delle conversazioni costituisce questione di fatto, rimessa alla valutazione del giudice di merito, e si sottrae al sindacato di legittimità se tale valutazione è motivata in conformità ai criteri della logica e delle massime di esperienza, (sez. 6^, 8.1.08, Gionta, Rv. 239724; Sez. 6^, 11.12.07, Sitzia, Rv. 239636; Sez. 6^, 10.6.05, Patti, Rv. 232576; Sez. 4^, 28.10.05, Rv. 232626). Orbene, circa la identificazione dell'odierno ricorrente nella persona denominata " A., dicono i giudici del riesame che "appare evidente che alla ricezione delle merci mediante l'esibizione della falsa documentazione fosse interessato anche Y.S.Z., le cui utenze telefoniche ed il cui appellativo " A." (già comparso nell'operazione (OMISSIS) di cui in atti) comparivano non a caso nella lettera di vettura relativa al container (OMISSIS)". Non è quindi ingiustificata l'ulteriore affermazione secondo cui "il ruolo dello Y. era strettamente correlato alla consegna delle merci, atteso che egli avrebbe dovuto essere contattato all'uscita del gate" come - si dice in altra parte del provvedimento - era scritto nell'appunto sequestrato "all'uscita del gate contattare A. (OMISSIS)". A fronte di tali affermazioni documentate del Tribunale evidentemente fuor di luogo è la mera messa in dubbio che l'indagato possa identificarsi in " A.". Ugualmente molto dettagliata, e motivata logicamente, è l'esposizione, nel provvedimento impugnato, dei rapporti intercorrenti tra il P. e la Next Group riconducibile allo Y. S.Z. sì che infruttuoso ed inappropriato in questa sede è lo sforzo del ricorrente di ottenere da questa S.C. una diversa lettura della vicenda. Fuor di luogo è, infine, lo sforzo del ricorrente di invalidare la contestazione di falso per induzione in atto pubblico sulla base del suggestivo argomento secondo cui la responsabilità del falso sarebbe da ascrivere ai funzionari della dogana che non avrebbero fatto i dovuti controlli. E' infatti, per tabulas, come lungamente spiega il Tribunale trattando dei capi a), b), n) ed n ter), che (quanto ai capi a) e b)) le indagini sulle attività della Pienne Spedizioni (con relativi sequestri) hanno permesso di acclarare che P. presentò all'Ufficio delle Dogane di Taranto una dichiarazione di importazione a nome e per conto della Blue Company S.r.l. la cui lettera di vettura - relativa al container (OMISSIS) - riportava la già ricordata dicitura "all'uscita del gate contattare A." "nonché l'autofattura n. (OMISSIS) datata (OMISSIS) emessa dalla Blue Comapny S.r.l. relativa all'estrazione delle merci dal deposito IVA gestito dalla Global by Flight S.r.l. di Taranto". Tali dati, comparati con la documentazione ulteriore sequestrata evidenzia "l'ingiustificata diversità tra il destinatario delle merci dichiarato all'autorità malese e quello dichiarato dal P. all'autorità straniera... mediante una falsificazione della fattura estera esibita dal

Il dolo richiesto ai fini dell'integrazione del delitto (o della violazione amministrativa) è (salvo alcuni casi particolari) quello generico, ed è quindi sufficiente la mera conoscenza dell'illiceità della condotta, non essendo richiesta anche la "specificità" dell'elemento soggettivo[6].

Il dolo non è presunto e, pertanto, la prova della sua esistenza deve essere fornita:

- in caso di rilevanza penale, dal Pubblico Ministero nel corso del dibattimento o, qualora l'autore del reato decida di avvalersi di uno dei riti sostitutivi del dibattimento, direttamente nel corso dell'udienza preliminare;
- in caso di mera rilevanza amministrativa, dall'Ufficio delle Dogane in sede di redazione dell'atto di contestazione.

Oggetto della prova deve essere la presenza del dolo al momento in cui è stata compiuta l'azione o l'omissione costituente elemento materiale del delitto o della violazione: per principio generale, infatti, il dolo sopravvenuto non ha alcuna rilevanza (mala fide superveniens nec nocet).

Se quello sopra descritto è il regime "normale" di prova, **l'art. 25 T.U.L.D. ne prevede l'inversione all'interno della zona di vigilanza terrestre**: qui, infatti, è il detentore delle merci a doverne dimostrare:

- la loro legittima provenienza;
- ovvero, in alternativa, la loro rinvenienza da altro reato (quale, per esempio, la ricettazione) ma che, comunque, non ne abbia comportato la sottrazione al pagamento dei diritti di confine.

Qualora **l'incolpato non riesca a fornire tale prova**, l'ordinamento pone una presumptio iuris et de iure a suo carico incidente sia sull'elemento oggettivo sia su quello soggettivo del reato (o della violazione amministrativa). In particolare:

P.". Evidente che tale apparato documentale falsificato costituiva la premessa per indurre in inganno l'Ufficio delle Dogane ai fini della libera commercializzazione dei beni evadendone l'Iva. Parimenti dicasi per le false dichiarazioni doganali di cui ai capi n) e n ter) al cui proposito la ricostruzione accusatoria, come riportata nel provvedimento, è accurata e non giustifica la critica del ricorrente di genericità sì da impedire di identificare l'atto la cui falsificazione è stata indotta anche grazie alla condotta del ricorrente. Come si accennava in precedenza, per la loro mera assertività, il terzo e quarto motivo sono ai limiti dell'inammissibilità. Infondata è, infatti, la critica secondo cui mancherebbero i gravi indizi per il reato associativo la cui esistenza, al contrario, viene delineata nel provvedimento impugnato nel corso della attenta ricostruzione dell'intera provvista indiziaria gravante, non solo, sullo Y.S.Z. ma, necessariamente, in capo a tutti gli altri sodali (S., P., G., ecc.) i cui ruoli vengono descritti attentamente sottolineando, di volta in volta, le cointeressenze anche con l'odierno ricorrente e non mancandosi di ricordare che, proprio di recente, questa S.C. ha ricordato che, ai fini della sussistenza del delitto di cui all'art. 416 c.p., l'appartenenza al sodalizio criminoso può essere desunta anche dalla pluralità e ripetitività di condotte integratrici dei reati-fine (sez. 2^, n. 5424/10). In ogni caso, rispondendo ad una specifica censura sul punto svolta dai difensori dello Y.S., il Tribunale ha anche smentito che potesse essere messa in discussione la conoscenza e la frequentazione dell'indagato con lo S. visto che proprio quest'ultimo ha, in sede di interrogatorio, ammesso di conoscere il cittadino cinese. Del tutto ingiustificate, infine, risultano le critiche del ricorso in punto di esigenze cautelari, sia, perché, a riguardo, il Tribunale da una motivazione congrua rammentando che lo Y.S. è stato "sottoposto alla misura degli arresti domiciliari nell'ambito dell'operazione (OMISSIS) e sempre per reati simili a quelli oggetto dell'odierno sindacato", sia perché, con il proprio argomentare in proposito il ricorrente incorre nuovamente nell'erroneo tentativo di ottenere da questa S.C. una rivalutazione fattuale quando, invece, è stato ripetutamente asserito che, anche dopo la novella codicistica, introdotta con la L. n. 46 del 2006 non è mutata la natura del giudizio di Cassazione, che "rimane pur sempre un giudizio di legittimità" e resta, pertanto, esclusa "la possibilità di una nuova valutazione delle risultanze acquisite, da contrapporre a quella effettuata dal giudice di merito, attraverso una diversa lettura, sia pure anch'essa logica, dei dati processuali o una diversa ricostruzione storica dei fatti o un diverso giudizio di rilevanza o attendibilità delle fonti di prova" (Sez. 2^ 11.1.07, Messina, Rv. 235716). Nel respingere il ricorso, segue, per legge, la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali".

6 Ossia il dolo specifico, consistente nell'effettiva intenzione di sottrarre le merci al controllo doganale al fine di conseguire la mancata applicazione dei diritti di confine, dell'accisa o dell'I.V.A.

- per quanto riguarda il primo elemento, le merci vengono considerate come sottratte al pagamento dei diritti di confine (e dunque contrabbandate);
- per quanto concerne l'elemento soggettivo, il detentore viene sempre considerato in dolo.

Nonostante l'assenza di pronunce giurisprudenziali in relazione alla disposizione appena richiamata, la sua formulazione suscita più di una perplessità in relazione alla sua "tenuta" costituzionale posto che determina una inversione – peraltro già prevista, in alcune specifiche ipotesi, dal nostro ordinamento (come per taluni reati connessi alla criminalità organizzata) – del principio dell'innocenza fino a prova contraria.

Le differenti fattispecie previste dal legislatore.

Se gli elementi fondamentali del contrabbando sono quelli sopra descritti (sottrazione delle merci al controllo doganale con contestuale evasione dei diritti di confine o all'I.V.A. oltre alla necessaria presenza del dolo), è da notare che il legislatore ha seguito, per la sua repressione, il criterio del "frazionamento", disciplinando un nutrito numero di fattispecie punitive differenti le une dalle altre in ragione:

1. della tipologia delle merci contrabbandate, prevedendo una disciplina sui generis per i "tabacchi lavorati esteri" (T.L.E.), diversa rispetto a quella applicabile alle merci "tradizionali" e connotata da aspetti di peculiarità talmente accentuata da essere considerata, da parte della migliore dottrina, quale fattispecie penale a sé stante;
2. e, limitatamente al contrabbando avente ad oggetto merci "tradizionali", del luogo in cui o delle modalità con cui è attuato il comportamento illecito.

   In particolare, il legislatore ha distinto le seguenti fattispecie:

   a) **CONTRABBANDO NEL MOVIMENTO DELLE MERCI ATTRAVERSO I CONFINI DI TERRA E DEGLI SPAZI DOGANALI** (art. 282 T.U.L.D.).

   Il reato, punito con la multa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine evasi, è integrato **da chiunque**:

   - introduce merci estere attraverso il confine terrestre in violazione delle prescrizioni, dei divieti e delle limitazioni stabiliti dall'art. 16 T.U.L.D..

     In sostanza, la fattispecie è integrata in tutti i casi in cui le merci:
     - sono introdotte attraverso la frontiera terrestre in punti diversi da quelli stabiliti;
     - o, nel caso in cui nel punto di attraversamento della frontiera non esista una dogana o una sezione doganale, sono trasportate lungo vie diverse da quelle espressamente indicate ai sensi dell'art. 9 T.U.L.D. (e quindi in violazione del'art. 101 c. 1 T.U.L.D.);
     - o, ancora, sono introdotte in orari notturni, a condizione che il direttore dell'Ufficio doganale territorialmente competente ne abbia fatto espressamente divieto;
     - o, in ultimo, sono caricate, scaricate o trasbordate, in ore notturne e nell'ambito di aree portuali o aeroportuali, allorché sussista un espresso divieto in tal senso del direttore dell'Ufficio territorialmente competente;
   - scarica o deposita merci estere nello spazio intermedio tra la frontiera e la dogana più vicina;
   - viene sorpreso con merci estere nascoste sulla propria persona o nei bagagli o nei colli o suppellettili o fra merci di altro genere o in qualunque mezzo di trasporto, per sottrarle a visita doganale.

Questa fattispecie non è influenzata dal luogo in cui le merci occultate vengono scoperte (anche se è pur sempre richiesto che l'introduzione sia avvenuta attraverso il confine terrestre) con la conseguenza che l'imputazione può essere mossa – sia pure con tutte le conseguenti difficoltà in materia di prova (occorre infatti dimostrare che il fatto è avvenuto al momento della visita doganale) - anche a carico di chi, al di fuori delle zone doganali o delle zone di vigilanza doganale, venga sorpreso con merci occultate e sottratte alla visita ed al pagamento dei diritti di confine.

E' solo il caso di sottolineare che, al fine di reprimere il reato de quo:

- i funzionari di dogana possono procedere, direttamente o per mezzo dei militari della Guardia di Finanza (che, nell'ambito degli spazi doganali, svolgono funzione servente), alla visita dei mezzi di trasporto di qualunque genere, dei bagagli e degli altri oggetti in possesso delle persone che attraversano la linea doganale o che circolano negli spazi doganali e, in caso di sospetto di irregolarità, procedere ad ispezioni o controlli tecnici di detti mezzi (art. 19 T.U.L.D.);
- i medesimi funzionari possono richiedere, a chiunque circoli negli spazi doganali, di esibire gli oggetti ed i valori portati sulla propria persona e, in caso di rifiuto, purché sussistano fondati motivi di sospetto, procedere, previa autorizzazione scritta da parte del capo servizio (cfr. art. 20 T.U.L.D.), a perquisizione personale (da effettuare secondo le modalità previste dall'art. 249 c. 2 c.p.p. e 79 disp. att. c.p.p.).

  Di tale perquisizione deve essere redatto processo verbale da trasmettere, insieme a copia dell'autorizzazione, al Procuratore della Repubblica territorialmente competente entro 48 ore affinché ne disponga la convalida nelle successive 48 ore;
- le visite di mezzi, bagagli ed altri oggetti di cui al citato art. 19 nonché le richieste di esibizione di beni portati indosso e l'eventuale perquisizione personale di cui all'art. 20 cit. possono essere effettuate anche al di fuori degli spazi doganali, con l'unica particolarità che, in tale caso, la relativa attività riservata ai militari della Guardia di Finanza (cfr. art. 20-bis T.U.L.D.);

- asporta merci dagli spazi doganali senza aver corrisposto i diritti di confine dovuti o senza averne garantito il pagamento (salvo il caso di cui all'art. 90 T.U.L.D. – ora artt. 94 c. 4 e 189 c. 4 e 5 C.D.C. - in cui la garanzia non viene richiesta).

  Il comportamento stigmatizzato differisce dal precedente per un aspetto: qui le merci sono correttamente dichiarate all'atto della loro introduzione nel territorio doganale, ma vengono successivamente sottratte al controllo delle competenti autorità (ed alla garanzia del credito) prima dello sdoganamento.

  La fattispecie risulta integrata allorché le merci presenti negli spazi doganali sono state dichiarate, seppure in via sommaria, anche ai fini dell'introduzione nei magazzini di temporanea custodia, senza essere vincolate ad alcun regime doganale neppure di tipo economico quale, ad esempio, il deposito (in tale ultimo caso, troverebbe applicazione l'art. 288 T.U.L.D.)[7];

[7] La fattispecie può quindi trovare applicazione solo nell'arco temporale compreso fra la presentazione della dichiarazione sommaria (da rendere entro 24 ore dall'arrivo delle merci, cfr. art. 94 c. 2 T.U.L.D.) ed il loro materiale prelievo per essere portate al di fuori degli spazi doganali o introdotte in deposito.
Nel periodo, invece, intercorrente fra il loro materiale arrivo presso lo spazio doganale e la presentazione della dichiarazione sommaria, l'eventuale azione fraudolenta posta risulta disciplinata dalla disposizione di cui al punto precedente (doloso occultamento di merci estere).

- porta fuori del territorio doganale, nelle condizioni di cui ai punti precedenti, merci nazionali o nazionalizzate[8] soggette a diritti di confine.
  La rilevanza penale è ipotizzabile solo in caso di merci soggette a dazi o prelievi agricoli all'esportazione, non potendosi altrimenti considerare integrato l'elemento oggettivo del crimine;
- detiene merci estere nell'ambito della zona di vigilanza terrestre senza poterne dimostrare, ai sensi dell'art. 25 T.U.L.D., la legittima provenienza ovvero la rinvenienza da altra attività criminosa non comportante la sottrazione delle stesse al pagamento dei diritti di confine.

b) **CONTRABBANDO NEL MOVIMENTO DELLE MERCI NEI LAGHI DI CONFINE** (art. 283 T.U.L.D.).
Il reato, punito con la multa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine, è integrato **dal capitano dell'imbarcazione**[9] (trattasi dunque di reato proprio):

- con la quale vengono introdotte merci estere, attraverso il Lago Maggiore o il Lago di Lugano, nei bacini di Porlezza senza presentarle alla più vicina dogana nazionale di confine.
  L'art. 102 T.U.L.D. stabilisce infatti l'obbligo per i capitani delle imbarcazioni naviganti negli specchi lacustri sopra indicati di fare scortare le merci estere dai prescritti documenti di transito o di importazione **e di presentarle immediatamente** alla più vicina dogana nazionale: è proprio la violazione (dolosa) di tale obbligo a costituire l'elemento materiale del reato;
- che, senza autorizzazione della dogana e trasportando merci estere nei tratti del Lago di Lugano in cui non sono presenti uffici doganali italiani, e salvi comunque i casi di forza maggiore, rasenta le sponde nazionali opposte a quelle estere o getta l'ancora o sta alla fonda o si mette comunque in comunicazione con il territorio doganale italiano in modo tale da rendere agevole lo sbarco o l'imbarco delle merci.
  Come si nota, qui non è richiesta l'effettiva sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine o la loro illegittima introduzione nel territorio doganale; all'opposto, è sufficiente la tenuta di uno dei comportamenti sopra descritti **a condizione che abbia come effetto quello di rendere agevole lo sbarco o l'imbarco delle merci**. Si tratta, pertanto, di un tipico caso di "reato di pericolo".

Alla stessa pena di cui sopra soggiace **chiunque** – e dunque sia il capitano sia uno qualunque dei membri dell'equipaggio o dei passeggeri (qui, pertanto, la fattispecie si trasforma in reato comune) – nasconde sulla nave merci estere al fine di sottrarle alla visita doganale;

c) **CONTRABBANDO NEL MOVIMENTO MARITTIMO DELLE MERCI** (art. 284 T.U.L.D.).
Tale fattispecie è l'omologa della precedente, dalla quale si differenzia, oltre che per un maggiore dettaglio, per il fatto di riferirsi alla movimentazione delle merci per via mare.
Anche in questa ipotesi, a fronte di alcune ipotesi costituenti reato proprio (il cui autore può essere solo il comandante), ve ne sono altre costituenti chiaramente reato comune.
Ai sensi dell'art. 284 c. 1 T.U.L.D., è punito con la multa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine evasi **il capitano della nave** che:

- senza il permesso della dogana, trasportando merci estere, rasenta il lido del mare o getta l'ancora o sta alla fonda in prossimità del lido (salvi i casi di forza maggiore).

---

8 Il riferimento alle merci "nazionali o nazionalizzate" deve essere inteso come operante alle merci comunitarie o immesse in libera pratica.

9 Ai sensi di quanto prescritto dall'art. 103 c. 3 T.U.L.D., rientrano nella nozione di "capitani" anche tutti i conduttori di navi, ossia tutti coloro che, per qualunque ragione, ne abbiano il governo.

Il legislatore ha inteso punire ogni comportamento che abbia come effetto (cfr. art. 104 T.U.L.D.), anche non direttamente voluto, quello di rendere agevole lo sbarco o l'imbarco di merci dalla riva: si tratta, pertanto, di un reato di pericolo;

- trasportando merci estere, approda in luoghi dove non sono presenti uffici doganali ovvero sbarca o trasborda merci in violazione delle prescrizioni, dei divieti e delle limitazioni di cui all'art. 16 T.U.L.D., salvi i casi di forza maggiore;
- trasporta senza manifesto di carico merci estere con navi di stazza netta non superiore a 200 tonn., nei casi in cui il manifesto è prescritto.

  Ai sensi dell'art. 105 T.U.L.D., nella zona di vigilanza marittima (ossia dello spazio marino compreso fra la linea doganale ed il limite esterno del mare territoriale, cfr. art. 30 T.U.L.D.), i capitani delle navi dirette ad un porto nazionale devono essere muniti del MANIFESTO DI CARICO conforme ai requisiti di cui al successivo art. 106 T.U.L.D.. Su tale manifesto devono essere indicati alcuni dati, fra i quali i più importanti, ai fini della corretta applicazione delle disposizioni doganali, sono:
  - la specie del carico;
  - la quantità, il peso o il volume delle merci alla rinfusa;
  - il numero, la qualità e il peso lordo dei colli, se questo è indicato nei documenti di trasporto, le loro marche e cifre numeriche;
  - i documenti di accompagnamento delle merci;
  - il nome del destinatario di ogni partita di merce, se risultante dalle polizze di carico;
  - le autovetture al seguito dei passeggeri;
  - i bagagli dei passeggeri aventi destinazione commerciale (quelli non aventi tale destinazione possono essere comunque iscritti a manifesto).

  In particolare, per ciascuna merce è indicato il porto di sbarco.

  Nel caso in cui la nave provenga da altro porto nazionale (cfr. art. 108 T.U.L.D.) il manifesto di carico è sostituito da copia del MANIFESTO MERCI IN PARTENZA (M.M.P.) presentato prima della partenza all'Ufficio delle Dogane ex art. 120 T.U.L.D. e da questo debitamente vidimato. Stesso discorso vale allorché la nave provenga da un porto estero in cui è stato rilasciato – dall'autorità doganale o portuale – un MANIFESTO MERCI IN PARTENZA (M.M.P.).

  L'importanza del manifesto[10], ai fini della corretta applicazione della legislazione doganale, è notevole e lo si intuisce se si esamina il suo iter a seguito dell'arrivo della nave in porto. Esso, infatti, **deve essere presentato**, in originale ed in copia insieme alle relative polizze di carico, **entro 24 ore dall'approdo all'Ufficio delle Dogane** (cfr. artt. 109 e 111 T.U.L.D.) affinché venga preso in carico (allibrato) sul registro **A/2**, operazione a seguito della quale assume la denominazione di MANIFESTO MERCI IN ARRIVO (M.M.A.). Subito dopo, la dogana allibra sul registro **A/3** le merci effettivamente sbarcate ed introdotte in temporanea custodia per il loro successivo vincolo ad un regime doganale o per il loro transhipment.

  L'importanza del manifesto di carico chiarisce perché sia prevista una difesa così "avanzata" fondata sulla presenza di uno specifico reato di pericolo costituito dalla navigazione, nella zona di vigilanza doganale marittima con direzione verso un porto

[10] Che è sempre obbligatorio a meno che si tratti (cfr. art. 129 T.U.L.D.):
- di unità da diporto o di navi militari, sia italiane che straniere;
- di barche da pesca;
- di navi adibite a trasporto di merci, diverse dai generi di monopolio, spedite in cabotaggio.

nazionale, di navi di stazza netta non superiore a 200 tonn. prive di tale documento, e ciò indipendentemente dalla dimostrazione dell'effettiva voluntas sceleris.

La mancanza del manifesto, fra l'altro, comporta anche una conseguenza sul piano amministrativo: la dogana, infatti, *può ordinare lo sbarco dell'intero carico della nave* che verrà custodito presso i magazzini doganali o presso altri locali a rischio ed a spese del capitano (cfr. art. 110 T.U.L.D.).

- al momento della partenza della nave, non ha a bordo le merci estere o le merci nazionali in esportazione con restituzione dei diritti che vi si dovrebbero trovare secondo il manifesto o gli altri documenti doganali;
- trasporta merci estere da una dogana all'altra (nazionale) con una nave di stazza netta non superiore a 50 tonn. e senza alcun documento di transito.

  Questa fattispecie è da mettere in relazione con quanto previsto dall'art. 111 c. 5 T.U.L.D. in forza del quale le merci estere sbarcate in transhipment per altro porto nazionale possono essere ivi trasportate solo su navi di stazza netta non superiore a 50 tonn..

  Tali merci, in particolare, all'atto del loro imbarco sulla nave di cabotaggio, devono essere iscritte a M.M.P. (tranne nel caso in cui la nave abbia stazza netta inferiore a 20 tonn., cfr. art. 121 c. 1 T.U.L.D.) e scortate da un documento di transito comunitario (o da annotazione equipollente sul manifesto).

  Il solo fatto che le merci estere siano caricate su una nave di stazza netta superiore a 50 tonn. destinata al trasporto di cabotaggio non è quindi di per sé rilevante ai fini dell'integrazione della fattispecie de qua, posto che è necessaria anche l'assenza del documento di transito (o dell'annotazione equipollente);
- ha imbarcato merci estere in uscita dal territorio doganale su una nave di stazza netta non superiore a 50 tonn..

  Anche in questo caso s'impone il richiamo di altre disposizioni del T.U.L.D. e, in particolare, dell'art. 122 c. 1 in forza del quale *le merci estere destinate all'estero possono* uscire al territorio doganale italiano solo su navi di stazza netta superiore a 50 tonn..

  La limitazione è applicabile:
  - alle merci estere (ossia originarie di Paesi non comunitari);
  - alle merci comunitarie per le quali siano già state adempiute le formalità di esportazione;

  imbarcate su di una nave di stazza netta inferiore al limite sopra indicato, indipendentemente dal fatto che si tratti di merci in imbarco originario o in transhipment.

  Nel primo caso, ossia allorché si tratta di merci estere, il viaggio prosegue sotto scorta di un LASCIAPASSARE MERCI ESTERE (L.M.E.) emesso ai sensi dell'art. 141 c. 6 T.U.L.D.; nel secondo caso, invece, non viene emesso alcun ulteriore documento posto che, ai fini dell'uscita delle merci dal territorio comunitario, è sufficiente la dichiarazione di esportazione.

Alla stessa pena di cui sopra soggiace **chiunque** – e dunque si tratta di reato comune – nasconde sulla nave merci estere allo scopo di sottrarle alla visita doganale;

d) **CONTRABBANDO NEL MOVIMENTO DELLE MERCI PER VIA AEREA** (art. 285 T.U.L.D.).

Uguale sanzione è prevista a carico **del comandante dell'aeromobile** che:

- trasporta merci estere nel territorio dello Stato senza essere munito del manifesto di carico, quando questo è prescritto.

  L'art. 115 T.U.L.D., in particolare, prevede l'obbligo per i comandanti di aeromobili provenienti dall'estero e destinati ad un aeroporto nazionale di munirsi, fin dal momento del passaggio del confine aereo dello Stato, del MANIFESTO DI CARICO (conforme ai requisiti di cui al successivo art. 116 T.U.L.D.), su cui devono essere indicati, inter alia:

- la marca di nazionalità e di immatricolazione nonché gli altri contrassegni di identificazione dell'aeromobile;
- il luogo di provenienza;
- numero, qualità e marche distintive dei colli costituenti il carico, nonché l'indicazione della natura, del peso, della provenienza e della destinazione delle merci;
- le descrizione delle provviste di bordo, compresi carburanti e lubrificanti;
- il numero ed i documenti d'origine che accompagnano le merci;
- i bagagli dei passeggeri aventi destinazione commerciale (quelli non aventi tale destinazione possono essere comunque iscritti a manifesto).

Nel caso in cui il velivolo provenga da altro aeroporto nazionale (art. 115 c. 5 T.U.L.D.) il manifesto è sostituito da copia del MANIFESTO DI PARTENZA (M.P.) in illo tempore presentato all'Ufficio delle Dogane e da questo vidimato per essere poi esibito al comandante dell'aeroporto onde ottenere il permesso di partenza.

Come nella navigazione marittima, anche per quella aerea il manifesto riveste grande importanza e, per tale ragione (cfr. art. 115 c. 2 T.U.L.D.), è previsto che sia consegnato **immediatamente dopo l'atterraggio**, con il giornale di rotta, all'ufficio doganale aeroportuale affinché venga allibrato sul registro **A/2**; anche in questo caso, l'operazione successiva è l'allibramento sul registro **A/3** delle merci effettivamente sbarcate ed introdotte in temporanea custodia.

Vista l'importanza del documento[11], il legislatore ha previsto come reato la navigazione, all'interno dello spazio aereo nazionale con destinazione verso un aeroporto nazionale, degli aeromobili che ne siano privi, e ciò senza necessità di dimostrazione di un dolo specifico.

- al momento della partenza non ha a bordo le merci estere indicate dal manifesto o dagli altri documenti doganali;
- asporta le merci dal luogo di approdo dell'aeromobile senza il compimento delle prescritte operazioni doganali;
- atterrando fuori di un aeroporto doganale, omette di denunciare, nel termine più breve possibile, l'atterraggio alle autorità di cui all'art. 114 T.U.L.D..

Alla stessa pena di cui sopra soggiace **chiunque** – e dunque si tratta di reato comune – getti all'interno del territorio doganale, da un aeromobile in volo, merci estere ovvero le nasconda sull'aeromobile allo scopo di sottrarle alla visita doganale;

e) **CONTRABBANDO NELLE ZONE EXTRA-DOGANALI** (art. 286 T.U.L.D.).

La disposizione de qua prevede la multa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine[12] a carico di chiunque, **nei territori extra doganali** di cui all'art. 2 T.U.L.D., costituisce depositi di merci estere, soggette a diritti di confine:

- non previamente autorizzati;
- o di dimensioni maggiori rispetto a quelle autorizzate.

---

[11] La cui presentazione è sempre obbligatoria a meno che si tratti (cfr. art. 129 c. 2 T.U.L.D.):
- aeromobili militari e da turismo, sia italiani che stranieri;
- aeromobili di società italiane o straniere esercenti servizi regolari di trasporto aereo di linea.

[12] Locuzione da interpretare nel senso che l'importo della sanzione pecuniaria penale è da rapportare ai diritti di confine complessivamente dovuti sulle merci non ancora immesse in libera pratica presenti all'interno dei depositi non autorizzati o illegittimamente ampliati.

Ai fini dell'applicazione, "territori extra-doganali" devono essere considerati non solo i territori dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e le acque nazionali del Lago di Lugano, ma anche quelli loro assimilati (cfr. art. 2 c. 5 T.U.L.D.), ossia:

- i depositi franchi di cui all'art. 164 T.U.L.D., istituibili con provvedimento amministrativo nelle città marine o nelle località interne che rivestono carattere di particolare importanza ai fini del commercio internazionale;
- i punti franchi di cui all'art. 166 T.U.L.D., istituibili con apposita legge nelle stesse località in cui possono essere istituiti di depositi franchi.

Si tratta una chiara fattispecie di reato di pericolo posto che, come noto, fino a che le merci permangono in territorio esclusi dalla linea doganale nazionale, non sono soggette al pagamento dei diritti di confine; il legislatore, pertanto, ha voluto approntare una tutela anticipata (quasi dissuasiva) onde evitare la formazione di possibili situazioni agevolative del contrabbando strictu sensu inteso;

f) **CONTRABBANDO PER INDEBITO USO DI MERCI IMPORTATE CON AGEVOLAZIONI DOGANALI** (art. 287 T.U.L.D.).

L'art. 82 C.D.C. disciplina il regime delle merci assoggettate ad un dazio ridotto a cagione del loro "utilizzo particolare": si tratta di merci che fruiscono di specifiche agevolazioni daziarie nel caso in cui, previa autorizzazione della dogana (rilasciata a seguito di presentazione di apposita istanza), vengano importate per essere impiegate nell'ambito di determinati processi produttivi (costituenti gli "utilizzi particolari" richiamati dalla norma).

Nel caso in cui l'importatore non destini effettivamente tali merci alle finalità indicate nella richiesta di autorizzazione, risulta integrata la fattispecie penale de qua, per la quale è applicabile la multa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine dovuti[13]. A tali fini – è utile sottolinearlo - non ha alcun rilievo il fatto che i maggiori diritti di confine siano assistiti o meno da una garanzia ex artt. 82 c. 2 e 88 c. 1 C.D.C. e dell'art. 293 c. 1 lett. e) D.A.C.;

La stessa disposizione trova applicazione nel caso di merci importate in "franchigia doganale".

g) **CONTRABBANDO NEI DEPOSITI DOGANALI** (art. 288 T.U.L.D.).

Questo particolare tipo di reato (proprio) – punito con la multa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine dovuti[14] - è commesso dal **concessionario di un magazzino doganale di proprietà privata** (ossia dal gestore di un deposito doganale diverso dal tipo "F") che vi detiene merci estere:

- in assenza della dichiarazione di introduzione IM/7;
- o comunque non registrate sulle scritture contabili.

---

13 In tale ipotesi, il quantum da considerare quale base di calcolo per la determinazione della sanzione penale è costituito dalla differenza fra i diritti di confine "ordinari" dovuti sulla merce e quanto effettivamente corrisposto a medesimo titolo dall'importatore al momento dell'importazione con "destinazione particolare".

Per quanto riguarda la determinazione del primo termine di paragone sopra indicato, trova applicazione l'art. 140 T.U.L.D. con la conseguenza che bisogna distinguere due ipotesi a seconda che:

- la rimozione dagli usi agevolati intervenga dopo il decorso di tre anni dalla data di importazione, nel qual caso il "minuendo" dell'operazione algebrica è determinato "sulla base del valore proprio dei materiali e dei macchinari al momento della loro rimozione e con l'applicazione delle aliquote vigenti in tale momento";
- la rimozione degli usi agevolati intervenga prima di tale termine, nel qual caso occorre fare riferimento al valore che detti materiali avevano al momento della loro importazione ed alle aliquote vigente in tale momento.

14 La base di calcolo per la determinazione della sanzione è costituita dai diritti di confine complessivamente dovuti sulle merci presenti all'interno del deposito e non dichiarate con IM/7 o non registrate sulla contabilità di magazzino e determinati sulla base degli elementi di tassazione (e del valore) esistenti all'atto della materiale introduzione in deposito.

L'art. 105 C.D.C., come noto, obbliga il gestore del deposito a tenere una contabilità di magazzino su cui registrare tutte le merci vincolate al regime nel momento della loro introduzione (cfr. art. 107 C.D.C.) o – per i depositi di tipo "E" - non appena raggiunte le installazioni di stoccaggio del titolare dell'autorizzazione (cfr. art. 530 c. 1 D.A.C.).

La sanzione è applicabile indipendentemente dall'effettiva sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine e, pertanto, il comportamento mantiene rilevanza penale anche nel caso in cui le merci de quibus permangono all'interno del deposito.

Autore del reato può essere il solo titolare del deposito (trattasi pertanto di un reato proprio) nonché gli eventuali concorrenti, anche se sforniti di tale particolare qualità personale.

E' importante notare che il T.U.L.D. non fa alcun riferimento alla nozione di "deposito doganale pubblico" (definito dall'art. 99 c. 1 § 2 C.D.C. quale quello "destinato unicamente ad immagazzinare merci del depositario") operando solo un richiamo alla condizione proprietaria dell'installazione. La corretta interpretazione della previsione sanzionatoria non può prescindere da un richiamo all'art. 149 c. 1 T.U.L.D., per il quale "le merci estere sono ammesse a deposito in locali sotto la diretta custodia della dogana ovvero in locali di proprietà privata gestiti in base ad autorizzazione dell'autorità doganale ovvero nei magazzini generali di cui all'art. 163".

Il T.U.L.D. – a differenza del C.D.C. e del D.A.C. – opera quindi una distinzione a seconda della natura del soggetto titolare dell'autorizzazione alla gestione; da ciò consegue che fattispecie penale è applicabile ad ogni soggetto autorizzato all'esercizio di un deposito doganale non gestito direttamente dalla dogana, senza che possa venire in rilievo il fatto che si tratti di deposito pubblico o privato.

h) **CONTRABBANDO NEL CABOTAGGIO E NELLA CIRCOLAZIONE** (art. 289 T.U.L.D.).

Sempre la multa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine dovuti è prevista a carico di chi introduce nello Stato merci estere in sostituzione di merci comunitarie o comunque ammesse in libera pratica spedite in cabotaggio o in circolazione;

i) **CONTRABBANDO NELL'ESPORTAZIONE DI MERCI AMMESSE A RESTITUZIONI DI DIRITTI** (art. 290 T.U.L.D.).

Per sua caratteristica intrinseca il contrabbando dovrebbe essere ipotizzabile nei soli casi di importazione, temporanea o definitiva, o nell'ambito di quei regimi economici in cui l'obbligazione resta sospesa in attesa dell'appuramento del regime stesso. Viceversa, non essendo (di norma) le merci in esportazione soggette a dazi o prelievi agricoli, nei loro confronti è inconfigurabile il delitto de quo .

Questa conclusione, se corretta in linea di principio, soffre un'eccezione in tutti i casi in cui le merci:

- siano (contrariamente a quanto è norma) soggette a dazi o prelievi agricoli all'atto della loro esportazione, nel qual caso trova applicazione quanto disposto dall'art. 282 c. 1 lett. e) T.U.L.D.;
- fruiscano di restituzioni all'esportazione, secondo le disposizioni nazionali italiane (come nel caso delle restituzioni per l'esportazione di prodotti siderurgici) o comunitarie (come nel caso della P.A.C.).

  A differenza dell'ipotesi precedente, perché il reato sia integrato non è sufficiente la semplice uscita (totale o parziale) delle merci dal territorio doganale in assenza di dichiarazione di esportazione, ma, anzi, occorre che le formalità di esportazione siano state regolarmente adempiute e che, in tale ambito, la parte abbia richiesto il pagamento della restituzione.

  Ma ciò non è sufficiente, essendo infatti richiesto un elemento ulteriore costituito:

  ⇨ **dall'utilizzo di mezzi fraudolenti**, presupposto di facile verificazione in quanto deve ritenersi integrato anche dalla semplice presentazione di una dichiarazione mendace;

⇨ **specificamente diretti ad ottenere una indebita restituzione dei diritti stabiliti sulle materie prime impiegate nella fabbricazione delle merci esportate.**
E' quindi richiesto, per l'integrazione del reato, il dolo specifico. Non è invece necessaria l'effettiva avvenute erogazione delle restituzioni, essendo sufficiente il solo tentativo di ottenerle mediante il comportamento sopra indicato.

In ogni caso, la sanzione applicabile è la multa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti indebitamente riscossi o di cui si è tentata la riscossione;

l. **CONTRABBANDO NELL'IMPORTAZIONE O NELL'ESPORTAZIONE TEMPORANEA** (art. 291 T.U.L.D.);

La multa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti dovuti è prevista anche a carico di chi, nell'ambito dei regimi di:

- perfezionamento attivo;
- perfezionamento passivo;
- ammissione temporanea;
- trasformazione sotto controllo doganale;

o nell'ambito di un'operazione di temporanea esportazione, **assoggetta le merci a trattamenti o manipolazioni artificiose o usa altri mezzi fraudolenti al fine di sottrarle al loro pagamento**.

Gli elementi costitutivi del reato sono tre:

⇒ anzitutto, il trattamento o la manipolazione deve essere posta in essere nell'ambito di uno dei quattro regimi economici sopra indicati (tutti comportanti la temporanea importazione o esportazione) o nell'ambito della temporanea esportazione come disciplinata dal T.U.L.D..

Il riferimento operato dal legislatore nazionale alla temporanea esportazione o importazione rende chiaro che in caso di perfezionamento attivo con sistema del rimborso del diritti di confine il reato in esame non sia configurabile posto che, come noto, non viene presentata alcuna dichiarazione di temporanea importazione o di riesportazione ma, piuttosto, una dichiarazione di importazione IM/4 (su cui devono essere indicati gli estremi dell'autorizzazione al regime) per quanto riguarda la materia prima seguita da una dichiarazione di esportazione EX/1 relativa ai prodotti compensatori ottenuti;

⇒ in secondo luogo, le merci devono essere sottoposte **trattamenti o manipolazioni artificiose** o devono essere impiegati **altri mezzi fraudolenti** (non meglio nominati e, pertanto, da individuare caso per caso).

L'"artificiosità" e la "fraudolenza" possono essere considerate sussistenti allorché il trattamento o la manipolazione o il comportamento tenuto dall'autore del reato non siano economicamente o giuridicamente giustificabili **e** si dimostrino, all'opposto, come finalizzati all'evasione dei diritti di confine.

In caso PERFEZIONAMENTO ATTIVO, in particolare, tale aspetto può essere ravvisato nell'effettuazione di trattamenti diversi rispetto a quelli autorizzati o, in caso di "richiesta implicita", dichiarati nella dichiarazione IM/2. In caso di AMMISSIONE TEMPORANEA, la fattispecie è integrata, a titolo di esempio, allorché, per necessità fieristiche, vengano temporaneamente importati beni di un determinato genere o valore commerciale e successivamente riesportati beni differenti per qualità o per valore commerciale: è chiaro che, in tale ipotesi, non è ravvisabile alcun trattamento o manipolazione, ma il comportamento tenuto dal soggetto è comunque fraudolento.

Peraltro, il semplice fatto che siano posti in essere trattamenti o manipolazioni differenti rispetto a quelli previsti dall'autorizzazione non è di per sé sufficiente all'integrazione del reato, essendo richiesta la presenza di un terzo elemento, ossia:

⇒ l'espressa finalizzazione all'evasione dei diritti di confine e, pertanto, la dimostrazione del **dolo specifico**;

m. **IN TUTTI GLI ALTRI CASI DI CONTRABBANDO**, ad eccezione di quelli concernenti i T.L.E. (art. 292 T.U.L.D.).

Con disposizione di chiusura, l'art. 292 T.U.L.D. prevede la sanzione della multa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti dovuti nei confronti di chiunque – mediante comportamenti non riconducibili alle fattispecie sopra puntualmente descritte – sottrae le merci al loro pagamento.

Le fattispecie aggravanti.

L'art. 295 T.U.L.D. disciplina le aggravanti del reato in esame che, come si può notare, sono di tipo "speciale" ai sensi dell'art. 63 c. 3 c.p., in quanto determinano l'applicazione di una sanzione di specie diversa (cfr. c. 2) o un suo aumento in misura superiore ad 1/3 (cfr. cc. 1 e 3).

Secondo quanto previsto da detta disposizione:

1. si applica la pena della multa di importo non inferiore a 5 e non superiore a 10 volte i diritti di confine in tutti i casi in cui **il reato sia commesso mediante utilizzo di mezzi di trasporto appartenenti a persone ad esso estranee**.

   Il telos normativo è evidente: punire in modo più grave il comportamento di chi cerca di trarre beneficio (sotto il profilo di una maggiore difficoltà d'indagine) dall'uso di beni appartenenti a persone non coinvolte nell'iter criminis.

   L'aggravante (oggettiva, secondo la definizione di cui all'art. 70 c. 1 n. 1 c.p., e quindi applicabile anche ai concorrenti nel reato ex art. 118 c.p.) risulta integrata dal semplice utilizzo di mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato, senza che sia richiesta l'effettiva idoneità di tale comportamento ad incidere (in negativo) sull'attività di indagine o di repressione del reato.

   La circostanza de qua può concorrere con quella comune di cui all'art. 61 c. 1 n. 5 c.p. (c.d. "minorata difesa"), vista la loro l'evidente differenza: questa, infatti, è integrata da chi approfitti di "circostanze di tempo, di luogo *...omissis...* tali da ostacolare la pubblica o privata difesa". A parte la maggiore indeterminatezza dell'elemento oggettivo (l'approfittare di circostanze "di tempo e di luogo" determinabili solo ex post in base alla concreta valutazione operata dal giudice), è qui richiesta la presenza di una finalizzazione teleologica (ostacolare la pubblica o privata difesa) ed un'incidenza fattuale non previste dall'art. 295 c. 1 T.U.L.D..

   Ancora, ai fini dell'aggravante di cui si tratta non è richiesto che il contrabbandiere sia entrato illegalmente in possesso dell'automezzo altrui né che ne abbia fatto un uso diretto, con la conseguenza che la stessa è contestabile in tutti i casi in cui il proprietario (rectius: disponente) del mezzo ne abbia in buona fede consentito l'utilizzo diretto da parte dell'autore del reato o (come più spesso accade) abbia agito (inconsciamente) per suo conto, magari in esecuzione di un contratto di trasporto. E' peraltro evidente che se tra l'autore ed il proprietario/disponente del mezzo sia intervenuto un pactum sceleris successivo all'esecuzione del reato (e mai anteriore, in quanto in tale caso si avrebbe concorso) allo scopo quello di assicurare al primo la fuga o il prezzo, il prodotto o il profitto del reato, non solo l'aggravante risulta integrata, ma nei confronti del proprietario/disponente è formulabile l'accusa di favoreggiamento personale o reale, a seconda dei casi.

   Diverso il caso in cui dalle risultanze processuali emerga un previo accordo fra tali soggetti: se fra i due esiste un sodalizio criminale, infatti, entrambi devono considerarsi concorrenti nel delitto di contrabbando con la conseguenza che l'aggravante non può ritenersi integrata;

2. si applica la pena della multa nelle misure sopra viste (da 2 a 10 volte in caso di fattispecie normale, da 5 a 10 in caso di sussistenza dell'aggravante sopra vista) congiuntamente alla reclusione da 3 a 5 anni quando:

- **il colpevole è stato sorpreso a mano armata nel commettere il reato o, immediatamente dopo, nella zona di vigilanza doganale**.
  Il comportamento stigmatizzato è unico e consiste nel fatto che il colpevole, nel sotto indicato arco temporale, sia stato sorpreso a mano armata: in assenza di ulteriori specificazioni, ed in considerazione del particolare telos della norma (colpire più duramente chi, pur non facendo concreto uso della vis bellica, si sia precostituito la possibilità di farvi ricorso), l'aggravante risulta integrata in tutti i casi in cui il reo venga trovato in possesso di un qualunque oggetto qualificabile come arma (da guerra, comune da sparo o, al limite, anche impropria).
  Di per sé, però, la materiale ed immediata disponibilità dell'arma non è sufficiente; il legislatore, infatti, richiede che il suo possesso sia accertato:
  - durante la commissione del reato;
  - *ovvero immediatamente dopo, ma fino a che il colpevole si trova all'interno della zona di* vigilanza doganale;
- nel commettere il reato o immediatamente dopo, ma pur sempre all'interno della zona di vigilanza doganale, l'autore è sorpreso riunito **insieme a due o più persone concorrenti nel reato ed in condizioni tali da costituire ostacolo per le forze di polizia**.
  L'integrazione di questa circostanza è subordinata alla contemporanea presenza di due elementi:
  - anzitutto, la contemporanea presenza di almeno tre persone concorrenti del reato.
    Detta presenza non deve essere meramente casuale, come si evince dall'utilizzo del periodo "tre o più persone *...omissis...* siano sorprese insieme riunite": l'aggravante, quindi, non può essere contestata nei casi in cui la presenza contemporanea dei concorrenti sia accidentale, non finalizzata né prevista (ex art. 59 c. 2 c.p.);
  - in secondo luogo, l'esistenza di condizioni di tali – anche indipendenti dalla volontà dei concorrenti ed estranee alla loro contemporanea presenza – da costituire ostacolo *all'attività delle forze di polizia*[15].

[15] "La circostanza aggravante di cui all'art. 295, lett. b), del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43 sussiste "quando nel commettere il reato, o immediatamente dopo nella zona di vigilanza, tre o più persone colpevoli di contrabbando siano sorprese insieme riunite e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di Polizia". Non è, perciò, richiesto che sia messa in pericolo la incolumità degli agenti di Polizia, né che la condotta dei responsabili sia caratterizzata da elementi dinamici particolari. È sufficiente, per la esistenza dell'aggravante, che i colpevoli si avvantaggino di condizioni tali da costituire per gli agenti "un ostacolo". Conseguentemente, integra la circostanza aggravante l'agire in un dato contesto determinato dalla specialità dei luoghi, dalla possibilità di più agevole sottrazione all'azione di polizia, da particolari situazioni di ambiente (ora notturna, mezzi adoperati; più gravosa possibilità per gli organi di polizia di risalire alla responsabilità di ciascuno in considerazione della facilità per i responsabili di confondere la propria posizione con quella di estranei al fatto)." (Corte Cass., Sezione III, sentenza n. 8628 del 05/10/1985).
"In tema di contrabbando doganale, la circostanza aggravante, prevista dall'art. 295, lett. b), del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43, è configurabile quando i tre o più partecipi agiscono in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di Polizia. A tal fine non è però necessario che l'azione impeditiva impegni simultaneamente ed indissolubilmente almeno tre correi. Ne deriva che è irrilevante l'allontanamento per fuga o per volontaria desistenza di uno di essi al momento in cui venga posto in essere l'impedimento" (Corte Cass., Sezione III, sentenza n. 9870 del 26/09/1986).
"In tema di contrabbando doganale, ai fini della configurabilità dell'aggravante prevista dall'art. 295, comma secondo, del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 433 non è necessario che sia posta in pericolo l'incolumità degli agenti, né che la condotta dei responsabili sia caratterizzata da elementi dinamici particolari, essendo sufficiente che i colpevoli si avvantaggino di condizioni tali da costituire un ostacolo per gli agenti, né è parimenti necessario che l'azione impeditiva sia posta in essere da almeno tre correi, essendo sufficiente che nel momento iniziale dell'azione di polizia gli autori del fatto siano presenti e riuniti fra loro in numero di almeno tre" (Corte Cass., Sezione III, sentenza n. 19504 del 27/04/2004).

Come nel caso precedente, ai fini dell'integrazione dell'aggravante è richiesto che i presupposti sopra richiamati siano riscontrati al momento della commissione dl reato o immediatamente dopo ma, in tale ultimo caso, sub condicione che l'autore del reato si trovi ancora all'interno dell'area di vigilanza doganale.

Per cotante giurisprudenza, inoltre, l'aggravante qui in esame concorre con la configurabilità del reato di associazione per delinquere[16];

- il fatto è connesso **ad altro reato contro la fede pubblica o contro la P.A.**.

  Questa ipotesi risulta integrata in tutti i casi in cui è presentata una dichiarazione doganale mendace o altra documentazione materialmente o ideologicamente falsa e, comunque, in qualunque altro caso in cui il soggetto autore del contrabbando commetta (anche in periodi successivi) fatti o atti idonei ad integrare un reato contro la fede pubblica o la Pubblica Amministrazione quali possono essere, a mero titolo di esempio, i delitti i corruzione o concorso (esterno) in abuso in atti d'ufficio[17].

"In tema di contrabbando doganale, ai fini della integrazione della circostanza aggravante prevista dall'art. 295, comma secondo, lett. b), D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, non è richiesto che sia posta in pericolo la incolumità degli organi di polizia, né che la condotta sia caratterizzata da elementi dinamici particolari, essendo sufficiente che gli agenti si avvantaggino di condizioni tali da costituire oggettivamente per gli agenti un ostacolo, come nel caso in cui ricorrano particolari situazioni ambientali (ora notturna, mezzi adoperati, facilita' per i responsabili di confondere la propria posizione con quella degli altri). In sostanza, assume rilievo la **oggettiva potenzialità di ostacolo** che una determinata situazione logistica, ambientale o soggettiva può determinare per l'azione di polizia, **a nulla rilevando che questa, in concreto, abbia effettivamente subito intralci**" (Corte Cass., Sezione III, n. 12530 del 04/11/1999).

16 "Il delitto di contrabbando aggravato dall'essere l'autore un associato per la commissione di delitti di contrabbando concorre con quello di associazione per delinquere, costituita al fine di commettere fatti di contrabbando, pur quando quel delitto rientri tra quelli per cui era stato costituito il sodalizio criminoso" (Corte Cass., Sezione III, sentenza n. 25872 del 26/05/2010).

"La prova dei reati di contrabbando doganale, commessi in forme di compartecipazione criminosa da più persone, può essere utilizzata dal giudice non solo per ravvisare la sussistenza dell'aggravante specifica di cui all'art. 110, lett. c), della legge doganale (ora art. 295, lett. d), del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43), ma anche per ritenere integrata la fattispecie penale comune dell'associazione per delinquere (art. 416 cod. pen.), sempre che gli elementi di giudizio processualmente acquisiti depongano per la sussistenza di un vincolo associativo a carattere permanente, originariamente costituito o successivamente venutosi a formare tra i vari compartecipi dei singoli fatti di contrabbando, attuati col supporto di un'organizzazione anche rudimentale, ma immanente, di strutture, di mezzi, di attività strumentali, diretta a creare apparenze di legittimità doganale della merce introdotta nel territorio dello Stato e a precostituire la collocazione e disponibilità di essa in evasione dei tributi doganali" (Corte Cass., Sezione III, sentenza n. 4133 del 22/04/1982, Portinari. In senso conforme, anche Corte Cass., Sezione III, n. 7603 del 26/09/1984, Corbelli; Corte Cass., Sezione III, sentenza n. 9828 del 08/11/1984, Angeli).

17 "In materia di contrabbando, sebbene la connessione, prevista dall'aggravante di cui all'art. 295, secondo comma, lett. c), del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43, quando il fatto sia connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la Pubblica Amministrazione, non debba essere riferita all'ampia previsione di cui all'art. 45 cod. proc. pen., essa va peraltro inquadrata in quella, sia pure più ristretta, di cui all'art. 61, n. 2, cod. pen., che contempla non solo le ipotesi di chi abbia commesso il reato per eseguirne o per occultarne un altro, ma anche le ipotesi di chi abbia commesso il reato per conseguire o assicurare a sé o ad altri il profitto o il prodotto o il prezzo di altro reato ovvero per assicurarsi l'impunità. Pertanto, è irrilevante che il tentativo di corruzione o l'istigazione alla corruzione siano intervenuti quando il reato di contrabbando sia stato già consumato o sia "in itinere", perché tali fatti sono comunque intervenuti per assicurare il profitto del contrabbando e l'impunità del medesimo" (Corte Cass., Sezione III, n. 9554 del 31/10/1984).

"Nella circostanza aggravante della connessione del fatto di contrabbando con altro delitto contro la Pubblica Amministrazione (art. 110, lett. c), della legge 25 settembre 1940 n. 1424, legge doganale) la connessione richiesta è circoscritta allo schema di quella di cui all'art. 61, n. 2, cod. pen. e non si estende alla più ampia connessione processuale prevista dall'art. 45 cod. proc. pen. Ciò si desume dalla contrapposizione dei termini

Nel caso in cui il dichiarante sia un viaggiatore (cfr. artt. 233 e 234 D.A.C.), la dichiarazione verbale di non portare con sé merci in quantitativi superiori alla franchigia doganale riconosciuta dalle vigenti disposizioni (o altro comportamento idoneo ex art. 233 c. 1 D.A.C.) è equiparata in tutto e per tutto alla dichiarazione doganale e, quindi, nel caso in cui venga riscontrata non veritiera, determina l'applicazione dell'aggravante de qua.

Questa, peraltro, concorre con l'aggravante comune di cui all'art. 61 c. 1 n. 2) c.p., in virtù del quale la pena è aumentata qualora il reato sia stato commesso "per eseguirne o occultarne un altro o per conseguire o assicurare a sé o ad altri il prezzo, il prodotto o il profitto" o l'impunità;

- il colpevole sia un associato per delinquere facente parte di organizzazioni dedite alla commissione dei delitti di contrabbando ed il delitto commesso sia tra quelli per i quali l'associazione è costituita.

3. si applica la pena della multa nelle misure sopra viste (da 2 a 10 volte in caso di fattispecie normale, da 5 a 10 nei casi aggravati) congiuntamente alla reclusione fino a 3 anni **in tutti i casi in cui i diritti di confine dovuti siano maggiori di € 49.993,03**.

   Come evidente, dato che il contrabbando in materia di diritti di confine deve essere tenuto distinto dall'evasione I.V.A., anche il quantum debeatur a titolo di dazi e prelievi agricoli deve essere tenuto ben distinto rispetto al debito I.V.A..

   In ogni caso, l'aggravante non può concorrere con quella comune di cui all'art. 61 c. 1 n. 7) c.p. applicabile, nei reati contro il patrimonio o che comunque offendono il patrimonio, allorché venga cagionato un danno di notevole entità: costante giurisprudenza, infatti, ritiene che i reati finanziari (fra cui il contrabbando) non determinino offesa al patrimonio ma, bensì, ledano il diritto statuale di imporre tributi e di regolare la distribuzione della ricchezza[18].

Il sequestro e la confisca del corpo del reato, di ciò che ne costituisce prezzo, prodotto o profitto e l'estensione del sequestro ai mezzi propedeutici alla commissione del reato.

L'art. 301 T.U.L.D. prevede, quale pena accessoria, ***l'obbligatoria confisca delle merci***[19]; a sua volta, l'art. 334 c. 3 T.U.L.D. statuisce l'insensibilità di tale provvedimento ablatorio rispetto alla definizione in via amministrativa del reato.

La confisca è, quindi, sempre obbligatoria ed ha ad oggetto il "corpo del reato" ossia, secondo la definizione di cui all'art. 253 c. 2 c.p.p.:

<fatto> e <delitto> espressa nella formulazione normativa ("quando il fatto sia connesso con altro delitto..."), la quale implica una relazione di interdipendenza fra le azioni delittuose commesse, per effetto della quale nel caso concreto un reato si ponga come conditio sine qua non dell'altro. Pertanto da tale concetto di connessione da un lato è esclusa la semplice connessione occasionale, menzionata dallo art. 42, n. 2, cod. proc. pen., unitamente a quella teologica e conseguenziale, dall'altro in esso sono compresi casi non strettamente riconducibili a quelli previsti dall'art. 61, n. 2, cod. pen." (Corte Cass., Sezione III, n. 10637 del 27/11/1984, Ciotta).

"In tema di contrabbando, la circostanza aggravante prevista dall'art. 295, comma secondo, lett. c), del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43 per il caso in cui il fatto sia connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la Pubblica Amministrazione, ha carattere oggettivo e può comunicarsi, ricorrendo le condizioni di cui al secondo comma dell'art. 59 cod. pen., a tutti i concorrenti, anche nell'ipotesi in cui il reato connesso sia estinto" (Corte Cass. Sezioni Unite, sentenza n. 4460 del 19/04/1994, Cellerini).

18 Cass. Penale, Sezione III, 20 marzo 1987, M.G., in Rass. Trib. 1989, II, 131 in nota; Cass. Penale, Sezione III, 6 ottobre 1980, Cabiddu, in Giust. Pen.. 1981, II, 344 (solo massimata).

19 Con sentenza interpretativa della Corte Cost. n. 1/1997 l'art. 301 c. 1 T.U.L.D. è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo nella parte in cui non consente alle persone estranee al reato di provare di avere acquistato la proprietà delle cose ignorando senza colpa l'illecita immissione di esse sul mercato.

- le merci contrabbandate;
- ciò che costituisce il prodotto o il profitto del reato;
- le cose che servirono o furono utilizzate per la commissione del reato.

Il novero dei beni confiscabili è, tutto sommato, conforme a quanto previsto dall'art. 240 c. 1 c.p., con l'unica differenza che, mentre la disposizione codicistica prevedere in via normale la facoltatività della confisca, in caso di contrabbando è sempre obbligatoria.

Deve però essere rimarcato che, al di fuori dei casi in cui esse stesse consistano in merci di contrabbando o di locupletazione di tale reato, la confisca non può colpire le cose, appartenenti a persona estranea al reato, che servirono o furono utilizzate per la sua commissione (cfr. art. 240 c. 3 c.p.).

A tale riguardo, è utile sottolineare come la Corte Cass., Sezione VI, con sentenza n. 2643 del 08/06/2000 (Mariniello), abbia statuito che: "La misura di sicurezza della confisca, avendo carattere non punitivo bensì cautelare, può essere disposta anche nei confronti di beni appartenenti a persone giuridiche, dovendo ad esse, in forza del principio di rappresentanza, essere riferiti gli stati soggettivi di rappresentanti; peraltro, a norma dell'art. 301 d.P.R. n. 43 del 1973 (nel testo modificato dalla l. n. 413 del 1991), sono sempre soggetti a confisca, a chiunque appartengano, le cose che servirono o furono destinate a commettere il reato di contrabbando, senza che su tale disposizione abbia inciso la sentenza n. 1 del 1997 della Corte costituzionale (che ha consentito la possibilità alle persone estranee al reato di provare di aver acquistato la proprietà della cosa ignorando senza colpa l'illecita immissione di essa sul mercato), atteso che il richiamato intervento della Corte costituzionale riguarda il comma 1 dell'art. 301 citato, che si riferisce alle cose oggetto di contrabbando, non alle cose che servirono o furono destinate a commettere il suddetto reato, la cui confiscabilità non è posta in discussione, indipendentemente dal soggetto cui appartengono e dal suo stato psicologico al momento dell'acquisto. (Fattispecie relativa a sequestro, ai sensi dell'art. 321 commi 1 e 2 c.p.p., di uno stabilimento industriale e relative pertinenze, di proprietà di una società il cui legale rappresentante era indagato per il reato di associazione per delinquere finalizzata alla produzione di g.p.l., destinato ad uso di autotrazione e fatto figurare come destinato ad uso industriale o domestico al fine di pagare un'aliquota fiscale minore in violazione degli art. 40 del D. Lgs. 26 ottobre 1995 n. 504 e 4 lett. d) d.l. 10 luglio 1982 n. 429, conv. in l. 7 agosto 1982 n. 516)".

La Suprema Corte, pertanto, **non considera soggetti "terzi" rispetto all'autore materiale del reato le persone giuridiche per conto delle quali questi abbia agito** nel corso dell'attività delittuosa.

La previsione del T.U.L.D. (cfr. art. 301 c. 2), in ogni caso, estende il novero dei beni confiscabili comprendendovi – indipendentemente dal fatto che siano proprietà di soggetti estranei all'iter criminis – i mezzi di trasporto:

- idonei allo stivaggio fraudolento delle merci;
- contenenti accorgimenti idonei a maggiorarne la capacità di carico o l'autonomia in difformità dalle caratteristiche costruttive omologate;
- impiegati in violazione delle norme concernenti la circolazione o la navigazione e la sicurezza in mare.

Consistendo misura di sicurezza patrimoniale (de facto una sanzione accessoria penale), la confisca è disposta dal giudice all'atto della condanna dell'imputato o, nei casi previsti, anche in caso di assoluzione del medesimo.

La polizia giudiziaria, peraltro, motu proprio o su delega del P.M. può provvedere **al sequestro probaotrio o preventivo dei beni in contrabbando (e dunque confiscabili)**. In quest'ultima ipotesi, qualora agisca di sua iniziativa, l'U.P.G. procedente deve redigere apposito verbale da trasmettere, nelle 48 ore successive, al Pubblico Ministero territorialmente competente affinché – qualora non decida di disporre l'immediata restituzione dei beni seuqestrati – ne richieda la convalida al G.I.P. (o al giudice del dibattimento, se già incardinato) entro le 48 ore successive alla ricezione.

La convalida – in caso di sequestro preventivo - ha forma di ordinanza (insieme alla quale deve essere emesso un nuovo decreto di sequestro diretto a sostituire quello interinale operato dalla P.G.) e deve

intervenire, a pena di decadenza, entro 10 giorni dal ricevimento della richiesta del P.M. e deve essere immediatamente notificata alle parti interessate al fine di consentire loro l'appello ex art. 322-bis c.p.p..

La facoltà di estinzione in via amministrativa della fattispecie comune e di alcune fattispecie aggravate.

In caso di contrabbando per il quale sia applicabile la sola multa – ossia in tutte le ipotesi non aggravate nonché in quelle aggravate ex art. 295 c. 1 T.U.L.D. – l'incolpato ha **facoltà di estinguere il reato in via amministrativa**[20], ex all'art. 334 c. 1 T.U.L.D., **mediante pagamento, oltre ai diritti di confine evasi, di una somma da 2 a 10 volte il loro importo**.

A differenza di quanto previsto per il contrabbando di T.L.E., la definizione agevolata non è un diritto soggettivo perfetto del (presunto) autore del reato, in quanto è rimessa alla discrezionalità dell'Ufficio delle Dogane. Lo si evince chiaramente dalla lettura dell'art. 334 c. 1 cit., in forza del quale "*…omissis…* l'amministrazione può consentire che il colpevole effettui il pagamento*…omissis…* ".

La discrezionalità dell'Ufficio non si limita solo all'an della definizione ma si estende al quantum debendi: il precitato articolo, infatti, dispone che il colpevole debba corrispondere, oltre al tributo dovuto, "*…omissis…* una somma non inferiore al doppio e non superiore al decuplo del tributo stesso da *determinarsi dall'amministrazione medesima*".

Il riferimento operato dal legislatore "ai diritti di confine evasi" sembrerebbe, a prima vista, monolitico con la conseguenza che la definizione in via amministrativa non potrebbe essere ottenuta se non previa corresponsione anche di questi. In realtà, è stato osservato – e riconosciuto anche dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 1412 del 21 marzo 1985 – che il pagamento dei diritti di confine non è, a tale fine, sempre necessario e che, in particolare, ad esso non si debba procedere nel caso in cui tali diritti non sono più dovuti in conseguenza dell'applicazione dell'art. 338 T.U.L.D.[21].

---

[20] La facoltà di definizione in via amministrativa trova applicazione limitatamente al contrabbando dei diritti di confine ed al contrabbando I.V.A., non potendo invece essere applicata al contrabbando in materia di accise, posto che tale fattispecie è governata da un plesso normativo specifico (il T.U.A.).

[21] "Codesto Compartimento con il foglio sopra distinto trasmise copia della nota 29 aprile 1982, n. 36400 con la quale la locale Circoscrizione doganale rappresentava talune osservazioni e perplessità sulla legittimità del recupero, in sede di vendita di merce confiscata per fatti di contrabbando, dei tributi doganali gravanti su di essa, quando tali delitti siano definibili in via amministrativa. Secondo tale Ufficio l'art. 334 T.U.L.D., disporrebbe in ogni caso il pagamento in sede di definizione amministrativa (... può consentire che il colpevole effettui il pagamento, oltre che del tributo dovuto,... il pagamento della somma anzidetta e del tributo estingue il reato: art. 334 c. 1 e 2), per cui un ulteriore loro recupero all'atto della vendita della merce sequestrata e poi confiscata determinerebbe una ingiusta duplicazione di pagamento. Sempre secondo l'avviso della dogana di Torino la disposizione contenuta nell'art. 338 c. 1 T.U.L.D., che sancisce l'esenzione dell'obbligo del pagamento dei diritti doganali quando la merce sia stata sequestrata ed il contravventore effettui il pagamento della multa o dell'ammenda, non esplicherebbe alcuna efficacia quando l'estinzione del reato avvenga a termine del suindicato art. 334. Al riguardo, la scrivente, pure apprezzando le considerazioni svolte e che presentano aspetti degni di attenta riflessione, esprime l'avviso che l'art. 338, al quale fa espresso richiamo l'art. 36 c. 5 T.U.L.D. sia una norma che ha una portata di carattere generale e che pertanto, vada applicata sia nei casi di contrabbando non suscettibili o non definiti in via amministrativa sia nei casi di concreta applicazione dell'art. 334. La disposizione contenuta nell'art. 334 ed innanzi riportata (....l'Amministrazione doganale può consentire che il colpevole effettui il pagamento, oltre che del tributo dovuto....) deve essere correttamente interpretata nel senso che il tributo vada corrisposto sempreché, secondo le circostanze, risulti effettivamente dovuto (se dovuto). Infatti, tale interpretazione trova rispondenza nelle norme contenute nell'art. 10 della L. 3 gennaio 1951, n. 27, in materia di estinzione dei reati punibili con la sola sanzione della pena pecuniaria previsti dalla L. 17 luglio 1942, n. 907, sui monopoli di tabacchi, che espressamente dispone: "il denunciato può chiedere all'Intendente di Finanza competente per territorio che il contesto venga definito mediante il pagamento, oltreché del diritto di monopolio, se dovuto, di una somma ...". Detta norma, peraltro, e' tuttora applicabile anche al contrabbando doganale avente

Essendo la facoltà di definizione assoggettata a discrezionalità amministrativa[22], l'art. 334 T.U.L.D. non ripete la puntuale previsione di cui all'art. 2 c. 2 L. 92/2001 con cui viene fatto obbligo all'Ufficio di avvisare l'incolpato di tale facoltà fino dalla "notifica del primo atto di polizia giudiziaria redatto per l'accertamento del reato". La ragione è ictu oculi evidente: se tale definizione non è un diritto ma solo un interesse legittimo, va da sé che l'Ufficio non è in alcun modo tenuto ad avvisare il soggetto incolpato del reato dell'esistenza di un diritto… in realtà non esistente.

Ammesso che l 'Ufficio competente acconsenta la definizione e determini la somma da corrispondere a titolo di "penale", si ritiene che l'effettivo pagamento (non costituendo ipotesi di oblazione ex artt. 162 e 162 c.p.) possa intervenire non solo nel corso dell'attività investigativa ma anche durante il dibattimento. In ogni caso, **per avere valenza solutoria ed estintiva del contesto** (ex art. 334 c. 2 T.U.L.D.), ***il pagamento deve comprendere sia i diritti di confine evasi (se dovuti) sia l'importo di detta "penale".***

Particolari sono i rapporti intercorrenti fra l'esercizio – rectius: il mancato esercizio – del potere discrezionale di ammettere il (presunto) autore del reato alla definizione e la contestazione da parte di questi di un eventuale vizio di eccesso di potere da parte dell'Ufficio. Come noto, l'art. 2 c. 2 c.p.p. dispone che "1. Il giudice penale risolve ogni questione da cui dipende la decisione, salvo che sia diversamente stabilito. 2. La decisione del giudice penale che risolve incidentalmente una questione civile, amministrativa o penale non ha efficacia vincolante in nessun altro processo". Tale disposizione viene comunemente interpretata dalla giurisprudenza nel senso di consentire di muovere dinanzi al giudice penale, in via puramente incidentale, tutte le eccezioni relative, fra l'altro, anche la validità o legittimità di atti amministrativi o del comportamento tenuto dalla P.A. allorché possano avere incidenza sulla decisione del processo[23].

---

ad oggetto tabacchi lavorati esteri qualora le violazioni vengano accertate fuori degli spazi doganali, a termine del disposto di cui al secondo comma dell'art. 341 del già citato T.U.L.D. Pertanto, una diversa interpretazione della norma in questione (art. 334) comporterebbe, inevitabilmente, una differente definizione dello stesso reato di contrabbando, a seconda che il medesimo si verifichi entro o fuori gli spazi doganali. In conclusione, questa Direzione Generale, tenuto anche conto del conforme parere dell'Avvocatura Generale dello Stato, all'uopo interpellata, e' dell'avviso che il contravventore, qualora intenda avvalersi dell'istituto disciplinato dall'art. 334 debba corrispondere ai fini dell'estinzione del reato, la sola somma che sarà, a tal fine, fissata dall'Organo competente, mentre per il pagamento dei tributi bisognerà ricorrere alla disposizione dell'art. 338 nella cui disciplina rientrano tutti i reati doganali" (Ministero delle Finanze con la circolare n. 1412 del 21 marzo 1985).

22 "La definizione amministrativa dei delitti di contrabbando, punibili con la sola pena della multa di cui all'art. 334 del D.P.R. n. 43/1973, non costituisce un obbligo per l'amministrazione, ma una mera facoltà per cui la trasmissione degli atti all'autorità giudiziaria dimostra quali siano le determinazioni dell'amministrazione in proposito e preclude al colpevole la possibilità di chiedere la conciliazione del contesto" (Tribunale di Genova, 19/01/2009, Ma.Pi.).

"Ai sensi dell'art. 334 del D.P.R. n. 43/1973, per i delitti di contrabbando punibili con la sola pena della multa, l'amministrazione doganale può consentire che il colpevole effettui il pagamento, oltre che del tributo dovuto, di una somma non inferiore al doppio e non superiore al decuplo del tributo stesso - da determinarsi dall'amministrazione medesima - pagamento che comporta l'estinzione del reato" (Corte Appello Milano, Sezione II, 17/07/2006 , K.C.).

"La definizione amministrativa dei delitti di contrabbando, punibili con la sola pena della multa, di cui all'art. 334 d. p. r. 23 gennaio 1973, n. 43, non costituiscono un obbligo per l'amministrazione, ma una mera facoltà per cui la trasmissione degli atti all'autorità giudiziaria dimostra quali siano le determinazioni dell'amministrazione in proposito e preclude al colpevole la possibilità di chiedere la conciliazione del contesto; questa è, pertanto, per sua natura, antecedente al giudizio penale" (Corte Cass., 08/07/1986, Belluti).

23 "La valutazione che il giudice penale compie in ordine alla validità di un atto amministrativo al fine di accertare o di escludere l'esistenza del reato della cui cognizione è investito, è eseguita - ai sensi dell'art. 5 l. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E - incidenter tantum ed ha efficacia circoscritta all'oggetto dedotto in giudizio; di conseguenza, il giudicato sul caso deciso non preclude la libera ed eventualmente diversa valutazione dello stesso provvedimento ad opera di altro giudice in caso analogo" (Cass. Penale, Sezione I, 3 luglio 2001, n. 29453, Bosco, in Cass. pen. 2002, 3496 in nota di Gambardella)

De iure condendo, pertanto, si potrebbe dire che l'imputato, il quale eccepisca il mancato esercizio della facoltà di cui all'art. 334 c. 1 T.U.L.D., abbia due frecce al proprio arco, oltre che difendersi nel modo "classico" (ossia contestando l'esistenza di uno degli elementi costitutivi del reato o proclamando la propria innocenza):

- una prima via (la più tradizionale) consistente nell'instaurare un concomitante processo amministrativo nanti al T.A.R. avente ad oggetto il silenzio-rifiuto tenuto dall'Ufficio nei riguardi di una richiesta di definizione agevolata.
  Tale soluzione, oltre ad essere maggiormente dispendiosa in termini economici e temporali (visto il costo e la durata dei processi amministrativi), è anche pericolosa in termini processuali, data l'impossibilità per il giudice penale di sospendere il processo ex art. 3 c. 1 c.p.p.[24] (non si tratta, infatti, di questione pregiudiziale sullo stato di famiglia o di cittadinanza) e la non applicabilità dell'art. 479 c.p.p. (in quanto trattasi di questione amministrativa non concernente l'esistenza del reato ma, semmai, la sua intervenuta estinzione).
  Affinché la decisione del G.A. possa incidere in sede penale, poi, la sentenza deve passare in giudicato prima della decisione del giudice penale[25], eventualmente anche nel corso del dibattimento e sempre entro tale termine deve essere effettuato il pagamento solutorio nella misura indicata dal G.A. o dall'Ufficio in esecuzione della decisione di tale giudice;
- una seconda via, meno tradizionale ma sicuramente non meno densa di insidie (anche in relazione alla sua eventuale inammissibilità), si basa sulla formulazione, nell'ambito del processo penale, di una eccezione pregiudiziale amministrativa concernente la presunta illegittimità del silenzio serbato dall'Ufficio sotto il profilo del vizio di eccesso di potere (o del rifiuto alla definizione agevolata).
  In tale ipotesi, il giudice penale valuta la questione e, in caso di accoglimento, deve (si ragiona sempre de iure condendo) determinare egli stesso il quantum debendi e concedere all'imputato un congruo termine endo-processuale per effettuare il pagamento solutorio (a meno che questi non abbia già effettuato un'offerta reale mediante deposito delle somme nei modi di legge); scaduto tale termine, deve senz'altro pronunciare sentenza di assoluzione per estinzione del reato (o, in sede di udienza

---

"Il giudice penale può disapplicare una concessione edilizia, che appaia manifestamente illegittima per rilevanti e sostanziali contrasti con la strumentazione urbanistica e per essere frutto di una serie di false rappresentazioni della reale situazione dei luoghi, giacché, in virtù del principio generale stabilito ex art. 2 c.p.p., il giudice penale può conoscere in via incidentale di tutte le questioni pregiudiziali, civili, penali ed amministrative rilevanti ai fini della configurazione e della sussistenza del reato, fatte salve le eccezioni di cui agli artt. 3 e 479 c.p.p." (Pretura Locri, 13 luglio 1991, Leuzzi e altro, in Riv. giur. edilizia 1992, I,245).

[24] "Non è possibile sospendere, in base all'art. 2 c.p.p., che affida al giudice penale la risoluzione di ogni questione pregiudiziale, salvo le ipotesi di cui agli artt. 3 e 479 c.p.p. ed una diversa previsione (art. 22 legge n. 47 del 1985), un processo, relativo ad una costruzione abusiva, qualora venga instaurato un giudizio amministrativo avverso il silenzio-rigetto sulla istanza della concessione in sanatoria" (Cass. Penale, Sezione III, 4 luglio 1991, Pretura Belluno, in Riv. giur. edilizia 1991, I, 1179).

[25] "Dalla sistematica delle questioni pregiudiziali, quale risulta realizzata dagli art. 2 e 3 c.p.p. del 1988, deriva che gli accertamenti risultanti da sentenze civile ed amministrative non vertenti sullo stato di famiglia o di cittadinanza, saranno valutati nel processo penale alla stregua di ogni altro materiale utile sul piano probatorio, restando esclusa l'autorità di giudicato di tali decisioni nel processo penale. **Tuttavia restano salvi gli effetti costitutivi, modificativi o estintivi di situazioni giuridiche, che la legge ricollega agli accennati accertamenti**" (Cass. Penale, Sezione V, 1 dicembre 1990, Milazzo, in Riv. pen. economia 1991, 484).
"Dalla sistematica delle questioni pregiudiziali, quale risulta positivamente realizzata dagli artt. 2 e 3 c.p.p., deriva che gli accertamenti risultanti da sentenze civili e amministrative, non vertenti sullo stato di famiglia o di cittadinanza, saranno valutati, nel processo penale, alla stregua di ogni altro materiale utile sul piano probatorio, restando esclusa l'autorità di giudicato di tali decisioni. **Restano però salvi gli effetti costitutivi, modificativi o estintivi di situazioni giuridiche, che siano dalla legge ricollegati agli accennati accertamenti**. La sistematica anzidetta si applica anche nei procedimenti che proseguono con le norme anteriori, e ciò per effetto del disposto dell'art. 246 disp. att." (Cass. Penale, Sezione V, 1 dicembre 1990, Milazzo, in Cass. pen. 1991, II, 455).

preliminare, sentenza di non luogo a procedere) in tutti i casi in cui l'imputato abbia effettivamente corrisposto la cifra indicata, oltre ai diritti di confine evasi se dovuti.

Comunque, al di fuori di queste evenienze "patologiche", se l'Ufficio ritiene congruo consentire la definizione agevolata del contesto, ne da preventiva comunicazione al (presunto) autore del reato mediante apposito atto da trasmettere alla Procura della Repubblica alla quale, ovviamente, deve essere data comunicazione dell'effettivo intervenuto pagamento solutorio, onde consentire al P.M. di richiedere l'archiviazione del reato o, se ha già richiesto il rinvio a giudizio o se il processo già si trova in fase dibattimentale, di richiedere al giudice competente l'emissione di sentenza di non luogo a procedere o di assoluzione per intervenuta estinzione.

Il recupero dei diritti di confine evasi e l'irrogazione della sanzione pecuniaria tributaria.

Per quanto riguarda i rapporti fra la contestazione del contrabbando ed il mancato pagamento dei diritti, l'art. 36 c. 5 T.U.L.D. dispone che "si presume definitivamente immessa in consumo *...omissis...* la merce o parte di essa che sia stata indebitamente sottratta ai controlli doganali o che comunque non sia stata presentata alle verifiche o controlli doganali nei termini prescritti o non sia stata rinvenuta all'atto delle operazioni predette; tuttavia, qualora la merce sia stata sequestrata a seguito di violazione doganale, si *applica la disposizione di cui all'art. 338 c. 1 T.U.L.D.*".

La rilevanza del contrabbando – sia di rilievo penale che amministrativo – non determina ex se alcun arresto dell'azione di recupero dei diritti evasi; peraltro, l'art. 338 c. 1 T.U.L.D. (richiamato dall'art. 36 c. 5 cit.) dispone che "il pagamento della multa *...omissis...* non esime dall'obbligo del pagamento *...omissis...* **salvo il caso in cui la merce oggetto del contrabbando sia stata sequestrata"**.

Le due disposizioni sopra citate appaiono antinomiche. L'impasse può però essere superata ponendo l'attenzione sul fatto che *a determinare l'estinzione della pretesa erariale è*:

- *da un lato, l'avvenuto se*questro (e la successiva confisca, pur nel silenzio della norma) della merce contrabbandata;
- *dall'altro, l'intervenuto effettivo pagamento della multa o dell'ammenda (ossia della sanzione* pecuniaria penale) irrogata a seguito del processo.

Il mancato avveramento anche di uno solo di tali presupposti determina (o meglio, dovrebbe determinare) la sopravvivenza della pretesa tributaria e, pertanto, legittima (legittimerebbe) l'azione di recupero da parte dell'Ufficio delle Dogane.

Pertanto, allorché il colpevole non abbia pagato in toto la multa irrogata (non importa se per mancanza di denaro o per aver fruito della sospensione condizionale della pena), è (meglio, sarebbe) comunque tenuto a corrispondere i tributi evasi. Alla medesima conclusione dovrebbe giungersi in tutti i casi di contrabbando a mero rilievo amministrativo, posto che in tale caso non può mai essere alcuna multa (ma, semmai, una mera sanzione pecuniaria amministrativa).

Problema particolare sorge allorché il (presunto) colpevole abbia definito in via amministrativa il contesto ex art. 334 T.U.L.D. posto che, in tale ipotesi, non è applicabile alcuna multa (in senso proprio).

La sopra richiamata disciplina nazionale è ormai in parte non più applicabile stante la sua non perfetta coincidenza con quanto stabilito in sede comunitaria. In particolare:

- l'art. 203 c. 1 e 2 C.D.C. dispone che "1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito alla sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione. 2. *L'obbli*gazione *doganale sorge all'atto della sottrazione della merce al controllo doganale*";
- l'art. 223 C.D.C. dispone che: "1. Fatte salve le disposizioni in vigore relative alla prescrizione dell'obbligazione doganale nonché alla mancata riscossione dell'importo dell'obbligazione doganale, in caso di insolvibilità del debitore constata per via giudiziaria, ***l'obbligazione doganale si estingue***: *...omissis...* c) **quando**, per le merci dichiarate per il regime doganale comportante l'obbligo di pagare i dazi *...omissis...* **le merci siano, prima di essere svincolate, sequestrate e contemporaneamente o**

successivamente confiscate, oppure distrutte per ordine dell'autorità doganale, oppure distrutte o abbandonate conformemente all'art. 182 o distrutte o irrimediabilmente perse per un motivo inerente alla natura stessa delle merci o in seguito a caso fortuito o di forza maggiore".

In sede comunitaria, dunque, il sequestro e la successiva confisca (non importa se contestuale o successiva) delle merci **costituiscono essi soli causa idonea *e sufficiente a determinare l'estinzione dell'obbligazione tributaria***. Per fictio iuris, peraltro, detta obbligazione non si considera venuta meno in tutti i casi in cui la legislazione degli Stati membri preveda che i dazi doganali costituiscano la base per la determinazione delle sanzioni o per l'avvio di un procedimento penale (cfr. art. 233 c. 1 § 2 C.D.C.).

Come si nota, la disposizione comunitaria differisce per almeno due aspetti rispetto a quella nazionale in quanto quest'ultima:

- anzitutto, non fa alcun riferimento alla confisca della merce, anche se, ad onor del vero, tale differenza .è più apparente che reale, posto che la prassi applicativa ha sempre ritenuto necessaria, ai fini dell'estinzione del debito, l'emanazione del provvedimento ablatorio definitivo;
- inoltre, collega l'estinzione dell'obbligazione non al solo avvenuto sequestro e confisca, ma anche *all'intervenuto effettivo pagamento della multa*, ossia della sanzione pecuniaria penale, mentre di tale condizione non viene fatto alcun cenno nella legislazione comunitaria.

L'antinomia deve ovviamente essere risolta applicando il "principio della disapplicazione" (cfr. Corte Costituzionale n. 170/1984), con la conseguenza che, ai fini dell'estinzione della pretesa tributaria, è ormai sufficiente il semplice sequestro e confisca della merce, non essendo più necessario l'effettivo pagamento della sanzione pecuniaria penale.

FIGURE PARTICOLARI DI CONTRABBANDO AGGRAVATO:

A) IL CONTRABBANDO ALL'INTERNO DEL DEPOSITI I.V.A. COMMESSO MEDIANTE UTILIZZO DI SOGGETTI DEPOSITANTI INESISTENTI (C.D. "CARTIERE").

Premessa in ordine alla natura dell'istituto del "deposito I.V.A." ex art. 50-bis D.L. 331/1993 ed al regime di immissione in libera pratica con contestuale introduzione della merce in deposito I.V.A.

La merce importata deve assolvere, all'atto della presentazione della dichiarazione doganale, sia la fiscalità comunitaria (dazio o prelievo agricolo) sia quella interna (I.V.A. ed accise).
Come eccezione a tale principio, l'art. 50-bis c. 4 lett. b) D.L. 331/1993 dispone che le merci immesse in libera pratica ed introdotte direttamente in un **deposito I.V.A.** non sono assoggettate al pagamento dell'I.V.A. all'atto della presentazione della dichiarazione doganale di importazione, ma in un momento successivo[26].
Ancora, l'art. 50-bis c. 6 dispone testualmente che "**l'estrazione dei beni da un deposito I.V.A.** ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato può essere effettuata solo da soggetti passivi d'imposta agli effetti I.V.A. e **comporta il pagamento dell'imposta** *...omissis...* L'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione, a norma dell'art. 17 c. 2 d.P.R. 633/1972*...omissis...*".
In tali casi, all'atto dell'estrazione dal deposito I.V.A. l'importatore produce una "autofattura" (ai sensi dell'art. 17 c. 3 d.P.R. 633/1972) i cui estremi vengono contemporaneamente annotati sul registro fatture attive e sul registro fatture passive, in modo tale da determinare una "sterilizzazione" dell'imposta (tendenzialmente assoluta nel caso in cui di I.V.A. integralmente detraibile, e solo parziale in caso contrario);

[26] La distinzione fra "immissione in libera pratica" ed "importazione" consiste proprio nell'assolvimento della fiscalità interna del singolo Stato membro: nel primo caso, infatti, le merci assolvono unicamente la fiscalità comunitaria (ossia dazio e prelievo agricolo, se previsto); nel secondo, invece, anche quella nazionale (I.V.A. ed accise).

al momento della successiva rivendita, l'importatore emette una normale fattura (da annotare sul registro fatture attive) con esposizione dell'I.V.A. relativa (salvo il caso di operazione non imponibile ex art. 8 d.P.R. 633/1972 o 41 D.L. 331/1993 in quanto, rispettivamente, esportazione o cessione intracomunitaria) .
In sostanza, il deposito I.V.A. consente:

- di non corrispondere l'imposta, quale diritto di confine, all'atto dell'immissione in libera pratica;
- di "sterilizzare" l'imposta dovuta a seguito di emissione dell'autofattura utilizzata per l'estrazione della merce dal deposito;
- di posticipare l'effettivo pagamento dell'imposta all'atto della prima cessione nazionale della merce così estratta, posto che la relativa fattura deve essere annotata sul registro fatture attive e, conseguentemente, l'imposta relativa viene materialmente corrisposta, seppure con il sistema "delle masse", al momento della prima liquidazione I.V.A. relativa al periodo (mensile o trimestrale) in cui è stata annotata tale fattura previa redazione del modello F24 (salvo compensazione interna)[27].

---

[27] Sempre che l'operazione di vendita non consista in una cessione intracomunitaria o in una esportazione, in quanto tali operazioni sono ex lege non imponibili e, pertanto, non danno luogo ad applicazione del tributo.
Pertanto, a seguito dell'introduzione di una merce - immessa in libera pratica - in un deposito I.V.A. ed alla sua estrazione mediante autofattura, che come detto deve essere contemporaneamente annotata sul registro fatture attive e sul registro fatture passive con conseguente "sterilizzazione" o "neutralizzazione" dell'imposta (per lo meno nei casi in cui il soggetto abbia titolo alla detrazione integrale dell'I.V.A.), si possono profilare i seguenti scenari:

- **la merce viene successivamente rivenduta ad un altro soggetto residente o stabilito sul territorio nazionale o ad un soggetto NON passivo I.V.A. residente in un altro Stato comunitario**. In tale ipotesi, viene emessa una fattura di vendita gravata da I.V.A., da annotare, secondo le modalità di legge, sul registro fatture attive. La relativa imposta viene pertanto assolta in sede di liquidazione I.V.A. (mensile o trimestrale) relativa al mese di emissione della fattura stessa;
- **la merce viene successivamente esportata o ceduta ad un soggetto passivo I.V.A. residente in un altro Stato comunitario**. In tale ipotesi, viene emessa una fattura non imponibile (rispettivamente ex art. 8 d.P.R. 633/1972 o ex art. 41 D.L. 331/1993) da annotare secondo le modalità di legge sul registro fatture attive.

La non imponibilità dell'operazione determina, come evidente, la mancata corresponsione dell'I.V.A. e, pertanto, il tributo illecitamente non pagato all'atto dell'importazione (a cagione della mai avvenuta introduzione in deposito) non verrebbe in alcun modo corrisposto, con conseguente evidente danno per l'Erario nazionale e comunitario;

- **la merce NON viene alienata a terzi ma utilizzata direttamente dall'importatore** (ad es., in caso di imbarcazioni destinate a servizi charter o di noleggio importate da esercenti tali servizi)**.** In tale ipotesi, ovviamente, non verrebbe emessa alcuna fattura di vendita (per l'evidente ragione che non vi è alcuna vendita), con la conseguenza che l'I.V.A. non corrisposta in dogana a cagione della (falsa) introduzione in deposito resterebbe definitivamente evasa.

Per fare un esempio chiarificatore ed evidenziare gli effetti sulla dinamica del tributo dell'introduzione della merce in un deposito I.V.A, si ipotizzi un soggetto A che immette in libera pratica una merce del valore di 1000 il giorno 10 giugno 2008.

1. **Importazione definitiva (ossia immissione in libera pratica senza introduzione in deposito I.V.A.)**
   Il soggetto A corrisponde all'atto dell'importazione, ossia in data 10 giugno 2008, la somma di 200 a titolo di I.V.A., la quale viene materialmente incamerata dalla Dogana e riversata sui conti di tesoreria specificamente destinati a tale tributo.
   L'imposta pagata è, però, un credito verso l'erario, in quanto relativa ad un acquisto; tanto è vero che la dichiarazione di importazione da cui deriva viene annotata sul registro fatture passive, con la conseguenza che il soggetto A può fruire di una pari detrazione – ipotizzando una annotazione tempestiva - a far data dal 16 luglio 2008 (prima liquidazione I.V.A. mensile successiva all'annotazione).
2. **Immissione in libera pratica con contestuale introduzione in deposito I.V.A., contestuale o successiva estrazione e successiva vendita ad un soggetto terzo.**

I depositi I.V.A., in particolare, sono luoghi "fisici", la cui gestione viene autorizzata dall'Agenzia delle Entrate o - nel caso in cui il soggetto gestore sia già titolare di una autorizzazione alla gestione di un deposito doganale e richieda di poter esercitare il deposito I.V.A. all'interno dei medesimi locali o aree – consentita dall'Ufficio delle Dogane territorialmente competente.

I requisiti richiesti dal legislatore per il legittimo utilizzo del "deposito I.V.A.".

L'immissione in libera pratica della merce e la sua contestuale introduzione in un deposito fiscale (rectius: negli spazi autorizzati a deposito I.V.A.), come detto, determina la non applicabilità del tributo e la traslazione della nascita dell'obbligazione tributaria ad un momento successivo.
Conseguentemente, l'I.V.A. perde – ovviamente solo in caso di legittimo ricorso a tale istituto - la sua natura di "diritto di confine" da corrispondere alla Dogana all'atto dell'importazione e si trasforma (o, meglio, torna ad essere) in un normale tributo interno, corrisposto all'Erario in sede di autoliquidazione (mensile o trimestrale a seconda del regime applicabile al soggetto passivo).
Perché ciò accada, però, il legislatore prevedere alcuni obblighi a carico sia del depositante che del depositario.
Per quanto attiene la posizione del depositario, gli obblighi sussistenti a suo carico consistono principalmente:

1. nell'istituire una contabilità di magazzino mediante tenuta di un apposito registro che evidenzi la movimentazione di beni, in entrata e in uscita;

Al momento dell'immissione in libera pratica della merce e della sua introduzione nel deposito I.V.A. il soggetto A non è tenuto al pagamento di alcunché, non essendo integrato – fintanto che la merce resta in deposito – il fatto generatore dell'imposta.
All'atto dell'estrazione dal deposito, il soggetto A presenta una autofattura che registra contemporaneamente sul registro fatture attive (con conseguente nascita di un debito verso l'Erario di 200) e sul registro fatture passive (con conseguente nascita di un credito, sempre verso l'Erario, di 200).
Da ciò deriva, con ovvia evidenza, che il soggetto non versa alcuna imposta né all'atto dell'introduzione in deposito (in quanto non viene in essere il fatto generatore) né all'atto dell'estrazione (in quanto, in tale occasione, l'imposta viene sostanzialmente neutralizzata).
Ne consegue che, se il soggetto A non rivende il bene così acquistato, non verserà mai alcunché, a titolo di I.V.A., per l'acquisto della merce di cui si tratta..
Viceversa, se il soggetto A rivende – anche lo stesso giorno 10 giugno 2008 – la merce estratta dal deposito I.V.A. per un valore – a titolo di esempio – di 1.100, si distinguono due possibilità:

- se il cessionario è un soggetto nazionale ovvero un soggetto non identificato a fini I.V.A. stabilito o residente in altro Stato dell'Unione Europea, allora il soggetto A emette una fattura (attiva) con indicazione di un'imposta (a debito verso l'Erario) di 220. Tale fattura deve essere annotata secondo le modalità di legge e la relativa imposta viene versata, con il sistema "delle masse", entro il giorno 16 luglio 2008;
- se, invece, la merce viene esportata o trasportata in altro Stato dell'Unione Europea, il soggetto A emette una fattura (attiva) non imponibile con conseguente non debenza di alcunché a titolo di I.V.A..

E' evidente come, in tutte le ipotesi sopra delineate, dalla presenza di vizi attinenti l'utilizzo del regime del deposito I.V.A. - e pertanto idonei a fare decadere l'operatore economico dai benefici relativi – discende il tardivo o (in alcuni casi, come quello di specie) mancato pagamento dell'I.V.A. all'Erario.
I.V.A., si noti bene, che – proprio a cagione dell'illegittimo ricorso al regime del deposito – non deve essere considerata alla stregua di mero "tributo interno" ma, piuttosto, ancora qualificata quale "diritto di confine" e, come tale, assoggettata – dal punto di vista della disciplina sanzionatoria – alle disposizioni del T.U.L.D..

2. nel conservare, per ciascuna partita di merce, i documenti presi a base dell'introduzione e dell'estrazione dal deposito nonché quelli relativi agli scambi eventualmente intervenuti durante la giacenza nel deposito stesso.

   In particolare, al momento dell'introduzione in deposito, l'importatore (o il suo rappresentante doganale) consegna al depositario la copia "figlia" della dichiarazione di importazione (la "matrice", invece, resta agli atti della Dogana)[28] affinché questi provveda ad annotare sul registro dei movimenti, al primo numero progressivo disponibile, la partita introdotta ed a riportare gli estremi di annotazione – mediante apposito timbro – sul retro della copia "figlia" consegnatagli. Fatto ciò, il depositario trattiene per sé una copia fotostatica della "figlia" della dichiarazione di importazione riconsegnando quest'ultima all'importatore (o a chi per esso).

   All'atto dell'estrazione dal deposito, a seguito del ricevimento dell'autofattura, il depositario annota lo scarico sul registro di magazzino ed appone il timbro di discarico sull'autofattura prodottagli, che riconsegna all'importatore (o al suo rappresentante) trattenendone per sé una copia fotostatica da conservare agli atti della contabilità.

Per quanto riguarda, invece, la posizione del depositante, gli obblighi a suo carico sono molteplici in quanto:

1. deve provvedere all'effettiva introduzione della merce all'interno dei locali del deposito I.V.A. prescelto;
2. deve consegnare al gestore del deposito la copia "figlia" della dichiarazione di importazione e curare che su di essa il gestore del deposito apponga l'apposito timbro di presa in carico;
3. deve successivamente emettere autofattura di estrazione dal deposito I.V.A. e consegnarne una copia al gestore del deposito il quale, dopo averla presa in carico e corredata di apposito timbro, gliene riconsegna una copia da conservare in contabilità.

E' dunque evidente che l'intera procedura del deposito I.V.A., per rispettare il dettato normativo, si basa su un presupposto "a monte": L'EFFETTIVA ESISTENZA DEL SOGGETTO DEPOSITANTE.

In caso contrario, infatti, il comportamento posto in essere è chiaramente preordinato alla frode e costituisce, anche ai sensi della più recente giurisprudenza comunitaria e nazionale, un evidente "abuso di diritto" sul piano fiscale[29].

---

[28] Cfr. circolare dell'Agenzia delle Dogane n. 16/D del 28 aprile 2006.

[29] La giurisprudenza comunitaria della C.G.C.E., posta di fronte al sempre maggiore numero di cause aventi ad oggetto frodi perpetrate in danno dell'Erario comunitario mediante l'impiego distorto di istituti previsti dall'ordinamento comunitario e, conseguentemente, dall'ordinamento attuativo dei singoli Stati membri, ha enucleato il concetto di "abuso di diritto fiscale".

Nel sistema descritto dalla VI direttiva CE in materia tributaria, l'elusione fiscale attraverso l'abuso di forme giuridiche impiegate surrettiziamente è ripetutamente prevista, ma con metodo casistico. Il generale divieto di abuso del diritto comunitario ha avuto successivamente una positiva consacrazione, quale principio generale, con l'art. 54 della Carta di Nizza il che ha determinato un'interpretazione trascendente la casistica già prevista dalla VI direttiva CE.

In particolare, con la sentenza resa in data 21 febbraio 2006 dalla C.G.C.E. a conclusione della causa C-255/02 (sentenza "Halifax") per la prima volta il principio del divieto di abuso del diritto è stato affermato, in via generale, anche in materia tributaria. In particolare, la Corte di Giustizia ha significato che "la VI direttiva deve essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo *di detrarre l'I.V.A. assolta a monte, allorché le* operazioni che fondano tale diritto integrino un comportamento abusivo".

L'interesse maggiore della pronuncia sta, però, nell'aver definito il concetto stesso di abuso di diritto. "Perché possa parlarsi di comportamento abusivo – dice la Corte – le operazioni controverse devono, nonostante *l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI direttiva e della* legislazione nazionale che le traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria *all'obiettivo perseguito da queste disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi* obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale".

Da queste premesse concettuali, la Corte tra una conseguenza pratica fortemente incisiva sul sistema tributario degli Stati membri. Per essa, "ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere

Il deposito I.V.A., come detto, ha come principale funzione quella di determinare lo "slittamento in avanti" del momento impositivo I.V.A. il quale si realizza non al momento dell'immissione in libera pratica ma, piuttosto, all'atto della successiva rivendita della merce importata sul territorio nazionale.
E' del tutto evidente che se la società o il soggetto economico che procede all'introduzione ed alla successiva estrazione della merce in deposito ed alla sua estrazione mediante presentazione di autofattura è ab origine **SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE** (seppure dotato di partita I.V.A.), non si ha alcuna legittima traslazione in avanti dell'I.V.A. intesa quale imposta interna ma, piuttosto, una evasione dell'I.V.A. quale diritto di confine[30] (e ciò in quanto l'operazione doganale posta in essere, proprio a cagione della sostanziale

---

ridefinite in maniera tale da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato".
Questo orientamento, originariamente limitato al campo dell'I.V.A., è stato successivamente confermato dalla C.G.C.E. anche ad altri fini impositivi – si vedano a tale proposito la sentenza del 17 gennaio 2008 emessa a conclusione della causa C-105/2007 (sentenza "Lammers") e la sentenza del 8 novembre 2007 emessa a conclusione della causa C-251/06 (sentenza "Auer").
Ai principi dettati dalla C.G.C.E. si richiama ora anche la nostra Suprema Cassazione. Dalla recente giurisprudenza comunitaria, in particolare, essa ha ricevuto impulso al suo autonomo percorso argomentativo verso l'affermazione dell'abuso di diritto quale principio generale dell'ordinamento tributario.
Si premette che, dal 1997, il sistema tributario nazionale presenta, sotto i profilo che interessa, un disegno simile al sistema comunitario. Il novellato art. 37-bis d.P.R. 600/1973 dispone che "1. Sono in opponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti ed i negozi, anche collegati fra di loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti. 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti ed i negozi di cui al comma 1 applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse*…omissis…*".
Già prima della sentenza "Halifax" la giurisprudenza italiana aveva "*attribuito all'Amministrazione finanziaria* ampio potere di disconoscere, a fini antielusivi, gli effetti degli atti compiuti dal contribuente al fine di beneficiare di un trattamento più vantaggioso" (Cass., Sez. Trib., 3 settembre 2001, n. 11351). A tale scopo, l'amministrazione poteva dedurre in giudizio la loro simulazione o la loro nullità per abuso di diritto consistente nell'abusiva utilizzazione di norme comunitarie per scopi impropri (Cass., Sez. Trib., 21 ottobre 2005, n. 20398). Con pronuncia del 14 novembre 2005, n. 22932 la Corte di Cassazione (Sez. Trib.) ha sancito l'emersione, ad opera dell'art. 37-bis ut supra citato di "un principio tendenziale, desumibile dalle fonti comunitarie, e dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un risparmio fiscale".
A seguito della pubblicazione della sentenza "Halifax", la giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. Trib., 5 maggio 2006, n. 10353) ha sancito che "*la VI direttiva aggiunge nell'ordinamento comunitario, direttamente* applicabile a quello nazionale, alla tradizionale bipartizione dei comportamenti dei contribuenti in tema di I.V.A., in fisiologici e patologici (propri delle frodi fiscali), una sorta di tertium genus in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, volto a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che risultano eseguite in forma sol apparentemente corretta ma in realtà elusiva".
Con sentenze successive, confermando il proprio principio, la Cassazione ha aggiunto alcune importanti precisazioni. In particolare ha stabilito che:

⇒ l'accertamento del meccanismo elusivo "*prescinde dall'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento dell'operazione*" (Cass., Sez. Trib., 29 settembre 2006, n. 21221);
⇒ che ad escluderlo non bastano "ragioni economiche meramente marginali e teoriche, inidonee a fornire *una spiegazione alternativa dell'operazione rispetto al mero risparmio fiscale*" (Cass., Sez. Trib., 29 settembre 2006, n. 21221);
⇒ che, in ultimo, "*incombe sul contribuente fornire la prova dell'esistenza di r*agioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico" (Cass., Sez. Trib., n. 16 gennaio 2008, n. 8772; Cass., Sez. Trib., 21 aprile 2008, n. 10257).

[30] Il soggetto, infatti, risulta infatti aver fin dal principio agito al fine di evadere l'imposta. Infatti, previa presentazione di una dichiarazione doganale espressamente indicante l'utilizzo del deposito I.V.A., ed ottenuta

inesistenza del soggetto agente, non è una immissione in libera pratica ma, piuttosto, una vera e propria importazione) e, conseguentemente, si determina l'applicazione della disciplina sanzionatoria di cui al T.U.L.D., espressamente richiamata dagli artt. 67 e ss. d.P.R. 633/1972.
Risulta pertanto evidente come i benefici fiscali connessi al regime del deposito I.V.A. (ossia la traslazione "in avanti" dell'obbligazione tributaria) siano subordinati al rigoroso rispetto dei presupposti stabiliti dal legislatore per il funzionamento dell'istituto fra i quali, in primis, l'esistenza del soggetto depositante.
E' assolutamente evidente che il comportamento tenuto da un soggetto che, pur dotato di P. IVA.:

- non ha in alcun modo la disponibilità, neppure a titolo meramente precario, dei locali di esercizio dell'attività dichiarati ai fini dell'iscrizione a Registro Imprese;
- non istituisce le scritture contabili;
- non provvede in alcun modo alle annotazioni contabili;
- omette sistematicamente tutti i versamenti impositivi previsti dalle vigenti disposizioni;

ed ha fatto ricorso al regime del deposito I.V.A. al fine di introdurre sul territorio dello Stato merce senza procedere all'immediato pagamento di tale tributo, **è in realtà fin dall'origine, ossia fin dal momento della presentazione della dichiarazione doganale, volto ad evitare, in modo fraudolento, il pagamento dell'I.V.A. in Dogana al chiaro fine di ritrarre il massimo utile possibile dall'illecito commesso e deve dunque essere qualificato in termini di contrabbando intraispettivo.**
Fra l'altro, giova osservare come la destinazione della merce immessa in libera pratica al deposito I.V.A. debba essere espressamente indicata in sede di dichiarazione di importazione mediante indicazione (campo 37 di questa) del codice "4500" e mediante indicazione (campo 44) del numero progressivo del deposito I.V.A..

L'atteggiarsi dell'I.V.A. quale "diritto di confine".

L'art. 1 d.P.R. 633/1972 dispone che l'I.V.A. si applica:

- sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni;
- e sulle importazioni da chiunque effettuate.

E' del tutto evidente che, nella logica del legislatore nazionale, peraltro riproduttiva di quanto stabilito in ambito comunitario, l'I.V.A., pur rimanendo un tributo unico, sia dovuta in funzione di presupposti completamente diversi a seconda che si tratti di un'imposta interna (nel qual caso trova applicazione solo in relazione ad operazioni effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni) o di un'imposta connessa agli scambi internazionali (nel qual caso trova applicazione sempre e comunque).
A fronte di tale "duplicità", sono anche distinti i sistemi di determinazione della base imponibile e, soprattutto, di riscossione da parte dell'Erario. Se, a fronte delle operazioni "interne" la determinazione della base imponibile avviene con il c.d. "sistema delle masse" calcolato con cadenza trimestrale o mensile in ragione del volume d'affari di ciascun soggetto debitore, a fr*onte delle importazioni l'imposta viene liquidata e riscossa "per singola operazione", ossia in concomitanza di ciascuna operazione doganale di* importazione.

---

quindi la non applicazione dell'imposta al momento dell'importazione, ha successivamente prodotto una auto-fattura soggettivamente falsa (in quanto emessa da soggetto esistente solo "sulla carta") diretta ad ottenere l'estrazione delle merci dal deposito I.V.A..
Come detto, l'autofattura, di per sé, determina solo una "sterilizzazione" dell'imposta, dato che questa va contemporaneamente annotata su entrambi i registri I.V.A. (operazioni attive e passive). L'imposta viene così di fatto corrisposta solo all'atto della successiva rivendita delle merci sul territorio nazionale.

E' evidente che, trattandosi di soggetto di fatto inesistente, tutti gli obblighi formali e sostanziali in materia di I.V.A. non vengono assolti e, conseguentemente, l'I.V.A. dovuta non viene mai versata all'Erario.

Ciò è sancito dall'art. 69 d.P.R. 633/1972 in forza del quale "l'imposta è commisurata *...omissis...* al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti *...omissis...* nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo".

L'art. 70 d.P.R. 633/1972, ancora, dispone che "***l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e* riscossa per ciascuna operazione. Si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine**".

E' dunque chiaro che, in caso di importazione:

- l'I.V.A. debba essere materialmente corrisposta in costanza di ciascuna singola formalità doganale, rimanendo così sottratta al sistema di "liquidazione per masse" previsto dagli artt. 27 e ss. d.P.R. 633/1972;
- il regime sanzionatorio applicabile NON è quello previsto dal d.P.R. 633/1972 (per le violazioni aventi rilevanza meramente amministrativa) o dal D. Lgs. 74/2000 (per quelle aventi rilevanza penale) ma, piuttosto, quello previsto dal T.U.L.D. e, dunque, in caso di dolosa omissione del pagamento dell'I.V.A. in costanza di un'operazione doganale, troveranno applicazione gli artt. 282 e ss. T.U.L.D., ossia sarà configurabile il reato (o, in caso di depenalizzazione, la violazione amministrativa) di contrabbando.

A fronte di tale **DUPLICE NATURA DELL'I.V.A.** è del tutto evidente che le "deviazioni" rispetto alla regola sopra indicata concernente le importazioni sono da considerare del tutto eccezionali e devono essere interpretate secondo criteri di stretta letteralità.

Una di tali eccezioni, in particolare, è costituita dall'**immissione in libera pratica di una merce con sua immediata introduzione all'interno di un deposito I.V.A.**, operazione per la quale, come detto, sono necessari alcuni presupposti, consistenti nella fattispecie:

- nell'esistenza di un soggetto economico titolare di P. IVA.;
- nella presentazione, da parte di tale soggetto, di una dichiarazione di immissione in libera pratica;
- nell'introduzione fisica della merce all'interno dei locali autorizzati a deposito I.V.A.;
- nella consegna, al gestore del deposito, della copia "figlia" di tale dichiarazione finalizzata all'iscrizione nelle scritture contabili di detto gestore della partita di merce (c.d. "assunzione in carico della partita");
- nella presentazione di apposita autofattura da parte del soggetto economico al depositario per l'estrazione della merce e nella presa in carico di tale autofattura da parte di quest'ultimo (c.d. "scarico della partita").

Solo ricorrendo tutti e cinque tali presupposti si ha un corretto radicamento del regime del deposito I.V.A.; **l'assenza anche di uno solo di tali presupposti, ovvero la fraudolenta alterazione del vero al fine di fare apparire come esistente uno di tali presupposti (in realtà inesistenti) NON consente un corretto radicamento del regime del deposito I.V.A. e, conseguentemente, l'operazione doganale posta in essere non può considerarsi quale immissione in libera pratica con contestuale introduzione in deposito I.V.A. ma, piuttosto, deve essere direttamente qualificata in termini di IMPORTAZIONE DEFINITIVA, con conseguente immediata debenza dell'I.V.A. ai sensi dell'art. 70 d.P.R. 633/1972 e conseguente applicazione del regime sanzionatorio previsto dal T.U.L.D.[31].**

[31] Interessante, sul punto, è l'orientamento più volte espresso dalla S.C., per la quale "deve essere in primo luogo *rilevato che l'art. 292 T.U.L.D., al fine di non lasciare impunita alcuna forma di illecito, costituisce un'ipotesi* residuale e sussidiaria di contrabbando cosiddetto a forma libera, in cui è precisato solt*anto l'evento, costituito dalla sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine dovuti, mentre l'azione non è indicata in modo* specifico, *sicché ad integrare il reato è sufficiente qualsiasi condotta idonea a produrre l'evento sanzionato* dalla norma" (Corte Cass., Sezione III, 13 marzo 2008, n. 17961; Corte Cass., Sezione III, 13 dicembre 1998, n. 12312, Galettori, RV 179914; Corte Cass., Sezione III; 4032/2003, Gazetas, RV 224735).

Ancora, si rammenti che – a fini tributari – trovano applicazione le "presunzioni di cessione" previste dal d.P.R. 441/1997 l'art. 1 del quale, in particolare, dispone che "si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni né in quelli dei suoi rappresentanti".

Pertanto, qualora un soggetto:

- sia legale rappresentante e/o titolare di società ed imprese individuali aventi apparentemente la disponibilità di locali di esercizio in realtà o inesistenti o comunque non realmente detenuti;
- per il tramite di tali società e ditte individuali effettui operazioni di immissione in libera pratica con contestuale introduzione della merce in deposito I.V.A., da cui poi la merce viene estratta mediante presentazione di un'autofattura, quest'ultima da considerare **soggettivamente falsa** per l'assoluta inesistenza del soggetto economico.

è evidente che la costituzione "fittizia" di una realtà imprenditoriale di mera apparenza (ossia, in sostanza, la costituzione di una società o una ditta individuale debitamente iscritta presso il Registro Imprese territorialmente competente con indicazione della sede e delle ed unità locali - a norme delle quali sono state richieste tre distinte P. IVA.) costituisce un atto prodromico alla commissione del reato di contrabbando aggravato in quanto unicamente finalizzato ad ottenere in modo illecito la "traslazione in avanti" della debenza I.V.A. onde evitare il suo pagamento all'atto dell'importazione.

Fra l'altro, giova a tale proposito sottolineare come la Corte di Cassazione, Sezione V, con sentenza n. 3550 del 12 marzo 2009, ha statuito che "**la falsità delle fatture può avere carattere oggettivo**, quando riguarda operazioni assolutamente inesistenti, **o carattere SOGGETTIVO**, quando riguarda operazioni avvenute fra soggetti diversi da quelli documentalmente apparenti. Com'è noto, si ricorre nella fatturazione soggettivamente falsa quando si ha la necessità di ufficializzare beni o servizi acquistati di contrabbando o comunque da soggetti che non possono o non vogliono apparire".

Inoltre, seppure in diversa fattispecie, la Corte di Cassazione, Sezione III, con sentenza n. 10394 del 16 marzo 2010 ha statuito che "l'inesistenza soggettiva si configura allorché la fattura – o il documento equipollente – riporti l'indicazione di nominativi diversi rispetto agli effettivi partecipanti all'operazione imponibile. In tema di I.V.A., la nozione di fattura soggettivamente inesistente presuppone, da un lato, l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture e, dall'altro, la simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulle fatture medesime".

Sul punto è anche interessante la sentenza del Tribunale di Napoli – IX Sezione Penale n. 6947/08 del 29 settembre 2008 "Dai controlli espletati era risultato che la ditta individuale della C. aveva operato, nel primo semestre 2003, n. 47 importazioni di cui n. 27 in esenzione I.V.A. presentando in dogana dichiarazione di intento. La deposizione del teste ha evidenziato la certa falsità dell'attestazione formulata ...omissis... Dalle indagini espletate, come riferito dal teste esaminato, è poi risultato che [la ditta sopra indicata] non era affatto operativa presso la propria sede. Il teste, infatti, quanto alla ...omissis... ha specificato che presso la sede operativa in ...omissis... non era stato rinvenuto alcunché; il teste S. ha poi chiarito che anche per la ...omissis.. era risultato che il soggetto era inesistente. Inoltre, è risultato che con specifico riferimento alla merce importata e controllata dal personale SVAD di Napoli, poi sottoposta a sequestro nei confronti della ...omissis... la ditta citata non aveva pagato l'I.V.A. in quanto la merce in quell'occasione era stata introdotta in deposito fiscale. Peraltro è stato accertato che con tale sistema l'I.V.A. non era stata assolta, poiché la merce importata era stata introdotta in deposito I.V.A. per poi uscire a seguito di rilascio di autofattura da parte della ditta individuale [inesistente] sopra indicata ...omissis... Il legislatore, al fine di non lasciare impunita alcuna fattispecie di illecito, ha introdotto un'ipotesi residuale e sussidiaria di reato a forma libera – diverso rispetto alle condotte analiticamente indicate nell'art. 282 TULD – in cui solo l'evento è precisato (la sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine) mentre l'azione non è indicata in modo specifico; per cui, a configurare il reato basta qualsiasi condotta, come quelle acclarate nel caso in esame [tra cui

l'utilizzo del deposito I.V.A. da parte di soggetto fiscale di fatto inesistente, n.d.r.], idonee a creare l'evento sopra descritto".
PIù di recente, la Corte Cass., Sezione III, con sentenza n. 1072 del 18/01/2011 ha espressamente qualificato in termini di contrabbando aggravato il comportamento tenuto dal soggetto che, al mero fine di evadere l'I.V.A. all'importazione, provvedeva alla presentazione di dichiarazioni di immissione in libera pratica intestate a soggetti economici di fatto inesistenti (cartiere), alla successiva introduzione della merce all'itnerno di deposito I.V.A. di cui erano titolari soggetti completamente estranei alla frode ed ala successiva estrazione mediante presentazione di autofatture intestate al medesimo soggetto economico inesistente il quale, ad abundantiam, non provvedeva all'annotazione di tali autofatture all'interno delle scritture contabili ed alle conseguenti liquidazioni I.V.A. periodiche.

B) IL DEPOSITO I.V.A. "VIRTUALE".

Il funzionamento del sistema contabile del deposito I.V.A..

Abbiamo appena visto che l'immissione in libera pratica della merce e la sua contestuale introduzione in un deposito fiscale (rectius: negli spazi autorizzati a deposito I.V.A.) determina la non applicabilità del tributo e la traslazione della nascita dell'obbligazione tributaria ad un momento successivo; allo stesso modo, abbiamo anche visto quali sono gli obblighi contabili posti a capo del depositario da parte del D.M. 419/1997.

L'Agenzia delle Dogane, con la circolare n. 16/D del 28 aprile 2006, ha espressamente previsto che: "In base al primo comma dell'art. 50 bis citato, possono essere introdotti e custoditi nei depositi IVA beni nazionali e comunitari – purché non destinati alla vendita al minuto durante la loro giacenza in detti locali - nonché, come indicato al successivo comma quarto, lett. b), beni non comunitari preventivamente immessi in libera pratica. Pertanto, non possono essere introdotti in un deposito IVA beni non comunitari, né quelli, esistenti in Italia, vincolati al regime di ammissione temporanea ovvero introdotti nei recinti o magazzini di temporanea custodia in attesa di ricevere una destinazione doganale, nonché quelli importati a scarico di un regime di perfezionamento attivo con la modalità dell'esportazione anticipata (art. 115, punto 1 lett. b del Regolamento CE n. 2913/92). Ai sensi dell'art. 4 del citato D.M. n. 419/1997, l'introduzione dei beni comunitari nei depositi IVA avviene sulla scorta di un documento amministrativo, commerciale o di trasporto, contenente i dati identificativi dei beni e del soggetto proprietario degli stessi, per conto del quale è effettuata l'operazione; l'introduzione nel deposito IVA di beni non comunitari precedentemente immessi in libera pratica in Italia avviene, invece, sulla base del relativo documento doganale (DAU). Al riguardo, considerata la funzione svolta dall'istituto in esame, si ribadisce che **i beni devono essere materialmente introdotti nel deposito** …omissis… **non essendo sufficiente la mera presa in carico documentale degli stessi nell'apposito registro di cui al citato comma terzo dell'art. 50 bis**. Non v'è dubbio, infatti, che, secondo la portata della norma, **il deposito IVA deve comunque assolvere le funzioni di stoccaggio e di custodia dei beni in esso introdotti: non è, pertanto, ammissibile alcuna forma di deposito "virtuale"** *…omissis…* Il comma quarto dell'art. 50 bis elenca una serie di operazioni che sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in ragione 27 dell'introduzione dei beni in un deposito IVA. Tra queste, relativamente agli aspetti di competenza, si ritiene opportuno porre in evidenza quella indicata alla lettera b), vale a dire l'operazione di immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito IVA, la quale è non più in sospensione d'imposta bensì non soggetta all'IVA. *…omissis…* Le operazioni della specie sono effettuate senza applicazione dell'IVA sulla base di una dichiarazione dell'importatore circa la destinazione dei beni, circostanza che, tuttavia, deve essere comprovata dalla restituzione di una copia del documento doganale (DAU) munita dell'attestazione, sottoscritta dal depositario, dell'avvenuta presa in carico delle merci nel registro di cui al comma terzo dell'art.50 bis citato. Conformemente alle istruzioni suddette, per il mantenimento dell'impegno assunto dall'importatore in ordine alla destinazione dei beni al deposito IVA, debitamente individuato, l'ufficio doganale provvede a far

garantire, con le modalità in uso, l'IVA non riscossa (ma esposta nella dichiarazione), sempre che non ricorrano le ipotesi di esonero dall'obbligo di prestare cauzione di cui all'art. 90 del TULD e di cui all'art. 5 del TUA. Nel caso in cui l'esemplare del DAU non venga restituito con la prescritta attestazione e sottoscrizione del depositario, l'ufficio doganale provvede ad iniziare le pratiche contabili per il recupero della relativa imposta sul valore aggiunto. **L'operazione doganale si conclude**, dunque, **con la dimostrazione dell'avvenuta introduzione fisica dei beni in questione nel deposito IVA** a cui deve fare esplicito riferimento l'attestazione che il depositario deve sottoscrivere sul relativo documento doganale".

Sempre l'Agenzia delle Dogane, con la nota prot. n. 7521 del 28 dicembre 2006, ha chiarito che "*...omissis...* nella considerazione che il deposito fiscale ai fini IVA consta in un vero e proprio luogo fisico in cui le merci entrano, stazionano e da cui escono, [l'Agenzia] ha ribadito che **le stesse devono essere materialmente introdotte nel deposito in quanto devono, comunque, essere assolte le funzioni di stoccaggio e custodia dei beni**, sia pure senza un tempo minimo di giacenza e senza che tali merci siano necessariamente scaricate dai mezzi di trasporto. E' sufficiente, infatti, che tale introduzione soddisfi le condizioni di custodia previste dalla norma e giustifichi economicamente e giuridicamente il contratto di deposito che è sottostante all'introduzione della merce, con la conseguenza che l'inesistenza giuridica o la simulazione del contratto di deposito non consentono l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 50-bis più volte citato. Il rispetto sostanziale delle predette condizioni va verificato caso per caso in relazione alla concreta fattispecie che si realizza. **Con riferimento agli spazi nei quali avviene detta introduzione, si coglie l'occasione per ribadire che essi devono coincidere con i locali od altri spazi ben delimitati autorizzati dall'autorità competente** (ad esempio, riconosciuti come depositi doganali dall'autorità doganale , secondo le previsioni dell'articolo 526 del Reg. CEE 2454/93). **Da quanto sopra esposto discende che non è ammessa alcuna forma di deposito virtuale**".

> Risulta pertanto evidente come i benefici fiscali connessi al regime del deposito I.V.A. (ossia la traslazione "in avanti" dell'obbligazione tributaria) siano subordinati al rigoroso rispetto dei presupposti stabiliti dal legislatore per il funzionamento dell'istituto fra i quali, in primis, l'effettiva introduzione delle merci negli spazi adibiti a deposito I.V.A..
>
> Fra l'altro, giova osservare come la destinazione della merce immessa in libera pratica al deposito I.V.A. debba essere espressamente indicata in sede di dichiarazione di importazione mediante indicazione (campo 37 di questa) del codice "4500" e mediante indicazione (campo 44) del numero progressivo del deposito I.V.A..
>
> E' di tutta evidenza che la mancata introduzione delle merci all'interno del deposito "fisico" – ossia la presa in carico "virtuale" delle stesse sui registri del depositario – non integra la fattispecie di effettiva introduzione nel deposito I.V.A. e, pertanto, non consente la traslazione "in avanti" dell'obbligazione tributaria connessa all'I.V.A.. La dichiarazione doganale, pertanto, deve essere rettificata e trasformata da dichiarazione di immissione in libera pratica a dichiarazione di importazione, **con conseguente *obbligo di IMMEDIATA CORRESPONSIONE alla Dogana dell'I.V.A.* originariamente non versata**, e ciò indipendentemente dal fatto che, all'atto dell'emissione dell'autofattura e della sua annotazione sui registri contabili, l'importatore abbia "contabilmente" assolto l'obbligo tributario, il tutto come meglio indicato nella circolare 23/D del 27 luglio 2007 dell'Agenzia delle Dogane.

In tempi non troppo lontani, alcuni operatori commerciali hanno "sbandierato" una – secondo loro storica – sentenza della Sezione XXVIII della Commissione Tributaria Provinciale di Torino (n. 61/28/06 del 17 giugno-18 settembre 2006, n. 61/28/06) con cui è statuito che "l'oggetto della causa è se l'IVA auto fatturata e registrata a norma del d.P.R. 633/72 costituisca pagamento dell'imposta… Questo Consiglio ritiene che si deve ritenere assolta l'Iva su [i beni importati], poiché una nuova pretesa costituirebbe effettivamente una duplicazione d'imposta, in quanto sono state applicate correttamente le norme di cui agli artt. 17, 23 e 25 della legge d'imposta".

L'arresto dei giudici torinesi è stato più che altro il frutto di un errore di interpretazione della norma e fa comunque parte di un filone giurisprudenziale nettamente minoritario e recessivo, superato

dall'opposto orientamento (fra l'altro, sostenuto anche in un'altra sentenza della medesima Sezione della C.T.P. di Torino) che ritiene comunque dovuto il pagamento dell'I.V.A. in Dogana in tutti i casi in cui il "meccanismo" dell'immissione in libera pratica con contestuale introduzione in deposito I.V.A. si sia "inceppato" per la mancata osservanza di uno degli obblighi stabiliti per tale regime.

In particolare, degni di nota sono i seguenti arresti giurisprudenziali:

- sentenza C.T.P. di Torino n. 66/28/06 del 9 maggio 2006, depositata in data 9 novembre 2006, con cui il giudice, riconoscendo che la mancata introduzione della merce (nel caso di specie, autovetture) nel deposito I.V.A. l'ha di fatto sottratta alla vigilanza doganale, ha rigettato il ricorso del contribuente considerando la merce di cui si tratta come immediatamente importata, con conseguente *immediatamente debenza dell'I.V.A. all'importazione* (quale diritto di confine, dunque), e ritenendo conseguentemente illegittima, in quanto carente dei presupposti necessari non essendo stata rispettata la procedura prevista, l'emissione dell'autofattura ex art. 17 c. 3 d.P.R. 633/1972 per l'estrazione della merce dal deposito I.V.A.
  Il giudice, infatti, ha testualmente deciso che: "il nocciolo della causa è se il versamento I.V.A. compiuto con emissione di autofattura *...omissis...* ha valore nei confronti dell'ente cui spetta il controllo del deposito I.V.A. *...omissis...* La merce non può più essere considerata immessa in libera pratica, ma direttamente importata dalla *...omissis...* con debenza immediata dell'I.V.A. all'importazione. Dai fatti rilevati dal Comando Nucleo Polizia Tributaria di Vercelli ed esposti nel P.V.C. risulta che la XXXXX, ammessa a beneficiare della procedura domiciliata di accertamento in materia doganale, per i fatti accertati, non ha osservato le procedure previste dalla normativa doganale e, attraverso false attestazioni, ha consentito all'importatore YYYYY di accedere indebitamente alle procedure previste per le merci, in libera pratica, estratte dal proprio deposito I.V.A.. *...omissis...* Per quanto riguarda la YYYYY *il fatto della duplicazione dell'I.V.A. deriva dall'intempestivo* comportamento quale importatore dei beni ,a ciò indotta dal collusivo comportamento della XXXXX.;
- la sentenza C.T.P. di Arezzo n. 19/3/07 del 8 febbraio 2007, con cui il giudice, in relazione ad una ipotesi di accertata mancata introduzione della merce immessa in libera pratica nel deposito I.V.A. indicato in sede di dichiarazione, ha così deciso "*...omissis...* considerata la natura della funzione di stoccaggio e custodia dei beni di deposito I.V.A., [la prassi] lascia chiaramente intendere che non deve trattarsi di un deposito virtuale ma che i beni da sdoganare devono essere materialmente introdotti nel deposito, trattandosi di un'operazione agevolata *...omissis...* *L'operazione doganale si conclude con la dimostrazione dell'introduzione fisica* dei beni nel deposito I.V.A., cui farà seguito l'estrazione dei beni che potranno essere oggetto di una cessione all'esportazione, di una cessione intracomunitaria o di una cessione interna *...omissis...* Tra le irregolarità, vi è che la merce immessa in libera pratica non sia stata fisicamente introdotta nel deposito ed in ali casi, ove venga contestata l'irregolarità, l'ufficio doganale appare competente a provvedere al recupero dell'IVA non corrisposta in dogana oltreché provvedere all'adozione dei provvedimenti di revoca delle autorizzazioni *...omissis...* La ratio degli speciali depositi [I.V.A.] è quello di agevolare l'introduzione delle merci nei deposito I.V.A. e di differire il pagamento dell'imposta al momento dell'estrazione della merce ed all'immissione al consumo, consentendo di effettuare le operazioni di immissione in libera pratica delle merci purché le stesse siano state introdotte nel deposito I.V.A.. La norma, infatti, impone che comunque il deposito assolva le funzioni di stoccaggio e custodia dei beni introdotti ed è proprio l'introduzione dei beni nel deposito che consente il non pagamento dell'imposta. L'operazione doganale si conclude con la dimostrazione dell'introduzione fisica dei beni nel deposito *...omissis...* Ad avviso della commissione, *l'introduzione costituisce un presupposto indispensabile non essendo sufficiente la semplice presa in carico documentale dei beni nell'apposito registro* di cui all'art. 50-bis D.L. 331/1993. Difettando l'introduzione fisica, viene meno uno dei presupposti voluti dal legislatore perché si possa beneficiare del differimento del pagamento dell'I.V.A. *...omissis...* Conseguenza, è il venir meno del differimento del pagamento dell'I.V.A. differita e non corrisposta in dogana *...omissis...* Il differimento del pagamento dell'I.V.A., realizzato con l'emissione di autofatture al momento dell'estrazione, viene

meno essendosi accertato che i beni non furono materialmente introdotti nel deposito, non essendo sufficiente la mera presa in carico documentale dei beni, cosicché l'operazione in sospensione I.V.A. viene trasformata in operazione definitiva con il pagamento dell'I.V.A.. La procedura seguita dall'ufficio [consistente nella revisione della dichiarazione e nella richiesta di corrispondere l'I.V.A. non versata in dogana all'atto dell'importazione] appare corretta *...omissis...* **Devesi dunque *affermare che non si è verificata alcuna duplicazione d'imposta ma un recupero dell'I.V.A.*** non corris*posta alla dogana, una volta accertata l'irregolarità dell'introduzione della merce e della relativa estrazione, essendosi l'importazione, in conseguenza dell'irregolarità, trasformata in importazione definitiva con pagamento dell'I.V.A.*";

- le sentenze C.T.P. di Arezzo n. 47/5/07 del 23 marzo 2007 (ricorsi riuniti SPED In Srl) depositata il 16 aprile 2007, *C.T.P. Arezzo n. 96/31/07 dell'11 dicembre 2007* (ricorsi riuniti SPED In S.r.l.) depositata il 22 gennaio 2008, *C.T.P. Arezzo n. 99/31/07 dell'11 dicembre* 2007 (ricorsi riuniti SPED In S.r.l.) depositata il 22 gennaio 2008, tutte sostanzialmente confermative della precedente;
- la sentenza C.T.P. di Vicenza n. 136/5/07 del 21 novembre 2007 (ricorso Tacconi S.p.A.) con cui il giudice ha così deciso: "va innanzitutto evidenziato che con il gravame la ricorrente non solleva eccezioni dirette a dimostrare l'insussistenza del fatto accertato ma a scaricare la relativa responsabilità sullo spedizioniere doganale cui la stessa aveva conferito l'incarico di espletamento delle operazioni e formalità necessarie per le operazioni di cui trattasi. La circostanza addotta dalla Società non esonera la stessa dalle conseguenze derivanti dalla accertata non introduzione di merce nel deposito I.V.A., essendo la ricorrente soggetto fiscale passivo *...omissis...* L'accertata diversa destinazione della merce rispetto a quella dichiarata, ossia la mancata introduzione nel deposito fiscale I.V.A., costituisce una irregolarità da cui consegue il recupero dell'I.V.A. dovuta all'importazione non versata *...omissis...* venendo meno il riconoscimento del beneficio dell'esonero dal pagamento I.V.A. ex at. 50-bis D.L. 331/1993 a nulla rilevando l'irrituale emissione di autofattura, incombendo sulla ditta l'onere di pagamento dell'I.V.A. in dogana".

Come si nota, il filone giurisprudenziale nettamente maggioritario è univoco nel ritenere sussistente – a patto che venga effettivamente dimostrata la mancata introduzione FISICA della merce nel deposito I.V.A. – il diritto dell'Ufficio doganale di procedere alla revisione della dichiarazione ed al recupero dell'imposta illegittimamente non versata.

Quest'ultimo filone giurisprudenziale ha trovato conferma nelle sentenze nn. 12262, 12264, 12265, 12266, 1267, 12272, 12274, 12275, 12578, 12579, 12580 e 12581depositate il 15/04/2010 dalla Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, ove si legge a chiare lettere come l'I.V.A. all'importazione sia da considerare un tributo ontologiacamente diverso dall'I.V.A. nazionale e come, pertanto, non essendo ammesso l'istituto del deposito c.d. "virtuale", in caso di mancata introduzione delle merci all'interno del deposito I.V.A. dichiarato in sede di dichiarazione di immissione in libera pratica l'Agenzia delle Dogane sia titolata al recupero dell'imposizione di confine (segnatamente l'I.V.A.) evasa, e ciò indipendentemente dal fatto che l'autofattura usata per l'estrazione delle merci dal deposito sia stata (o meno) debitamente annotata sulle scritture contabili del soggetto che procede all'estrazione delle merci.

A tale orientamento si è immediatamente adeguata la giurisprudenza di merito e, in particolare, la C.T.R. di Genova, Sezione I, con sentenza n. 98/2011 del 21/11/2011, ha riformato la sentenza emessa dal giudice di prime cure riconoscendo la differente natura dell'I.V.A. all'importazione e, pertanto, sancendo la legittimità degli accertamenti posti in essere dall'ufficio impositore.

Anche la giurisprudenza penale è, ormai da lungo tempo, pervenuta ai medesimi arresti, configurando in termini di illecito il deposito I.V.A. virtuale e, dunque, in termini di contrabbando (giusta il riferimento operato dagli artt. 67 e 70 d.P.R. 633/1972) la conseguente evasione I.V.A..

Di particolare importazione la sentenza Corte Cassazione, Sezione III, n. 27050 del 11/07/2007 (ud. 16/05/2007) emessa in esito ad una richiesta di riesame avverso un decreto di sequestro preventivo emesso dal T.I.P. preso il Tribunale di Roma. I supremi giudici hanno così deciso: "in via preliminare gradata, va esaminata la censura relativa alla mancanza della qualità di ufficiali di polizia giudiziaria dei

funzionari doganali che avevano operato il sequestro, in quanto questo era avvenuto fuori degli spazi doganali, con conseguente inesistenza o inefficacia dello stesso (motivi primo del primo ricorso e quarto del secondo). Al riguardo va premesso che, secondo l'ipotesi investigativa, in data 31 luglio-1 agosto 2006 era stata effettuata con transito alla dogana presso l'aeroporto Leonardo da Vinci di Roma Fiumicino una operazione di importazione di computers (n. 350) da un paese extracomunitario (Taiwan) destinati alla …omissis…, di Roma. In quella occasione il doganalista di fiducia della …omissis… aveva presentato la dichiarazione di importazione …omissis…, richiedendo l'agevolazione consistente nell'esenzione dal pagamento dell'IVA dovuta all'importazione, attestando che le merci erano destinate all'introduzione nel deposito I.V.A. di Fiumicino gestito dal medesimo B., secondo le procedure e con gli effetti indicati dal D.L. 30 agosto 1993, n. 321, art. 50, comma 6, n. 5, convertito nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, che consentono di attribuire la posizione doganale di bene comunitario ad un bene di provenienza non comunitaria (art. 79 cod. doganale comunitario). In particolare, secondo tale norma i beni di provenienza non comunitaria oggetto di immissione in libera pratica destinati all'introduzione ed effettivamente introdotti in un deposito I.V.A. beneficiano dell'esenzione dal pagamento del diritto doganale costituito dall'IVA all'importazione, mentre è poi solo con l'estrazione dei medesimi beni dal deposito con introduzione nel territorio italiano che si verifica il momento impositivo IVA per l'immissione in consumo, con procedura di autoliquidazione del tributo, mediante annotazione dello stesso nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti (con autofattura). Nel caso della …omissis…, dopo la dichiarazione di importazione del …omissis…, la merce era stata caricata all'interno degli spazi doganali su di un camion di un corriere espresso. Messi in sospetto da alcuni rilievi operati su precedenti operazioni di importazione della …omissis…da Taiwan, i funzionari doganali avevano deciso di seguire il camion, costatando così che questi non si era recato al deposito I.V.A. di Fiumicino aeroporto ma direttamente al deposito di Roma della …omissis…, da cui la merce avrebbe dovuto poi essere trasportata in direzione del destinatario finale …omissis… di Udine. Dopo avere assunto sommarie informazioni in loco e aver visitato il deposito I.V.A.di Fiumicino, i funzionari avevano provveduto al sequestro, poi convalidato su richiesta del P.M. e ulteriormente disposto dal G.I.P., dei 350 notebooks, ipotizzando la ricorrenza, nei fatti accertati, della fattispecie di reato di tentativo aggravato di contrababndo di cui al D.P.R. n. 43 del 1973, artt. 287, 292, 293 e art. 295, comma 2, lett. c). Deducendo che la qualifica di ufficiali di polizia giudiziaria, come tali autorizzati anche ai sequestri d'urgenza ai sensi dell'art. 321 c.p.p., comma 3 bis, compete ai funzionari doganali, a norma del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 324, unicamente in ordine agli accertamenti compiuti all'interno degli spazi doganali, come definiti dall'art. 17 del medesimo D.P.R., i ricorrenti deducono la nullità del decreto di sequestro operato, in ragione del difetto di legittimazione attiva e comunque della qualità necessaria nei funzionari che avevano compiuto indagini ed effettuato il sequestro d'urgenza fuori degli spazi doganali. In proposito, correttamente l'ordinanza impugnata ribatte all'analoga censura svolta in sede di riesame, rilevando come la violazione ipotizzata fosse iniziata, con la falsificazione della bolletta di importazione, col carico dell'automezzo e la sua direzione in località diversa da deposito I.V.A. di Fiumicino aeroporto, all'interno degli spazi doganali, sicché il successivo sviluppo del fatto non poteva non rientrare nel diretto controllo dei funzionari doganali, come necessaria prosecuzione di un accertamento di loro competenza. …omissis… Descritta nei termini indicati l'operazione di cui è stata ipotizzata la riconducibilità al reato di tentativo di contrabbando doganale, si può agevolmente passare all'esame degli ulteriori motivi di ricorso. Non senza aver ricordato, come premessa, che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte (cfr., tra tante, le sentenze 18 maggio 2004, n. 23214 e 20 gennaio 2006 n. 2635 di questa sezione), nei procedimenti di impugnazione in materia di misure cautelari reali la verifica delle condizioni di legittimità della misura da parte del Tribunale del riesame o dell'appello non può tradursi in una anticipata decisione della questione di merito concernente la responsabilità dell'indagato in ordine al reato oggetto di indagine, ma deve limitarsi a un controllo di compatibilità tra fattispecie concreta e fattispecie legale ipotizzata, mediante la valutazione dell'antigiuridicità penale del fatto così come contestato, tenendosi conto, nell'accertamento della sussistenza del "fumus commissi delicti", degli elementi dedotti dall'accusa risultanti dagli atti processuali e delle relative contestazioni difensive. Alla stregua di tali principi, devesi ritenere infondato il secondo motivo del

secondo ricorso, il fatto accertato essendo stato dal Tribunale di riesame correttamente ritenuto astrattamente riconducibile alla fattispecie legale ipotizzata, in forza del già citato rinvio contenuto nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 70. La circostanza che la merce, come dichiarato, non fosse stata immediatamente introdotta nel deposito I.V.A., ma fosse stata portata a Roma, ha appunto costituito uno degli elementi, insieme ad altri, tra cui l'accertamento di un analogo comportamento che sarebbe stato posto in essere in occasione di una operazione di importazione del 27 luglio 2006, la constatazione dell'evidente stato di non uso del deposito I.V.A. gestito dal …omissis…, sui quali è stata costruita l'ipotesi accusatoria astrattamente corretta e la cui fondatezza dovrà essere accertata nel giudizio di merito nella pienezza del contraddittorio. Il fatto, ritenuto prova a favore, che esistano fatture del 1 agosto 2006 emesse dalla …omissis… nei confronti della …omissis… (secondo motivo del primo ricorso) non è state poi ritenuta sufficiente dal giudice della misura a farne venir meno i presupposti, sia in termini di fumus commissi delicti sia in termini di periculum in mora, avendo desunto dagli atti la possibile implicazione nell'operazione ed in altre consimili della …omissis…, quale diretta interlocutrice della società esportatrice, rispetto alla quale …omissis…, si porrebbe come interpositore fittizio operante nell'interesse della …omissis…, con l'utilizzazione di fatture false o emesse per operazioni soggettivamente inesistenti. In proposito e aderendo ai principi sopra indicati relativamente ai limiti del controllo del giudice di riesame sui provvedimenti cautelari reali, l'ordinanza impugnata rimanda anche su tali punti l'accertamento della ipotesi formulata al suo luogo naturale rappresentato dal giudizio di merito, non senza rilevare che anche sul piano della sussistenza delle esigenze cautelari (motivi terzo e quarto del primo ricorso e terzo del secondo), il pericolo di dispersione dei beni conseguente alla loro disponibilità non appare venuto meno con l'emissione delle fatture nei confronti di un soggetto di cui è possibile ipotizzare, sulla base dell'esame degli atti, il coinvolgimento nell'operazione. Concludendo, sulla base delle considerazioni svolte, i ricorsi sono infondati e vanno respinti, con la condanna dei ricorrenti in solido al pagamento delle spese processuali".

E' anche da sottolineare un tanto recente quanto interessante orientamento giurisprudenziale fatto proprio dalla Corte di Cassazione, Sezione III Penale, con sentenza n. 5870 del 17/02/2011 (udienza del 27/01/2011) che sembra più che altro insistere sul presupposto giuridico dell'abuso del diritto da parte del contribuente (e, dunque, prendere spunto dalla già citata sentenza Halifax) introducendo così una sorta di riconoscimento della perseguibilità penale dell'elusione fiscale anche nel diritto doganale. I supremi giuridici, in particolare, riconoscono la legittimità di un sequestro di merci per sospetta posizione di contrabbando operato a fronte della loro introduzione ed immediata estrazione da un deposito I.V.A.. In questo caso, pertanto, non si ha una classica ipotesi di "deposito virtuale" ma, bensì, un deposito reale ed effettivo utilizzato però quale mero "schermo giuridico" da parte del contribuente, all'unico ed evidente fine di posticipare (o addirittura eludere) il momento impositivo. Così la sentenza che, per la sua particolarità, viene riprodotta quasi integralmente: "Il Tribunale di Napoli - Sezione 10^, con ordinanza dell'11 maggio 2010 confermava il decreto di sequestro del G.I.P. presso il Tribunale di Nola, dell'8 febbraio 2010, relativo a tre container contenenti, complessivamente, 113.130 capi di abbigliamento che …omissis…, quale legale rappresentante della …omissis…, aveva avviato, previa richiesta in dogana, in un deposito IVA all'interno del porto di …omissis…, **prelevandola contestualmente all'introduzione** e venendo così denunciato per il reato di contrabbando aggravato di cui al D.P.R. n. 43 del 1973, art. 292 e art. 295, u.c.. Avverso tale provvedimento il …omissis… proponeva ricorso per cassazione tramite il suo difensore deducendo, in un unico motivo, la violazione dell'art. 321 c.p.p. per insussistenza del fumus commissi delicti del reato contestatogli. Richiamata la disciplina introdotta dal D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis in materia di depositi IVA, rilevava che l'utilizzazione del deposito era stata effettuata nel rispetto dei canoni legislativi e che la introduzione e contestuale estrazione della merce nel deposito stesso era del tutto legittima, in quanto la normativa di settore non richiede una durata minima di permanenza, con la conseguenza che, nella fattispecie, era ravvisabile una ipotesi di introduzione <in libera pratica> di merce proveniente da deposito IVA. Rilevava, altresì, che il Tribunale del Riesame aveva erroneamente rinvenuto, nell'attività compiuta dal ricorrente, una strumentalizzazione del regime fiscale di favore e non aveva tenuto conto del disposto del D.L. n. 185 del 2008, art. 18, comma 5bis, il quale forniva interpretazione autentica del menzionato D.L. n.

331 del 1993, art. 50 bis, comma 4, lett. h). Ritenendo, pertanto, che l'immissione <in libera pratica> di merce destinata all'introduzione in deposito IVA non possa considerarsi importazione né ai fini doganali né, tantomeno, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, insisteva per l'accoglimento del ricorso. Il ricorso è infondato. Va premesso che la configurabilità, in astratto, del reato di contrabbando in presenza di condotte poste in essere in violazione del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 50 bis, convertito, con modificazioni, nella L. 29 ottobre 1993, n. 427 non viene posta in contestazione, poiché nel ricorso si assume l'insussistenza del reato sul presupposto della corretta osservanza di quanto disposto dalla norma menzionata. Del resto, come questa Corte ha già avuto modo di osservare (Sez. 3, n. 3617, 23 marzo 1998), **il reato previsto dal D.P.R. n. 43 del 1973, art. 292 non prescrive condotte specifiche, prevedendo esclusivamente l'introduzione nel territorio nazionale di merci estere in evasione dei diritti di confine per la protezione della potestà tributaria dello Stato**. Tenendo quindi conto delle molteplici modalità con le quali può concretarsi il contrabbando, è stata prevista, con il menzionato art. 292, una ipotesi residuale e sussidiaria di tale reato a forma libera che indica esclusivamente l'evento, consistente nella sottrazione di merci al pagamento dei diritti di confine, con la conseguenza che l'integrazione dell'illecito è possibile attraverso qualsiasi condotta idonea a produrlo. **La sussistenza del reato è stata ritenuta anche con riferimento alla ipotesi di sottrazione dell'I.V.A. all'importazione, in quanto sottrazione a un diritto doganale di confine** (Sez. 3, n. 13102, 24 marzo 2003; n. 1298, 1 agosto 1992). Ciò posto, si osserva che l'impugnato provvedimento appare immune da censure. Va preliminarmente ricordato che il D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis riguarda l'istituzione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, di speciali depositi fiscali, denominati <depositi IVA>, adibiti alla custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi e gestiti da soggetti abilitati specificamente indicati. La movimentazione dei beni viene evidenziata in un apposito registro. Il comma 4 della disposizione in esame stabilisce che determinate operazioni, specificamente indicate, sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. Alla luce di quanto evidenziato dalla disposizione menzionata, emerge che **i giudici del riesame, richiamando legittimamente il decreto di sequestro, hanno correttamente osservato come la configurabilità del reato contestato fosse ravvisabile nella condotta posta in essere dal ricorrente, il quale ha utilizzato le agevolazioni previste dal D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis attraverso un contratto del quale il Tribunale ha correttamente ritenuto l'inesistenza causale**. Invero, risulta che, nella fattispecie, si è in presenza di una delle operazioni previste dal D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis, comma 4 e, secondo quanto indicato dallo stesso ricorrente, di quella prevista alla lett. b), relativa all'immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA senza il pagamento dell'IVA all'importazione, sulla base della dichiarazione resa dall'importatore circa la destinazione delle merci e comprovata dal documento doganale dal quale risulta l'avvenuta presa in carico delle merci nel prescritto registro di cui all'art. 50 bis cit., comma 3. L'introduzione fisica dei beni nel deposito conclude l'operazione doganale. **Tutte le operazioni indicate sono state, nella fattispecie, formalmente compiute, procedendo però al deposito ed alla successiva estrazione delle merci in maniera contestuale. Il ricorrente sostiene, nel silenzio del legislatore circa tempi minimi di permanenza delle merci nel deposito, che l'operazione eseguita sia conforme al dettato normativo e, conseguentemente, il reato contestato non sarebbe sussistente. Ciò posto, deve osservarsi che correttamente il Tribunale ha ritenuto l'irregolarità della procedura posta in essere in quanto fittizia e priva di altra utilità per l'operatore se non quella di poter beneficiare del regime agevolato, non avendo altrimenti senso l'introduzione delle merci in un deposito e la loro contestuale estrazione. Una siffatta operazione si risolve in una mera finzione, sostanzialmente equiparabile alla presa in carico documentale dei beni, mentre risulta evidente dal contenuto della disposizione in esame nel suo complesso e, segnatamente, dal primo comma, che la funzione dei depositi fiscali ai fini IVA è appunto quella di custodia e magazzinaggio, con la conseguenza che il contratto di deposito deve avere un sensato fondamento economico e giuridico e non può ritenersi valido ai fini della disposizione in esame se, come nella fattispecie, risulta simulato quindi la tesi del ricorrente sulla non necessità di un termine per il deposito è del tutto irrilevante**. La tesi prospettata dal ricorrente non può peraltro trovare conferma neppure nel contenuto del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art.

16, comma 5bis convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2009, n. 14 che il Tribunale del Riesame ha correttamente interpretato. Il menzionato articolo stabilisce, infatti, testualmente "il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 50-bis, comma 4, lett. h), convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, si interpreta nel senso che le prestazioni di servizi ivi indicate, relative a beni consegnati al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel <deposito IVA>. Il riferimento, esplicito, riguarda dunque le operazioni indicate nella sola lettera h) che si riferisce alle <prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni>. Come correttamente osservato dal Tribunale, si tratta di norma riguardante il depositario e non anche il depositante. Entrambe le disposizioni si riferiscono, peraltro, a "beni consegnati al depositario" ed a "beni custoditi in un deposito IVA" presupponendo, pertanto, la esistenza effettiva e non solo fittizia di un valido contratto di deposito. Il ricorso deve pertanto essere rigettato con le consequenziali determinazioni indicate in dispositivo”.

Capitolo 2
Il contrabbando depenalizzato di merci diverse dai tabacchi lavorati esteri (T.L.E.)

(tratto da pubblicazioni effettuate dal medesimo Autore sul sito www.altalex.it in data 07/08/2006, 12/09/2008, 18/06/2010 e 12/07/2010)

Riformando in parte l'impianto repressivo, il legislatore ha depenalizzato alcune fattispecie di contrabbando caratterizzate dalla particolare tenuità dell'offesa arrecata.

In particolare, come previsto dall'art. 295-bis T.U.L.D., **in tutti i casi di contrabbando non avente ad oggetto T.L.E.,** indipendentemente dal fatto che il reato sia stato consumato o sia rimasto allo stadio di tentativo, **se l'ammontare dei diritti di confine evasi non supera la somma di € 3.999,96 e non sussistono le aggravanti di cui all'art. 295 c. 2 T.U.L.D.**, allorché solo una sanzione amministrativa pecuniaria di importo variabile da 2 a 10 volte l'importo dei diritti evasi, limitata nel minimum ad € 516,00 in tutti i casi in cui sia mancato o sia stato incompleto l'accertamento dell'oggetto del reato ex art. 294 T.U.L.D..

Il contrabbando ha quindi rilievo solo amministrativo al ricorrere di una triplice condizione:

1) anzitutto, deve avere ad oggetto merci diverse dai "tabacchi lavorati esteri" (T.L.E.)[32];
2) inoltre, l'ammontare dei diritti di confine evasi non deve superare la somma di € 3.999,96;
   Ai fini della determinazione del limite, il quantum debendi a titolo di dazio o prelievo agricolo deve essere tenuto distinto rispetto a quanto dovuto a titolo di I.V.A., con la conseguenza che a fronte di una violazione penale in materia di contrabbando "daziario" può sussisterne una di rilievo meramente amministrativo in materia di I.V.A. (e viceversa);
3) in ultimo, è richiesta la non configurabilità delle aggravanti di cui all'art. 295 c. 2 T.U.L.D. [33].
   Pertanto, non tutte le aggravanti specifiche previste per il contrabbando determinano la rilevanza penale della violazione commessa, ma solo quelle di cui al citato c. 2 (vedi supra).
   Vi è comunque da sottolineare che, per sua stessa natura, allorché il contrabbando sia aggravato ai sensi del c. 3 dell'art. 295 cit., per sua stessa natura la violazione non potrà in alcun caso essere considerata quale "depenalizzata", stante il notevole importo dei diritti di confine evasi.
   Nondimeno, anche nei casi in cui, il reato non possa considerarsi depenalizzato, il legislatore ha previsto una radicale deroga al regime di valutazione delle circostanze stesse. Come noto, infatti, ai sensi di quanto previsto dall'art. 63 c. 3 c.p., le aggravanti "speciali" sono sottratte al giudizio di equivalenza con le circostanze comuni.
   In sostanza, ai fini della determinazione dei quantum della pena, il giudice deve:
   - anzitutto, determinare la pena che ritiene di applicare nel caso concreto per la fattispecie base;
   - in seconda battuta, applicare gli aumenti conseguenti alle aggravanti speciali.
     In deroga rispetto ai normali criteri applicativi, in caso di presenza di più aggravanti speciali, il giudice deve applicare solo quella ritenuta più grave, salva possibilità di aumento (cfr. art. 63 c. 4 c.p.)[34];

---

32 Essendo le accise governate da un plesso normativo specifico, la disciplina qui in esame non si applica in caso di contrabbando di beni soggetti ad accisa o, meglio, trova applicazione limitatamente alle sole fattispecie di contrabbando doganale, non incidendo sull'applicazione delle fattispecie punitive di cui agli artt. 40 e ss. D. Lgs. 504/1995.

33 "Anche dopo l'entrata in vigore della legge 28 dicembre 1993 n. 562, i reati finanziari con la sola pena pecuniaria non sono depenalizzati allorché nelle ipotesi aggravate siano puniti con pena (anche) detentiva" (Corte Cass., Sezioni Unite, sentenza n. 7930 del 17/07/1995, Zouine).

- in ultimo, valutare le circostanze aggravanti ed attenuanti comuni e specifiche ed effettuare il "giudizio di equivalenza" (cfr. art. 69 c.p.) con conseguente applicazione delle sole aggravanti, qualora queste siano ritenute prevalenti rispetto alle attenuanti, o di queste ultime sole, nel caso inverso[35]. In caso di valutazione equivalente, non deve operare alcun aumento o diminuzione di pena rispetto a quella determinata ai sensi dei punti precedenti.

Ebbene. Se questo è il normale "funzionamento", nei casi di contrabbando "minimale"[36] (**ma non depenalizzato**) le aggravanti – pur dovendo essere considerate "speciali" ai fini del quantum o della specie della pena – sono soggette a giudizio di equivalenza ex art. 69 c.p.. In sostanza, in tali ipotesi per fictio iuris ed ai soli fini della valutazione delle circostanze di cui all'art. 295 c. 2 T.U.L.D., queste ultime vengono considerate "comuni" ed assoggettate al giudizio di equivalenza con le eventuali attenuanti.

Modalità di repressione del contrabbando depenalizzato.
Sequestro e confisca della merce e ripercussioni sull'esistenza dell'obbligazione tributaria.

Trattandosi di fattispecie depenalizzata, la sanzione pecuniaria – di rilievo chiaramente tributario – deve essere irrogata nel rispetto delle disposizioni di cui al D. Lgs. 472/1997, come da ultimo novellato ai sensi del D.L. 98/2011.

Pertanto, qualora la violazione sia rilevata in occasione di un'immissione in libera pratica o di un'importazione **per la quale NON sia stata presentata alcuna dichiarazione doganale**, l'U.P.G. o l'U.P.T. operante procederà alla redazione di un processo verbale di constatazione che, successivamente trasmesso all'Ufficio delle Dogane territorialmente compente, potrà portare all'adozione di un atto di contestazione ed irrogazione sanzioni con assegnazione di un termine pari a 60 giorni per il pagamento in misura agevolata pari ad 1/3 della sanzione concretamente irrogata (ossia per la definizione agevolata ex art. 16 c. 3 D. Lgs. 472/1997) ovvero per la presentazione del ricorso presso la C.T.P. territorialmente competente.

Nel caso in cui, invece, la fattispecie in esame emerga **nel corso del controllo di una dichiarazione doganale regolarmente presentata**, trattandosi di una violazione connessa al mancato pagamento del tributo, stante la novella di cui all'art. 23 c. 29 lett. b) D.L. 98/2011, la violazione andrà contestata immediatamente al trasgressore e contestualmente dovrà allo stesso essere irrogata la prevista sanzione pecuniaria tributaria. Anche in questo caso, nel termine di 60 giorni sopra richiamato il responsabile potrà o addivenire alla definizione agevolata del contesto ovvero proporre ricorso alla C.T.P. territorialmente competente.

Anche in caso di contrabbando depenalizzato, la confisca resta obbligatoria. Vi è però, rispetto alla fattispecie penale, una differenza sostanziale: qui, infatti, il previo provvedimento di sequestro e la conseguente confisca dovranno dunque essere effettuate in "forma amministrativa" con le modalità di cui alla L. 689/1981.

Più di un dubbio sussiste in relazione alla debenza dei diritti di confine in caso di mancato pagamento della sanzione, come si nota dal fatto che l'art. 295-bis T.U.L.D. non richiama l'art. 338 T.U.L.D.. Nondimeno, non operando gli artt. 203 e 223 C.D.C. alcuna distinzione fra sequestro e confisca penale o amministrativa, lo scrivente ritiene – senza però alcuna pretesa che tale sua conclusione costituita

---

34 Cass. Penale, Sezione I, 28 marzo 1996, S.; Cass. Penale, Sezione VI, 6 marzo 1995, n. 294, O.; Cass. Penale, Sezione I, 22 gennaio 1992, n. 291, B..

35 "Nel caso di concorso di circostanze aggravanti e attenuanti - c. d. concorso eterogeneo - si segue, salva diversa disposizione di legge, il criterio di bilanciamento delle circostanze di cui all'art. 69 c.p. e non si può invece far luogo all'applicazione congiunta dei singoli aumenti o diminuzioni di pena prevista dall'art. 63 stesso codice per il caso di concorso omogeneo" (Cass. Penale, Sezione IV, 23 gennaio 1998, n. 2282, Borgia, in Ced Cassazione 1998).

36 Da cui è derivata un'evasione dei diritti di confine per un importo inferiore ad € 3.999,96.

verbum verum - che anche in caso di contrabbando depenalizzato, all'effettiva confisca consegua il venir meno dell'obbligazione doganale.

Capitolo 3
Il contrabbando di tabacchi lavorati esteri (T.L.E.)
Art. 291-bis T.U.L.D. e L. 92/2001

(tratto da pubblicazioni effettuate dal medesimo Autore sul sito www.altalex.it in data 07/08/2006, 12/09/2008, 18/06/2010 e 12/07/2010)

Allorché l'oggetto del reato sono "tabacchi lavorati esteri" (T.L.E.), le disposizioni sopra esaminate non trovano applicazione[37]; in tali casi, infatti, il legislatore, con la L. 92/2001, ha modificato pesantemente il quadro normativo di riferimento introducendo un nuovo art. 291-bis specificamente destinato alla repressione di questo tipo di fenomeno.

In particolare, si rende colpevole del reato de quo chiunque, compiendo atti diretti ad eludere il controllo doganale delle merci:

- introduce;
- vende;
- trasporta;
- acquista;
- detiene;

all'interno del territorio dello Stato tabacco lavorato estero per il quale non sono stati regolarmente assolti i diritti di confine.

Da un primo esame della disposizione si nota subito la presenza di due distinte fattispecie criminose che, pur coincidendo nei loro elementi essenziali (oggetto del reato, nesso di causalità ed elemento psicologico), differiscono quod et quantum poenam. In ogni caso, la sanzione è di tipo "penale".

La **fattispecie base** è integrata in tutti i casi in cui l'attività delittuosa ha ad oggetto un quantitativo di T.L.E. **non superiore a 10 kg. convenzionali**[38] (art. 291-bis c. 2 T.U.L.D.); in tali ipoesi, la sanzione è quella della multa pari ad € 5,16 per ogni grammo di T.L.E. contrabbandato, e comunque con un minimum edittale di € 516,00[39].

La **fattispecie aggravata,** invece, si ravvisa in tutti i casi in cui il quantitativo di T.L.E. contrabbandato è **superiore a 10 kg. convenzionali** (art. 291-bis c. 1 T.U.L.D.); in tali ipotesi, alla sanzione della multa nell'importo sopra indicato si aggiunge quella della reclusione da 2 a 5 anni.

Si tratta, come evidente, di una aggravante speciale con la conseguenza che, in caso di concorso con altre circostanze aggravanti comuni o con attenuanti comuni o speciali, il giudice non può fare ricorso al c.d. "giudizio di equivalenza" dovendo, all'opposto, disporne l'applicazione congiunta, avendo cura di applicare prima l'aumento di pena conseguente all'aggravante speciale e, su tale base, effettuare il giudizio di equivalenza in caso di concorso di aggravanti ed attenuanti comuni e generiche.

E' comunque interessante notare come la fattispecie de qua, se può benissimo concorrere con quella di cui all'art. 70 d.P.R. 633/1972 (in quanto, per tutte le ragioni anzidette, si ha comunque una

---

37 "La nuova normativa in materia di repressione del contrabbando di T.L.E.", di GIAMPAOLO PINNA e SIMONLUCA TURRIZIANI, apparso su www.gdf.rivista.it.

38 Ai sensi di quanto previsto dall'odierno art. 39-quinquies D. Lgs. 504/1995, per chilogrammo convenzionale si intende un **quantitativo di 1000 sigarette o 400 sigaretti o 200 sigari**.

39 Salvo esercizio da parte del giudice del potere di "modulazione" previsto dall'art. 133-bis c.p., con conseguente possibilità – in ragione delle condizioni economiche del reo – di aumentare la multa fino al triplo ovvero diminuirla fino ad un terzo rispetto al limite massimo o minimo previsto dal legislatore

sottrazione all'imposizione I.V.A. nella sua natura di diritto di confine della merce importata), si trova – rispetto all'ipotesi del contrabbando "ordinario" di cui agli artt. 292 e ss. T.U.L.D. – in rapporto di species ad genus con la conseguenza che, in caso di illecita introduzione sul territorio di T.L.E., quest'ultimo reato non potrà in alcun caso essere considerato integrato (si veda sul punto Corte Cass., Sezione I, n. 16271 del 07/04/2003, Moussa).

Le altre circostanze aggravanti previste per il contrabbando di T.L.E..

Quella appena esaminata non è l'unica fattispecie di aggravante specifica prevista dal legislatore per il reato di contrabbando di T.L.E.; l'art. 291-ter, infatti, prevede che:

1. la pena della multa sia aumentata (fino ad un terzo) se il **reato è commesso mediante utilizzo di mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato**.
   A tale riguardo è interessante sottolineare coma la giurisprudenza dominante di legittimità ritenga sufficiente il mero dato oggettivo dell'appartenenza (da intendersi non solo quale titolarità "dominicale" del mezzo di trasporto, ma anche quale possesso o comunque detenzione dello stesso) a persone estranee all'iter criminis del mezzo di trasporto utilizzato per l'occultamento del T.L.E., non essendo invece richiesta (né avrebbe potuto essere altrimenti, visto che nel nostro sistema penale si è innocenti fino a prova del contrario) alcuna specifica prova in ordine alla totale estraneità di tale terzo rispetto all'iter criminis posto in essere[40];
2. la pena della multa è aumentata fino ad € 25,82 per ogni grammo convenzionale di T.L.E. contrabbandato, da irrogare congiuntamente alla reclusione da 3 a 7 anni, quando:
   - il colpevole **ha fatto uso delle armi o le ha comunque possedute nel corso dell'esecuzione del reato** al fine di commetterlo o di assicurarsene il prezzo, il prodotto o il profitto o l'impunità.
     I comportamenti stigmatizzati sono due, differenti fra di loro ma accomunati dall'unicità del telos: la commissione del reato ovvero l'ottenimento del prezzo, del prodotto, del profitto o dell'impunità.
     Nel primo caso, l'inasprimento punitivo trova applicazione nei confronti di chi **ha fatto concretamente uso delle armi** "nel corso dell'esecuzione" del reato.
     Il riferimento temporale fatto è oggetto di plurivoche interpretazioni in quanto a fronte di un filone dottrinario che comprende in esso ogni fase dell'iter crimins, ivi compresa quella preparatoria e successiva, altri autori, con interpretazione maggiormente vincolata al testo della disposizione, ritengono che il legislatore abbia riferirsi al solo arco temporale nel corso del quale viene materialmente posto in essere il comportamento (elemento oggettivo) penalmente rilevante[41].
     Nel secondo caso, l'aggravante è contestabile a carico di chi, pur non avendo fatto concretamente uso delle armi, **le ha comunque possedute** non solo nel momento della materiale commissione del crimine, ma anche in un momento successivo purché in tale secondo arco temporale siano state compiute attività dirette ad assicurarsene l'utile o l'impunità.
     Elemento particolare dell'aggravante qui in esame rispetto a quella (simile) prevista dall'art. 295 c. 2 lett. a) T.U.L.D., è l'assenza di ogni riferimento alla zona di vigilanza doganale, con la conseguenza che l'elemento tipico dell'aggravante risulta comunque integrato indipendentemente dal luogo in cui il comportamento viene posto in essere;
   - nel commettere il reato o immediatamente dopo, l'autore è **sorpreso insieme a due o più persone in condizioni tali da costituire ostacolo per le forze di polizia**.

40 Così Corte Cass, Sezione III, sentenza n. 36834 del 07/10/2010.

41 "La nuova normativa in materia di repressione del contrabbando di T.L.E.", di GIAMPAOLO PINNA e SIMONLUCA TURRIZIANI, apparso su www.gdf.rivista.it.

Anche in questo caso, l'aggravante ha un elemento di specificazione rispetto all'omologa circostanza di cui all'art. 295 c. 2 lett. b): infatti, mentre in quest'ultima ipotesi è necessaria la contemporanea presenza di tre o più persone "colpevoli di contrabbando", la lettera dell'art. 291-ter c. 2 lett. b) T.U.L.D. considera sufficiente la presenza del colpevole e di altre due o più persone, senza richiedere che si tratti di persone concorrenti nel reato.

Lo scrivente ritiene che si tratti di un mero lapsus calami del legislatore e che, ai fini della contestabilità dell'aggravante, sia comunque necessaria la dimostrazione di una certa opera di cooperzione fra tali persone (con eventuale formulazione di un'autonoma imputazione di associazione per delinquere a carico dei consociati nel reato ovvero di favoreggiamento a carico degli estranei al reato di contrabbando); in caso contrario, infatti, potrebbe (al limite) solo essere contestata l'aggravante comune della minorata difesa.

Una diversa interpretazione, infatti, sarebbe assolutamente aberrante in quanto porterebbe a ritenere integrata la fattispecie de qua in tutti i casi in cui il o i colpevoli del reato di contrabbando di T.L.E. si siano (per motivi meramente transeunti) trovati in compagnia di soggetti terzi assolutamente estranei all'iter criminis (e completamente ignari dello stesso) in modo tale da rendere comunque difficoltoso l'operato delle forze di polizia.

Non vi è chi non veda, a parere dello scrivente, come una simile interpretazione sia del tutto contraria alla logica;

- il fatto è **connesso ad altro reato contro la fede pubblica o contro la Pubblica Amministrazione**.

  Si veda, a tale proposito, quanto già in precedenza detto in relazione alla medesima aggravante prevista dall'art. 295 c. 2 lett. c) T.U.L.D.;
- nel commettere reato, l'autore ha utilizzato mezzi di trasporto che, rispetto alle caratteristiche omologate, **presentano alterazioni o modifiche idonee ad ostacolare** l'intervento degli organi di polizia **o a procurare pericolo** per la pubblica incolumità.

  Tale aggravante è diretta a punire in modo più severo chi fa uso di automezzi modificati in modo tale da ostacolare l'attività di polizia o da costituire pericolo per l'incolumità pubblica: è il caso dei c.d. "mostri", ossia i fuoristrada che i contrabbandieri pugliesi, fino a qualche anno fa, hanno utilizzato per scortare i trasporti illegali di T.L.E. e con i quali hanno talvolta "caricato" i mezzi della Guardia di Finanza.

  E' comunque da notare che – come riconosciuto dalla costante giurisprudenza soprattutto in tema di sussistenza dell'elemento materiale del reato di resistenza a pubblico ufficiale - non può essere considerata un "ostacolo" all'attività di polizia la semplice fuga.

  La circostanza de qua fa pendant con il novellato art. 337-bis c.p. con cui il legislatore punisce tutti coloro che custodiscono o occultano "mezzi di trasporto di qualsiasi tipo che, rispetto alle caratteristiche omologate presentino alterazioni o modifiche o predisposizioni tecniche tali da costituire pericolo per l'incolumità fisica degli operatori di polizia". La condotta tipica di tale fattispecie non è strettamente correlata al contrabbando, data l'assenza di uno specifico riferimento a detto reato.

  L'aggravante in argomento (che, lo scrivente ritiene, può essere applicata in concorso con la fattispecie penale ex art. 337-bis c.p. sopra indicata, vista l'evidente diversità dei comportamenti puniti e, dunque, degli interessi giuridici tutelati) deve ritenersi integrata anche in tutti i casi in cui per il compimento del reato di cui si tratta vengano utilizzati veicoli o mezzi di trasporto (fra cui i container) appositamente modificati – ad es. mediante predisposizioni di finte pareti e doppi fondi – per l'occultamento di merci in modo tale da renderne difficoltosa (ossia da ostacolarne) l'individuazione da parte delle forze dell'ordine.
- nel commettere il reato, l'autore ha utilizzato società di persone o di capitali o si è avvalso di disponibilità finanziarie in qualsiasi modo costituite in Stati che non hanno ratificato la Convenzione sul riciclaggio, al ricerca, il sequestro o la confisca dei proventi del reato e che

comunque non hanno stipulato e ratificato convenzioni di assistenza giudiziaria con l'Italia aventi ad oggetto il delitto di contrabbando.

La facoltà di estinzione del reato in via amministrativa per le fattispecie non aggravate.

In caso di contrabbando di T.L.E. per un quantitativo inferiore a 10 kg., l'Ufficio delle Dogane, oltre ad inviare la notizia di reato alla Procura della Repubblica **deve avvisare l'incolpato della facoltà di estinguere il reato in via amministrativa** (cfr. art. 2 c. 5 D.L. 92/2001).

Tale disposizione, in particolare, prevede la possibilità – per i reati di contrabbando di T.L.E. punibili con la sola pena della multa (ossia quelli aventi ad oggetto quantitativi inferiori a 10 kg. convenzionali e per i quali non trovano applicazione le aggravanti di cui all'art. 291-ter c. 2 T.U.L.D.) – di estinguere il reato **mediante pagamento di una somma pari ad 1/10 della multa applicabile, con un *mimimo di € 258,00***.

> La determinazione secondo criteri individuati ab origine della somma necessaria per la definizione in via amministrativa e l'assenza – a differenza di quanto previsto dalla precedente disciplina – di ogni discrezionalità, da parte dell'Ufficio delle Dogane, di sindacare l'opportunità o meno di consentire la definizione agevolata, chiarisce come, per quest'ultimo, **la definizione in via amministrativa sia un vero e proprio diritto soggettivo**[42].

Ed è proprio al fine di consentire tale definizione (cfr. art. 2 c. 2 L. 92/2001) che il legislatore rimarca l'importanza del predetto avviso, tanto da prevederne la contestualità alla "notifica del primo atto di polizia giudiziaria redatto per l'accertamento del reato". Ovviamente, all'omissione dell'avviso non consegue, né potrebbe conseguire, alcun effetto negativo per l'incolpato/indagato, potendo comunque procedere alla definizione agevolata nel corso dell'attività investigativa ed addirittura - non trattandosi di vera e propria oblazione (ex artt. 162 e 162 c.p., in quanto riferita ad un delitto e non ad un reato contravvenzionale) - nel corso del dibattimento, qualora in tale fase venga notificato l'atto di cui si tratta.

Per avere l'effetto estintivo di cui all'art. 2 c. 4 D.L. 92/2001, il pagamento deve avvenire entro 30 giorni decorrenti dal ricevimento dell'avviso (indipendentemente dal momento in cui questo viene notificato) e deve essere effettuato:

- a favore del ricevitore capo dell'Ufficio delle Dogane competente per territorio, se il reato è stato commesso[43] all'interno degli spazi doganali;
- all'Ispettorato Compartimentale dei Monopoli di Stato (ora Ufficio Provinciale dell'A.A.M.S.), negli altri casi.

A differenza di quanto detto per il contrabbando di altre merci, nel caso qui in esame, ai fini dell'estinzione del contesto, è sufficiente il tempestivo pagamento della sola "penale", non essendo richiesto (anche se ciò ha dell'incredibile) anche il pagamento dei diritti di confine dovuti sui T.L.E. contrabbandati, con la conseguenza che l'eventuale mancata corresponsione di questi ultimi – se effettivamente dovuti - non solo non blocca l'efficacia estintiva del pagamento, ma comporta conseguenze di natura meramente amministrativa obbligando l'Ufficio delle Dogane a ricorrere agli ordinari mezzi di tutela erariale previsti dalle vigenti disposizioni legislative.

Questo complesso sistema (che prevede anche la sospensione "del procedimento" fino alla scadenza del sopra visto termine di 30 giorni) postula l'utilizzo di una particolare cautela in sede di trasmissione dei verbali di constatazione, al fine di consentire a tutti i soggetti (pubblici) interessati alla repressione del reato ed alla sua estinzione in via amministrativa di averne conoscenza; proprio per tale

---

42 "La nuova normativa in materia di repressione del contrabbando di T.L.E.", di GIAMPAOLO PINNA e SIMONLUCA TURRIZIANI, apparso su www.gdf.rivista.it.

43 Ad essere rilevante, pertanto, non è il luogo in cui il reato è stato accertato, ma quello in cui è stato commesso.

ragione, è previsto che il processo verbale di constatazione (cfr. art. 2 c. 5 D.L. 92/2001) o, sarebbe meglio dire, la notizia di reato sia trasmessa, oltre che alla Procura della Repubblica, anche all'ispettorato compartimentale dei Monopoli di Stato (ora Ufficio provinciale dell'A.A.M.S.) o all'Ufficio delle Dogane competenti per l'eventuale adempimento solutorio-estintivo.

In particolare, a carico di detti uffici è posto un ulteriore adempimento, in quanto:

- se la parte provvede tempestivamente al pagamento, devono darne immediata notizia al Procuratore della Repubblica al fine di consentirgli l'emanazione del decreto di archiviazione ex art. 408 c.p.p.[44];
- se la parte, al contrario, non provvede alla definizione dl contesto, devono trasmettere formale comunicazione al Procuratore della Repubblica ai fini dell'ulteriore esercizio dell'azione penale.

La confisca.

Anche in questo caso (cfr. art. 2 c. 7 L. 92/2001) è prevista, quale misura di sicurezza, **la confisca dei prodotti rinvenuti (e sequestrati)**, indipendentemente dall'eventuale definizione in via amministrativa del contesto.

Ovviamente, trattandosi di confisca obbligatoria, gli U.P.G. che hanno accertato il reato possono procedere al sequestro del T.L.E. ai sensi dell'art. 321 c. 3-bis c.p.p..

Copia del verbale di sequestro deve essere trasmessa, nelle 48 ore successive, al P.M. territorialmente competente affinché – qualora non decida di disporre l'immediata restituzione dei beni seuqestrati – ne richieda la convalida al G.I.P. (o al giudice del dibattimento, se già incardinato) entro le 48 ore successive alla ricezione. L'ordinanza di convalida (insieme alla quale deve essere emesso un nuovo decreto di sequestro diretto a sostituire quello interinale operato dalla P.G.), deve intervenire, a pena di decadenza, entro 10 giorni dal ricevimento della richiesta del P.M. e deve essere notificata alle parti interessate al fine di consentire loro l'appello ex art. 322-bis c.p.p..

Rapporti fra reato e violazione amministrativa:
il recupero della materia imponibile.

Per quanto riguarda i rapporti fra il reato di contrabbando ed il mancato pagamento dei diritti di confine dovuti sul T.L.E., l'art. 2 c. 4 L. 92/2001 dispone che ***resta "salvo l'obbligo del pagamento dei diritti doganali dovuti ai sensi dell'art. 338 T.U.L.D."*** in forza del quale "il pagamento della multa o dell'ammenda non esime dall'obbligo del pagamento dei diritti doganali, salvo il caso in cui la merce oggetto del contrabbando sia stata sequestrata".

La disciplina nazionale, come già in precedenza detto, non trova più applicazione nelle parti in cui risulta contrastante con gli artt. 203 c. 1 e 2 e 223 C.D.C.: pertanto, anche in questo caso il sequestro e la successiva confisca costituiscono essi soli causa idonea e sufficiente a de*terminare l'estinzione dell'obbligazione tributaria* (ossia del debito tributario).

[44] L'emissione del decreto di archiviazione si rende necessaria in quanto il trasgressore è stato immediatamente iscritto nel registro degli indagati nel momento stesso in cui la Procura della Repubblica ha ricevuto copia del verbale di constatazione stilato dalla polizia giudiziaria che, secondo norma e regola, dovrebbe essere trasmesso unitamente alla notizia di reato.

Capitolo 4
La differenza di merci riscontrata fra quanto indicato a manifesto ed il carico effettivo (art. 302 T.U.L.D.)

Articolo 302
Differenze tra il carico ed il manifesto.

Qualora si accertino differenze tra il numero dei colli e quello indicato nel manifesto del carico e, nei casi preveduti dagli articoli 107 e 108, nel manifesto di partenza, il capitano della nave o il comandante dell'aeromobile è punito per ogni collo non annotato con l'ammenda non minore dell'ammontare dei diritti di confine e non maggiore al quadruplo di essi.

Agli effetti della precedente disposizione, se i colli in eccedenza hanno le stesse marche e cifre numeriche di altri colli indicati nel manifesto, si considerano come non annotati quelli soggetti a diritti maggiori.

Per ogni collo segnato nel manifesto e non trovato, e per le merci alla rinfusa, quando si accertano, rispetto al manifesto, eccedenze superiori al dieci per cento o deficienze superiori al cinque per cento, la pena è della sanzione amministrativa da *€ 103,00 ad € 516,00.*

Manifesto di carico: nozione e disciplina contabile.

L'art. 105 T.U.L.D. dispone che, nell'ambito della zona di vigilanza marittima – costituita da quella porzione di territorio comunque soggetta alla sovranità dello Stato italiano e compresa fra la linea doganale ed il limite esterno del mare territoriale[45] - i capitani delle navi dirette ad un porto nazionale devono essere muniti del MANIFESTO DI CARICO (conforme ai requisiti di cui al successivo art. 106 T.U.L.D.) sul quale devono essere indicati alcuni dati, fra i quali i più importanti, ai fini della corretta applicazione delle disposizioni doganali, sono:

⇒ la specie del carico;
⇒ **la quantità, il peso o il volume delle merci alla rinfusa**;
⇒ **il numero, la qualità e il peso lordo dei colli, se questo è indicato nei documenti di trasporto, le loro marche e cifre numeriche**;
⇒ i documenti di accompagnamento delle merci;
⇒ il nome del destinatario di ogni partita di merce, se risultante dalle polizze di carico;
⇒ le paccottiglie e le provviste di bordo;
⇒ le autovetture al seguito dei passeggeri;
⇒ **i bagagli dei passeggeri aventi destinazione commerciale** (quelli non aventi tale destinazione possono essere comunque iscritti a manifesto).

In particolare, per ciascuna merce deve essere indicato il porto di sbarco; notizia, quest'ultima, che - insieme alle altre costituenti descrizione del carico e dl suo destinatario - ha assunto sempre maggiore importanza a seguito dell'introduzione del sistema comunitario di Safety and Security previsto dai regolamenti (CE) n. 648/2005 e 1875/2006 che hanno pesantemente modificato il codice doganale comunitario (regolamento CE n. 2913/1992) e le relative disposizioni attuative (regolamento CE n. 2454/1993) ancora oggi vigenti..

[45] Cfr. art. 29 T.U.L.D..

Nel caso in cui la nave provenga da altro porto nazionale (art. 108 T.U.L.D.) il manifesto di carico è sostituito dalla copia del MANIFESTO MERCI IN PARTENZA (M.M.P.) presentato prima della partenza all'Ufficio delle Dogane ex art. 120 T.U.L.D. e da questo debitamente vidimato ed allibrato sul registro A/10.

Stesso discorso deve essere fatto nei casi in cui la nave provenga da un porto estero in cui è stato rilasciato – dall'autorità doganale o portuale – un MANIFESTO MERCI IN PARTENZA (M.M.P.).

Il manifesto di carico ha grande fondamentale ai fini del controllo della corretta applicazione della normativa doganale e, in particolare, nella repressione delle frodi commesse in Dogana in quanto, come evidente, le informazioni ed i dati in esso contenuti sono la "prima informazione" di cui l'amministrazione doganale viene in possesso e sulla base dei quali può operare una prima "analisi dei rischi" al fine di individuare i carichi necessitanti di maggiore controllo e le spedizioni ritenute "sospette".

E' per questa ragione che il legislatore ha disposto che **debba essere presentato**, in originale ed in copia e munito delle relative polizze di carico, **entro 24 dall'approdo all'Ufficio delle Dogane** (cfr. artt. 109 e 111 T.U.L.D.) affinché venga preso in carico (allibrato) sul registro **A/2**, operazione a seguito della quale assume la denominazione di MANIFESTO MERCI IN ARRIVO (M.M.A.).

Effettuata tale operazione, la dogana allibra sul registro **A/3** le merci, sia estere sia nazionali, **effettivamente sbarcate** (e quindi introdotte nei recinti di temporanea custodia) per essere destinate all'importazione o rispedite altrove sia via mare (con altra nave) sia via terra o per altra via (previa predisposizione degli appositi documenti di transito).

Le disposizioni testé citate, per quanto ancora in vigore e vincolanti, devono però essere adeguate alla realtà fatturale e, in particolare, alle notevoli modifiche intervenute in esito al fortissimo incremento della telematizzazione delle formalità Doganali.

> La situazione sopra descritta è – al momento attuale – in realtà notevolmente mutata a causa del *prorompere dell'informatica nella gestione dell'amministrazione doganale e nella conseguente* abrogazione di alcuni dei registri sopra indicati fra i quali spicca la recentissima abrogazione proprio del registro A10.
>
> Come a tutti noto, infatti, ormai il M.M.A. altro non è che un flusso elettronico inviato, secondo determinati tracciati informativi espressamente previsti dal sistema EDI, direttamente al sistema *informativo centrale dell'Agenzia delle Dogane e da questo elaborato e "preso in carico".*
>
> *Una volta avvenuta questa "presa in carico"* – che, lo si evidenzia, avviene direttamente a livello informatico – *il M.M.A. si trova già a disposizione dell'Ufficio delle Dogane territorialmente competente* (in sostanza, esso è già allibrato sul registro A2) e, conseguentemente, le partite di merce su di esso indicate possono essere assunte in temporanea custodia mediante iscrizione sul registro A3 e ricevere, *poi, una delle destinazioni doganali ammesse dall'ordinamento.*
>
> Ident*icamente, il M.M.P. null'altro è* – ormai – che un flusso informativo inviato secondo le *medesime modalità dianzi descritte direttamente al sistema informativo centrale dell'Agenzia delle* Dogane il quale lo elabora, prendendolo in carico e mettendolo – sempre informaticamente – a *disposizione dell'Ufficio territorialmente competente per tutte le attività conseguenti.*
>
> *Ormai, fra l'altro, le iscrizioni presenti su detto M.M.P. sono idonee a "scaricare", senza* necessità di presentazione di ulteriori documenti cartacei (si fa memoria, a tale proposito, del c.d. *"lasciapassare merci estere" di cui all'art.* 141 C. 6 T.U.L.D.), le partite di merci giacenti in temporanea custodia e destinate ad essere imbarcate sulla nave cui il manifesto stesso si riferisce.

Il manifesto di carico è sempre obbligatorio – o, meglio, è obbligatoria la presentazione del M.M.A. e del M.M.P. - a meno che si tratti (cfr. art. 129 T.U.L.D.) di:

⇒ unità da diporto o di navi militari, sia italiane che straniere;

⇒ barche da pesca;

⇒ navi adibite a trasporto di merci, diverse dai generi di monopolio, spedite in cabotaggio.

Per quanto riguarda la navigazione aerea, l'art. 115 T.U.L.D. dispone che i comandanti degli aeromobili **provenienti dall'estero e destinati ad un aeroporto nazionale** debbano essere muniti di un MANIFESTO DI CARICO conforme ai requisiti di cui al successivo art. 116 T.U.L.D., **fin dal momento del passaggio del confine aereo dello Stato**.

Similmente a quanto sopra visto, su tale manifesto devono essere indicati:

⇒ la marca di nazionalità e di immatricolazione nonché gli altri contrassegni di identificazione dell'aeromobile;

⇒ il luogo di provenienza;

⇒ **numero, qualità e marche distintive dei colli costituenti il carico, nonché l'indicazione della natura, del peso, della provenienza e della destinazione delle merci**;

⇒ le descrizione delle provviste di bordo, compresi carburanti e lubrificanti;

⇒ il numero ed i documenti d'origine che accompagnano le merci;

⇒ **i bagagli dei passeggeri aventi destinazione commerciale** (quelli non aventi tale destinazione possono essere comunque iscritti a manifesto).

Anche qui, nel caso in cui il velivolo provenga da altro aeroporto nazionale (art. 115 c. 5 T.U.L.D.) il manifesto di carico è sostituito da copia del MANIFESTO DI PARTENZA (M.P.) presentato all'Ufficio delle Dogane prima della partenza e da questo vidimato per essere poi esibito al comandante dell'aeroporto al fine di ottenere il permesso di partenza.

Anche in caso di navigazione aerea, la grande importanza rivestita dal manifesto ha spinto il legislatore a prevederne (cfr. art. 115 c. 2 T.U.L.D.) **la consegna immediatamente dopo l'atterraggio** (dopo che sullo stesso sia stato apposto il "visto entrare" da parte dei militari della Guardia di Finanza), unitamente al giornale di rotta, all'ufficio doganale aeroportuale per il successivo allibramento sul registro **A/2** e la successiva scritturazione sul registro **A/3** delle merci, sia estere sia nazionali, **effettivamente sbarcate dall'aeromobile** e destinate all'importazione o ad altro regime doganale o destinate ad essere rispedite altrove sia via mare (con altra nave) sia via terra o per altra via (previa predisposizione degli appositi documenti di transito).

Il manifesto di carico è sempre obbligatorio – rectius: è obbligatoria la presentazione del M.M.A. e del M.M.P. – anche per quanto riguarda la navigazione aerea, ad eccezione dei casi in cui si tratti di:

⇒ aeromobili militari e da turismo, sia italiani che stranieri;

⇒ aeromobili di società italiane o straniere esercenti servizi regolari di trasporto aereo di linea.

Il contrabbando e la violazione amministrativa: differenze e criteri distintivi.

Premesso quanto sopra in ordine alla disciplina del manifesto di carico, si deve sottolineare come il legislatore nazionale lo abbia posto "al centro" della disciplina sanzionatoria contenuta nel T.U.L.D. e, in particolare, sia delle specifiche ipotesi di contrabbando previste dagli artt. 284 c. 1 lett. c) e d) e 285 c. 1 lett. a) e b) T.U.L.D. sia della violazione di tipo amministrativo qui in esame.

La distinzione fra queste due è, in taluni casi, costituita da una differenza dell'elemento materiale e, in altri casi, solo dalla diversità dell'elemento psicologico.

In particolare, a fronte delle ipotesi in cui:

⇒ una nave venga scoperta a trasportare merci estere all'interno del mare territoriale;

⇒ ovvero un aeromobile venga scoperto a trasportare nel territorio italiano merci estere;

senza essere muniti del manifesto di carico - comportamenti integranti fattispecie penalmente rilevante[46] - in tutti gli altri casi, ossia allorché si registri una differenza fra le merci effettivamente trasportate e quelle

[46] Tale conclusione non è sempre vera. Infatti, stante la particolare formulazione dell'art. 284 c. 1 lett. c) e d) T.U.L.D., **in relazione alla sola navigazione marittima**, la fattispecie penale è integrata allorché:

iscritte nel manifesto di carico, può ritenersi integrato l'elemento oggettivo di entrambe le fattispecie (penale ed amministrativa) sopra richiamate, con la conseguenza che – come evidente – il discrimine fra l'una e l'altra deve essere ricercato da qualche altra parte.

E' noto che gli elementi costitutivi di ogni tipo di violazione (penale o amministrativa-tributaria che sia) sono tre:

- il factum, ossia l'elemento materiale vero e proprio;
- il nesso di causalità;
- l'elemento psicologico, costituito dal dolo o dalla colpa.

Ora, in considerazione del fatto che:

1. il contrabbando è un delitto;
2. i delitti punibili solo a titolo di dolo, salvo che non ne sia prevista expressis verbis la punibilità anche a titolo di colpa (cfr. art. 42 c. 2 c.p.);
3. non esiste alcuna disposizione che preveda la punibilità del contrabbando nel caso in cui l'elemento psicologico si caratterizzi in termini di mera colpa, e ciò anche nelle ipotesi in cui si tratti di colpa cosciente;

in tutti i casi in cui non sia possibile riscontrare la presenza di un dolo, il "fatto" illecito potrà, al più, costituire mera violazione amministrativa (per la punizione della quale, come noto, è sufficiente anche la semplice colpa) e, dunque, per quanto qui interessa, costituire violazione dell'art. 302 cit..

Il discorso appena fatto vale nella generalità dei casi.

Vale però la pena di fare una precisione. L'elemento oggetto del contrabbando - in quanto delitto consistente nella sottrazione al controllo doganale di merci estere con conseguente evasione della fiscalità di confine – può sussistere nel solo caso in cui le merci in posizione illecita siano non comunitarie (ossia non ancora immesse in libera pratica) ovvero comunitarie (ovvero già immesse in libera pratica) ma destinate ad essere esportate con restituzione di diritti.

Al di fuori di queste ipotesi – ossia nel caso in cui si tratti di merci comunitarie non destinate all'esportazione previa restituzione dei diritti – ogni tipo di differenza fra il carico ed il manifesto, anche se dovuta a dolo dell'operatore, non potrà in alcun caso costituire delitto di contrabbando in quanto – di tale reato – verrebbe a mancare il principale elemento oggettivo; il relativo comportamento, pertanto, potrà essere sanzionato unicamente in via amministrativa ossia con applicazione dell'art. 302 cit. (questa pare l'unica interpretazione possibile anche alla luce di quanto previsto dagli artt. 284 c. 1 lett. d e 285 c. 1 lett. b T.U.L.D.).

La disciplina sanzionatoria amministrativa.

Allorché venga accertato il mero rilievo amministrativo del comportamento violativo, pertanto, troverà applicazione l'art. 302 T.U.L.D..

La nozione di "differenze di carico", non deve essere collegata al raffronto fra quanto indicato nel manifesto di carico e quanto effettivamente contenuto nella nave o nell'aeromobile **ma, piuttosto, fra *quanto "manifestato" e quanto effettivamente destinato ad essere sbarcato per successivo vincolo ad un* regime doganale** e, pertanto, quanto destinato ad essere immesso nei recinti di temporanea custodia con conseguente iscrizione nel registro A/3.

L'art. 94 T.U.L.D., infatti, dispone che "1. Le merci in arrivo nel territorio doganale, qualora non abbiano già ricevuto o non ricevano subito una destinazione doganale [vincolo ad un regime doganale,

---

- la nave transiti all'interno delle acque territoriali trasportando merci non comunitarie o comunque non già immesse in libera pratica, ma solo a condizione che detta nave abbia una stazza netta inferiore a 200 tonn.;
- la nave salpi da un porto nazionale senza avere a bordo le merci estere ovvero le merci comunitarie in esportazione con restituzione dei diritti che risultano iscritte sul manifesto di carico, e ciò indipendentemente dalla destinazione della nave e dalla sua stazza netta.

n.d.a.], devono formare oggetto di una dichiarazione sommaria scritta *…omissis…* 4. Per le merci in arrivo per via di mare e per via aerea, la dichiarazione sommaria è costituita dal manifesto di cui agli artt. 105 e 115 *…omissis…*".

E' quindi chiaro che l'attenzione dell'autorità doganale si deve incentrare sì sulle merci contenute nella nave o nell'aeromobile, ma limitatamente a quelle destinate ad essere sbarcate e come tali indicate sul M.M.A. ovvero, anche se non "manifestate", comunque sbarcate ed immesse nel magazzino di temporanea custodia (è questo il caso dei c.d. "vuoti", la cui iscrizione su M.M.A. non è obbligatoria e che possono pertanto essere sbarcati senza che venga operata alcuna scritturazione all'interno dei registri contabili del gestore del magazzino di temporanea custodia).

Le fattispecie previste dall'art. 302 T.U.L.D. sono in realtà due, e si distinguono a seconda che si registri una:

1. **ECCEDENZA DI MERCI RISPETTO AL MANIFESTO DI CARICO.**

   E' il caso in cui il quantitativo delle merci effettivamente trasportate supera quello iscritto a manifesto[47].

   In questi casi, il c. 1 disp. cit. prevede l'applicazione di una sanzione pecuniaria di importo non inferiore ai diritti di confine dovuti (oltre l'I.V.A. afferente[48], stante il rinvio operato dagli artt. 69 e 70 d.P.R. 633/1972) e non maggiore del quadruplo di essi.

   Il testo della disposizione è lapidario nel collegare la sussistenza della violazione (ed a parametrare la relativa sanzione) alla presenza di "colli non annotati". La puntualizzazione fatta dal legislatore non è di secondaria importanza; la sua presenza, anzi, rende subito chiaro come:

---

47 E' da sottolineare fin d'ora come il T.U.L.D. altro non se non una "riedizione" della precedente legge doganale degli anni '40 (nella fattispecie, della L. 1424/1940); in quegli anni, come noto, il traffico commerciale aveva caratteristiche completamente diverse rispetto a quello odierno e, in particolare, non era un traffico "containerizzato" (per il semplice fatto che i container non erano stati nemmeno ancora inventati).
La maggior parte delle disposizioni del T.U.L.D., ancora oggi esistenti nel loro testo originario, e sicuramente quella di cui all'art. 302 cit. qui in esame, risente di tale situazione. AI fini della sua corretta applicazione, pertanto, è necessario puntualizzare che la disposizione che stiamo esaminando, ed in particolare le ipotesi di differenza quantitativa o qualitativa rispetto a quanto indicato a manifesto, devono essere rapportate non al totale delle merci presenti all'interno della nave o dell'aeromobile (e destinate ad essere sbarcate) ma, piuttosto, a ciascuna singola partita di merce costituente "separato articolo" (o, come si suole dire nella pratica comune, "separato rigo") del manifesto di carico.
In considerazione del fatto, poi, che l'iscrizione della merce sul manifesto di carico avviene sulla base dei dati riportati nelle bill of lading (polizze di carico) e che nulla viene che su un'unica bill of lading venga fatta annotazione di merce presente in diversi container, in questo caso si avrà una discrasia fra il "singolo articolo" del manifesto (costituito dalla polizza di carico, comprensiva della merce presente in tutti i container) e le singole "righe" di manifesto, necessariamente almeno una per ciascun container e, allo stesso modo, a fronte di un'unica scritturazione di manifesto si avranno plurime iscrizioni di partite A/3 posto che – come noto – non è più ammessa la registrazione in un'unica partita di temporanea custodia di merci presenti in più container (in sostanza, la merce presente in un container potrà essere iscritta in una o più partite A/3, come nel caso di spedizioni in groupage; viceversa, la merce presente in diversi container A/3, anche qualora destinata ad un solo soggetto ed indicata all'interno di un'unica polizza di carico, dovrà necessariamente essere iscritta in separate partite di A/3, in ragione di una per ciascun container).
Questa puntualizzazione è di particolare importanza per il caso di merci trasportate alla rinfusa per le quali, come si vedrà, l'art. 302 c. 2 prevede, in caso di riscontrata differenza, una "soglia di tolleranza" pari, a seconda dei casi, al 5% o al 10% del carico al di sotto della quale le eventuali discrepanze rispetto al carico effettivo non sono sanzionabili.

48 Il funzionario di dogana, pertanto, dovrà aver cura, all'atto della verbalizzazione, di constatare entrambe le violazioni, indicando gli importi minimo e massimo della sanzione prevista in relazione a ciascuna di esse. Al momento della contestazione e dell'effettiva irrogazione della sanzione, potrà ovviamente essere applicato l'istituto del concorso formale, ovviamente se ed in quanto più favorevole per il contribuente.

⇒ la violazione de qua possa essere ritenuta sussistente in ordine alle sole merci condizionate in colli, e non invece per quelle alla rinfusa[49].

⇒ ai fini della determinazione del quantum della sanzione, sia indispensabile considerare separatamente ciascuna specifica tipologia merceologica costituente il carico in quanto, a fronte di ciascuna di esse, si ha una particolare imposizione di confine.
Come già detto, nel manifesto di carico le merci vengono individuate separatamente, ciascuna in ragione delle caratteristiche merceologiche loro proprie, della rispettiva provenienza e destinazione (cfr. artt. 106 e 116 c. 1 lett. d T.U.L.D.).

Allorché si tratti di **merci alla rinfusa**, la violazione contestabile non quella di cui al c. 1 cit., ma – bensì – quella di cui al c. 3 del medesimo articolo in forza della quale è applicabile, indipendentemente dal quantitativo di merce mancante, la sanzione pecuniaria in misura compresa fra € 103,00 ed € 516,00 [50] (cfr. art. 302 c. 3 T.U.L.D.).

In questi casi, però, considerando la particolare difficoltà nell'esatta quantificazione dei carichi alla rinfusa nonché le eventuali differenze (soprattutto di peso) che possono derivare dalla particolare igroscopia di alcune tipologie di merci, il legislatore ha previsto una clausola di esclusione dall'antigiuridicità in quanto **la violazione de qua potrà essere ritenuta sussistente nei soli in cui le merci trasportate eccedano di oltre il 10% quelle indicate a manifesto**; eccedenze inferiori a tale

---

49 A tale proposito, bisogna però meglio definire il concetto di "collo", in quanto proprio l'interpretazione di tale termine può incidere – ed anche in modo determinante – sull'applicazione della disposizione sanzionatoria in esame.
Nella lingua italiana, per collo si intende (oltre l'ovvia parte anatomica), **l'unità di condizionamento utilizzata per il trasporto** e tale nozione sembra quella richiamata nella circolare n. 44/D del 11/12/2006 dell'Agenzia delle Dogane.
Il T.U.L.D. fa sovente richiamo alla nozione di "collo", senza mai definirla in modo puntuale ma mettendola sempre in correlazione inversa alla nozione di "merce alla rinfusa".
Lo si vede chiaramente anche dall'art. 21 T.U.L.D. relativo al servizio di riscontro assicurato dai militari della Guardia di Finanza i quali, all'uscita dei depositi doganali o dei magazzini di temporanea custodia, possono procedere al riscontro sommario ed esterno dei colli e delle merci alla rinfusa, ma non possono in alcun caso procedere alla loro verifica fisica, adempimento per il quale devono avanzare specifica istanza ex art. 63 T.U.L.D. alla Dogana territorialmente competente (si tratta della c.d. "visita di controllo").
E' peraltro a tale proposito da rammentare come, al di fuori di tali casi, ed indipendentemente dal fatto che un container possa o meno essere considerato un "mezzo di trasporto" ai sensi dell'art. 103 c. 2 d.P.R. 309/1990 (in materia di lotta al traffico degli stupefacenti), gli ufficiali ed agenti della P.G. sovente procedono – sulla base di tale norma - alla verifica fisica della merce presente all'interno di container presenti negli spazi portuali, senza richiedere l'intervento della Dogana nelle forme di cui all'art. 63 T.U.L.D. cit..
In tali casi, a parte l'evidente considerazione che – come previsto dallo stesso art. 103 c. 2 cit. – il relativo processo verbale di operazioni compiute deve essere trasmesso alla Procura della Repubblica territorialmente competente entro 48 ore affinché ne valuti la convalida nelle successive 48 ore (pena l'invalidità degli atti compiuti, oltre che eventuali ripercussioni penali a carico degli U.P.G./A.P.G. omittenti), la parte che subisce la verifica non può ritenersi tenuta a sopportare le spese (sovente ingenti, se l'attività viene compiuta all'interno degli spazi portuali) derivanti dal controllo effettuato posto che all'interno del d.P.R. 309/1990 non si rinviene alcuna disposizione avente tenore simile a quello di cui all'art. 69 c. 1 regolamento (CE) n. 2913/1992.
Indipendentemente da quanto sopra, a parere dello scrivente per "collo" deve intendersi l'unità minima di movimentazione individuale all'interno della quale si trova stoccata la merce oggetto di spedizione, ma non può in alcun caso essere considerato "collo" il container utilizzato per il trasporto, con la conseguenza che se, all'interno del container, è riposta merce non condizionata (ad es. ghiaia o altro), questa dovrà essere considerata un carico "alla rinfusa" e non un carico costituito da un collo.

50 Nel silenzio serbato dal legislatore, è comunque da ritenere che la sanzione de qua sia applicabile in relazione a ciascuna tipologia di merce alla rinfusa con la conseguenza che se il trasporto ha ad oggetto tre distinte tipologie di rinfusa ed in relazione a due di queste si registri una deficienza rispetto a quanto indicato a manifesto, dovranno essere contestate due distinte violazioni, una per ciascuna tipologia merceologica.

soglia, infatti, non integrano l'elemento materiale della violazione e, di conseguenza, nulla potrà essere contestato da parte dei funzionari doganali preposti;

2. **MANCANZA DI MERCI RISPETTO AL MANIFESTO DI CARICO.**

Nell'ipotesi inversa, ossia allorché si riscontri la mancanza totale o parziale delle merci "manifestate", la sanzione è determinata in misura variabile fra € 103,00 ed € 516,00 **"per ogni collo non trovato"** (indipendentemente, pertanto, dall'importo dei diritti di confine collegati alle merci stesse).

Medesima sanzione si applica **per le merci alla rinfusa**, con la precisazione, però, che anche in questo caso il legislatore (probabilmente per le medesime ragioni già dianzi esposte), ha previsto una clausola di esclusione dell'antigiuridicità stabilendo che **la violazione possa ritenersi integrata nel solo caso in cui la deficienza di merci sia superiore al 5% rispetto a quanto complessivamente iscritto a manifesto**.

Occorre a questo punto fare una precisazione.

L'art. 10 c. 3 L. 212/2000 dispone in modo espresso che "le sanzioni **non sono comunque irrogate quando la violazione** *…omissis…* **si traduce in una mera violazione formale senza debito di imposta**"; un lettore disattento potrebbe concludere che la mancanza delle merci "manifestate" comporti un minor debito tributario e determini automaticamente l'esclusione dell'antigiuridicità del fatto.

In realtà, così non è. Se si considera che ai sensi:

- ⇒ dell'art. 95 c. 1 T.U.L.D., le merci trasportate via mare o via aerea e destinate al territorio nazionale devono essere introdotte nei recinti di temporanea custodia entro il termine di 24 ore dal loro arrivo (cfr. art. 95 c. 1 T.U.L.D.);
- ⇒ dell'art. 94 T.U.LD. "1. Le merci in arrivo nel territorio doganale, qualora non abbiano già ricevuto o non ricevano subito una destinazione doganale [vincolo ad un regime doganale, n.d.a.], devono formare oggetto di una dichiarazione sommaria scritta *…omissis…* 4. **Per le merci in arrivo per via di mare e per via aerea, la dichiarazione sommaria è costituita dal manifesto di cui agli artt. 105 e 115** *…omissis…*;
- ⇒ dell'art. 109 c. 1 T.U.L.D., in caso di arrivo via mare il manifesto di carico deve essere consegnato all'autorità doganale entro 24 ore dall'approdo e che, per lo sbarco e la presentazione delle merci, il capitano deve esibire altresì una copia del manifesto di carico redatta in lingua italiana nonché le polizze di carico (cfr. art. 110 T.U.L.D.);
- ⇒ dell'art. 115 c. 1 T.U.L.D., in caso di arrivo per via aerea il manifesto di carico deve essere consegnato immediatamente alla dogana insieme al giornale di rotta;
- ⇒ dell'art. 36 c. 5 T.U.L.D. "si presume definitivamente immessa in consumo, fatta eccezione soltanto per i casi di cui all'art. 37, la merce o parte di essa che sia stata indebitamente sottratta ai vincoli doganali o che comunque non sia stata presentata alle verifiche o controlli doganali nei termini prescritti o non sia stata rinvenuta all'atto delle operazioni predette";

risulta chiaro che la mancanza delle merci iscritte a manifesto non determina ex se l'estinzione (rectius: la mancata genesi) dell'obbligazione tributaria, e ciò grazie al sistema di presunzioni sopra visto[51].

[51] "Con riguardo alle merci che vengano introdotte nello Stato via mare, la presentazione agli uffici doganali del cosiddetto manifesto di carico, obbligatoriamente tenuto dal comandante della nave, ha valore di dichiarazione identificatrice delle merci che hanno attraversato la linea doganale (coincidente con i confini del mare territoriale), e comporta, pertanto, per quelle che non vengano rinvenute al momento dello sbarco, l'operatività della presunzione di immissione al consumo di cui all'art. 36 c. 5 T.U.L.D., salvo che si deduca e dimostri una delle circostanze previste dal successivo art. 37 (perdita, distruzione, calo naturale o tecnico)" (Corte Cass., Sezione I, 16 gennaio 1986, n. 231, Società Berti c. Amministrazione finanze, in Foro it. 1986, I, 1340).

L'estinzione dell'obbligazione doganale (rectius: la sua mancata genesi[52]), piuttosto, si avrà nei casi di cui all'art. 37 T.U.L.D., ossia quando:

⇒ si tratti di merci soggetti a cali naturali o tecnici (cfr. art. 37 c. 2 cit.)[53];

⇒ ovvero, il soggetto obbligato riesca a dare la prova dell'avvenuta perdita (nel senso di dispersione, e non di mera perdita del possesso[54]) o distruzione della merce per caso fortuito o forza maggiore o per fatto imputabile a titolo di colpa non grave ad un soggetto terzo o allo stesso soggetto passivo.

Sul punto, comunque, si veda oltre quanto indicato dall'Agenzia delle Dogane – Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso con la nota prot. n. 2306RU del 25/01/2013.

Individuazione del soggetto autore della violazione e valutazione dell'elemento psicologico alla luce della prassi ministeriale (risalente) in ipotesi di traffici containerizzati.

Chi debba essere considerato responsabile della violazione in esame è previsto direttamente dal legislatore, che individua tale soggetto nel "comandante" della nave o dell'aeromobile, ossia nell'ufficiale di grado più elevato posto dall'armatore al comando della spedizione.

Al di là dei casi particolarissimi in cui un comandante possa essere sostituito nel corso della navigazione (cfr. art. 295 cod. nav.) e, pertanto, nei casi altrettanto particolarissimi in cui il M.M.P. sia

---

52 "Ai sensi dell'art. 36 T.U.L.D., per le merci soggette a diritti di confine il presupposto dell'obbligazione tributaria doganale è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale, ed a tali effetti si presume definitivamente immessa al consumo la merce che sia stata indebitamente sottratta ai vincoli doganali o che comunque non sia stata presentata alle verifiche e al controllo doganali nei termini prescritti, fatta eccezione soltanto per i casi di cui all'art. 37 T.U.L.D.. Gli eventi indicati da questa ultima norma, quali, in particolare, la perdita o la distruzione della merce per caso fortuito o per forza maggiore o per fatti imputabili a titolo di colpa non grave a terzi o allo stesso soggetto passivo, sono configurati come impeditivi dell'avverarsi del presupposto dell'obbligazione tributaria, vale a dire come cause ostative del sorgere dell'obbligazione e non già come cause estintive della stessa, e debbono pertanto verificarsi, per l'indicato effetto, anteriormente al momento in cui l'obbligazione medesima deve considerarsi già sorta, per essere già divenuta operante la presunzione di definitiva immissione della merce al consumo" (Corte Cass., Sezione I, 15 maggio 1984, n. 2947, Unioncamere c. Finanze Stato, in Foro it. 1984, I, 2214).

53 A tal proposito, si sottolinea come, dovendo la soglia di tolleranza del 10% di cui all'art. 302 c. 3 cit. essere calcolata sul quantitativo di merce iscritto a manifesto (al lordo dell'eventuale calo tecnico o naturale), l'ipotesi qui in esame non sembra poter trovare alcuna pratica applicazione stante che le attuali soglie previste per i cali naturali o tecnici sono tutte di gran lunga inferiori a tale limite.

54 "Con riguardo a merci assoggettate a diritti doganali o di confine, nella disciplina di cui al T.U.L.D., i quantitativi, che risultino mancanti in sede di presentazione, verifiche, o controlli, si sottraggono ad imposizione, a norma dell'art. 37 T.U.L.D. (integrato dagli artt. 1-3 del d.m. 13 maggio 1971 ed interpretato autenticamente dall'art. 22-ter della l. 22 dicembre 1980 n. 891), solo quando si tratti di cali naturali o tecnici, cioè di perdite di peso o di volume in dipendenza di fenomeni fisici, chimici o biologici, ovvero di manipolazioni effettuate durante il deposito od il trasporto, oppure quando si tratti di perdite o distruzioni, cioè di dispersioni o vanificazioni della merce medesima, escludenti qualsiasi possibilità di utilizzazione, che derivino da caso fortuito, o forza maggiore, o da fatto imputabile a titolo di colpa non grave a terzi od allo stesso soggetto passivo del rapporto tributario" (Corte Cass., Sezione I, 15 maggio 1984, n. 2942, Società IOT c. Amministrazione finanze, in Giust. civ. Mass. 1984, fasc. 5).
"A seguito dell'art. 22 ter l. 22 dicembre 1980 n. 891, che fornisce l'interpretazione autentica dell'art. 37 T.U.L.D. la nozione giuridica di <perdita> della merce soggetta a vincolo doganale, facendo riferimento ad eventi che rendano la merce - perché distrutta o perché dispersa - obiettivamente inutilizzabile da chicchessia, devesi riconoscere che, per volontà esplicita del legislatore il furto non è mai stato compreso nel concetto di <perdita> di cui al citato art. 37" (Corte Cass., Sezione I, 31 ottobre 1981, n. 5769, Società Parisi c. Società PIE transport, in Foro it. 1982, I,722).

presentato "a suo nome" da un altro ufficiale (casi di cui, invero, non è nemmeno noto l'accadimento, tanto sono rari), il soggetto da considerare quale autore materiale della violazione è dunque di semplice individuazione.

L'art. 295 cod. nav. dispone infatti che "al comandante della nave, in modo esclusivo, spetta la direzione della manovra e della navigazione. Il comandante rappresenta l'armatore. Nei confronti di tutti gli interessati nella nave e nel carico egli esercita i poteri che gli sono attribuiti dalla legge"; a sua volta, l'art. 297 cod. nav. dispone che "l'armatore è responsabile dei fatti dell'equipaggio e delle obbligazioni contratte dal comandante della nave per quanto riguarda la nave e la spedizione"

Per quanto riguarda, invece, gli aeromobili, il nostro ordinamento non conosce la figura dell'armatore ma quella dell'**esercente** il quale, comunque, è responsabile dei fatti dell'equipaggio (cfr. art. 878 cod. nav.), del quale fa sicuramente parte anche il comandante che, esattamente come quello delle imbarcazioni, rappresenta l'esercente dell'aeromobile, dal quale viene nominato (cfr. art. 887 c. 2 cod. nav.).

La presenza di tali particolari previsioni legislative porta a ritenere che, ferma restando l'ascrivibilità della violazione amministrativa al solo comandante, il quale – pertanto – potrà essere considerato (solo lui) autore materiale della violazione posta in essere, l'armatore/esercente sarà comunque tenuto con esso a subire gli effetti negativi della violazione ossia, nello specifico, sarà coobbligato solidale con il suo preposto (ossia con il detto comandante) nel pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria ad esso comminata.

Invero, la responsabilità solidale dell'armatore/esercente sarebbe comunque evincibile dalla particolare disposizione di cui all'art. 11 D. Lgs. 472/1997.

La violazione amministrativa qui in esame, esattamente come l'intero impianto sanzionatorio previsto dal T.U.L.D., è stata concepita in un periodo (addirittura precedente rispetto al vigente T.U.L.D., in quanto già prevista dalla precedente – ed ormai abrogata – "legge doganale" degli anni '40) in cui il traffico containerizzato non esisteva ancora o, quantomeno, era assolutamente minoritario rispetto al traffico di merce non containerizzata (il che, comunque, non è sinonimo di merce alla rinfusa).

In quei tempi, infatti, il comandante della nave era perfettamente in grado di vigilare – personalmente o per il tramite dei propri ufficiali e sottufficiali – non tanto sul contenuto quanto sul quantitativo dei colli e delle merci (per quelle alla rinfusa) caricati a bordo e, pertanto, ben poteva essere ritenuto personalmente responsabili (se non altro per una culpa in vigilando) della differenza fra il carico effettivo e quello manifestato.

Discorso diverso deve, invece, essere fatto oggigiorno. I comandanti, infatti, sovente ricevono a bordo merci risposte all'interno di container che giungono sottobanchina già assicurati da sigilli e che, nella maggior parte dei casi, non vengono nemmeno riempiti all'interno degli spazi portuali ma, bensì, all'interno di strutture poste all'interno del territorio nazionale (i c.d. "interporti" o in depositi privati, specie qualora si tratta di carichi "consolidati" o groupages) se non addirittura presso il soggetto esportatore.

In tali casi, diventa difficile ritenere che il comandante (o chi per esso) possa essere a conoscenza dell'effettivo contenuto dei container; infatti, pur con tutta l'ordinaria diligenza connessa alla sua specifica funzione e professione, qualora eusti dimostri di avere operato una debita vigilanza e controllo su quanto caricato a bordo, difficilmente (a meno che, ovviamente, non si abbia motivo di ritenerlo colluso) potrà essere ritenuto sussistente a suo carico l'elemento minimale della colpa – seppure lieve – necessario ai fini dell'irrogazione della sanzione de qua.

Ciò, ovviamente, in caso di traffico di merci containerizzate.

In particolare, a personale parere di chi scrive è da ritenere che al comandante non possa essere contestata alcuna violazione allorché questi dimostri di avere verificato l'integrità – sia all'atto dell'imbarco che all'atto dello sbarco - del sigillo posto a chiusura del container utilizzato per il trasporto; è evidente che una tale prova potrà essere evinta ex post laddove, all'atto di un'eventuale verifica doganale del container sbarcato da bordo, venga rinvenuto (intatto ed inalterato) lo stesso sigillo di polizza.

Nei particolari casi in cui la nave sia dotata di mancine fornite di meccanismo di pesatura, invero, il comandante potrà essere ritenuto esente da colpa, anche lieve, laddove dimostri che il container, oltre ad essere corredato del sigillo (inalterato) indicato nella bill of lading, abbia un peso uguale (salve eventuali piccole variazioni derivanti dall'igroscopia delle merci trasportate) a quello indicato su tale documento; qualora ciò non fosse, infatti, a sommesso parere di chi scrive il comandante non potrebbe essere considerato esente da colpe posto che, pur essendosi accorti della presenza di un indizio idoneo a fare ritenere una differenza di quantitativo di carico rispetto a quanto dichiarato a manifesto, ha omesso le necessarie cautele finalizzare ad accertare le ragioni di tale differenza.

Interessante, al riguardo, è quanto stabilito dal Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Dogane ed Imposte Indirette – Direzione Centrale dei Servizi Doganali con nota prot. n. 5679/5828/97 del 15/12/1997 diramata a tutte le strutture territoriali dell'allora dipartimento.

La struttura centrale, infatti, così dispone: "Da parte di alcuni uffici doganali è stato chiesto alla scrivente di fare conoscere se, nel caso di errata compilazione del manifesto di carico e di altri documenti da parte dei capitani delle navi, debba tenersi conto di quanto stabilito dalla Convenzione di Londra del *09/04/1965 sulle facilitazioni del traffico marittimo, ovvero debba senz'altro procedersi all'elevazione del processo verbale di accertamento per la violazione di cui all'art. 302 T.U.L.D.. In proposito, deve* rammentarsi che la scrivente, in analogia con quanto stabilito in diversi provvedimenti ministeriali a seguito di opposizioni ad ordinanze compartimentali, ritiene che, ai casi della specie e sempre che si rientri nelle *previsioni di detta Convenzione, debbano senz'*altro essere accordate ed applicate le facilitazioni di che trattasi. Ciò *nell'ipotesi che infrazione non sia di natura grave e la sua genesi non risulti direttamente* imputabile a colpa del comandante della nave[55]. Un caso tipico, che può essere indicato come esempio, è quello di violazioni riguardanti merce contenuta nei containers, in rapporto alle quali appare assai difficile, *se non impossibile, riscontrare l'errore, invero assai frequente, dell'inesatta indicazione del numero dei colli presenti all'inte*rno dei contenitori. In tutti i casi che possono annoverarsi in fattispecie simile o analoga a quella sopra descritta, appare equo, oltre che aderente allo spirito della Convenzione sottoscritta dal nostro Paese e resa operante dalla L. 08/05/1972, n. 831, di lasciare che il responsabile della rilevata *imprecisione modifichi il documento inesatto …omissis…*".

Nel medesimo senso sopra indicato è anche autorevole dottrina[56] per la quale "la C.E., per quanto riguarda le sanzioni in genere, lascia libero ogni Stato membro di regolarsi autonomamente. Per *l'Italia, l'art. 302 T.U.L.D. stabilire una sanzione pecuniaria da uno a quattro volte i diritti doganali relativi* alle merci sbarcate e non dichiarate a manifesto (o dichiarate tardivamente), senza tenere conto *dell'esistenza di eventuali circostanze attenuanti della buona fede, contrastando in ciò con quanto previsto* dalla convenzione di Londra del 1965, ratificata dallo Stato Italiano con L. 831/1972. Tale Convenzione, *infatti, …omissis… espressamente stabilite* la non applicabilità di sanzioni nel caso in cui venga dimostrato che un errore sul manifesto di carico o su altri documenti similari sia avvenuto inavvertitamente, non sia *dovuto a negligenza ricorrente e non sia stato commesso con l'intenzione di violar*e leggi e regolamenti *…omissis…".*

---

55 La circolare, che – come detto – è abbastanza risalente nel tempo ma non risulta oggetto di successiva abrogazione da parte di una diversa prassi ministeriale o centrale – richiede, ai fini dell'applicazione dell'esimente, oltre l'assenza di colpa da parte del comandante anche la particolare tenuità delle conseguenze pregiudizievoli della violazione.
In realtà, nell'attuale sistema sanzionatorio come delineato a seguito dell'entrata in vigore del D. Lgs. 472/1997, caratterizzato proprio dalla necessaria presenza quantomeno dell'elemento della colpa (almeno nella sua forma lieve) per la sanzionabilità del comportamento tenuto da un soggetto, tale ulteriore elemento pare invero del tutto alieno in quanto o sussiste l'elemento del dolo o della colpa (ed allora il comportamento sarà sanzionabile in capo al comandante, venendo l'elemento oggettivo della gravità o meno della violazione – se con tale termine si devono, come pare, intendere le conseguenze pregiudizievoli del fatto – in considerazione ai soli fini della determinazione dei quantum della sanzione) ovvero detto elemento soggettivo non sussiste e, pertanto, nulla potrà essere imputato al comandante.

56 UBALDO PALMA, "Contenzioso doganale per eccedenza a manifesto", in Euroscambi – Dicembre 1994.

In considerazione delle obiettive condizioni di incertezza interpretativa relative all'art. 302 T.U.L.D., su richiesta proveniente da un ufficio territoriale, la Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso ha di recente diramato la nota prot. n. 2306RU del 25/01/2013 che così recita: "*L'art.105 del D.P.R. n.43/1973 (TULD) dispone che, nell'ambito della zona di vigilanza doganale marittima, i capitani* delle navi dirette ad un porto dello Stato devono essere muniti del manifesto di carico sul quale devono essere contenute alcune indicazioni stabilite dal successivo art.106. Il manifesto di carico deve essere *presentato in originale ed in copia all'Ufficio delle dogane affinchè venga preso in carico (allibrato) sul* regis*tro A/2 (artt. 107 e 109 TULD). Effettuata tale operazione, l'ufficio doganale allibra sul registro A/3 le merci effettivamente sbarcate per essere destinate all'importazione o rispedite altrove sia via mare o per* altra via. *L'art.302, comma 1, del TULD (D*ifferenze tra il carico e il manifesto) stabilisce che <Qualora si accertino differenze tra il numero dei colli e quello indicato nel manifesto del carico e, nei casi previsti dagli articoli 107 e 108, nel manifesto di partenza, il capitano della nave o il *comandante dell'aeromobile è punito, per ogni collo non annotato, con la sanzione amministrativa non minore dell'ammontare dei diritti di* confine e non maggiore del quadruplo di essi> Da parte di alcuni uffici sono stati rappresentati dubbi in merito alla natura della violazione prevista dal sopra citato art.302, comma 1, e, cioè, se si tratti di una violazione di natura formale o sostanziale, con la conseguente possibilità di applicare, qualora sia *considerata violazione di natura formale, l'esimente di cui all'art.6 comma 5 bis del Decreto Legislativo n.472/1997, introdotto dall'art.7 del D.* Lgs. n. 32/2001, ove è stabilito che <Non sono inoltre punibili le *violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sul*la *determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo*>. In particolare, è stato, poi, chiesto di precisare se, in un caso di richiesta di iscrizione postuma di merce non dichiarata nel manifesto precedentemente presentato dal capitano della nave alla dogana e da questo autorizzata e assunta *in carico con A/3, sia configurabile una violazione sostanziale punibile ai sensi dell'art.302 del TULD oppure se, nell'ipotesi in cui venga considerata violazione formale, possa trovare applicazione l'esimente di cui all'art.6 comma 5 bis del Decreto Legislativo n.472/97. Attesa la delicatezza e la complessità delle problematiche rappresentate, la scrivente ha ritenuto opportuno interessare l'Avvocatura Generale dello* Stato, la quale, sentito il Comitato Consultivo, ha reso il proprio parere. **Per quanto concerne il quesito *concernente la natura formale o sostanziale della sanzione di cui all'articolo 302, comma 1, del T.U.L.D. e la conseguente possibile applicazione dell'esimente di cui all'ar*ticolo 6, comma 5 bis del *D.Lgs.n.472/997, l'Organo Legale ha preliminarmente chiarito che la violazione di cui all'articolo 302,* comma 1, ha natura tributaria**. Ciò in considerazione del tipo di sanzione prevista per la violazione della *disposizione dell'art. 302, comma 1, TULD, che è commisurata all'ammontare dei diritti di confine e che* rende, quindi, manifesta la <ratio> sottesa alla disposizione incriminatrice, ***che si sostanzia nell'esigenza* di assicurare, attraverso la veridicità del contenuto del manifesto di carico, il controllo sul corretto pagamento dei tributi doganali**. Tale interpretazione della disposizione in esame trova, peraltro, conferma *anche nella disposizione dell'ultimo comma del citato articolo 302, (risultante dall'articolo 10 del D.Lg*s. *n.473/1997) che, secondo l'Organo Legale, configura una sanzione amministrativa per violazione di una* norma tributaria, ragion per cui ad analoga conclusione non può non pervenirsi anche per la sanzione prevista dal primo comma del medesimo articolo 302. Precisata, quindi, la natura tributaria della violazione *di cui all'articolo 302, comma 1, del T.U.L.D., l'Avvocatura Generale ha ricordato che la disposizione dell'articolo 6, comma 5 bis, del D.* Lgs. n.472/1997, esclude la punibilità delle violazioni meramente formali da intendersi per tali quelle che <*non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo*>. **Ai fini *dell'applicazione dell'esim*ente in parola è necessario, però, che siano escluse entrambe le circostanze e *cioè: a) il pregiudizio all'azione di controllo e b) l'incidenza sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo. La sussistenza di una sol*tanto delle due condizioni comporta, *infatti, l'inapplicabilità dell'esimente e la conseguente punibilità della violazione***. Passando, quindi, ad *esaminare separatamente le due circostanze previste dall'articolo 6, comma 5 bis, del citato D.Lgs* n.472/1997, *l'Avvocatura Generale ha concluso che,* **per quanto concerne il requisito della non incidenza**

sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, le differenze tra il carico e il manifesto possono considerarsi violazioni meramente formali. Ciò in considerazione del fatto che *la presentazione del manifesto di carico non determina la nascita dell'obbligazione doganale in conformità a quanto previsto dall'articolo 201, paragrafo 2, del Reg.Cee n.2913/92, il quale subordina la n*ascita *dell'obbligazione doganale al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale, e dall'articolo 95* del T.U.L.D., che stabilisce che le merci che hanno formato oggetto della dichiarazione sommaria e quelle che sono descritte nei manifesti delle *navi devono essere introdotte, di regola entro 24 ore dall'arrivo o* dallo sbarco, nei magazzini o nei recinti di temporanea custodia, in attesa che sia ad esse data una *destinazione doganale o che siano rispedite fuori dal territorio doganale. L'Avvocatur*a Generale perviene, invece, ad una diversa conclusione, per quanto concerne il secondo requisito previsto dal comma 5 bis del citato articolo 6 del D.Lgs 472/97 e cioè ***l'interferenza fra le incompletezze del manifesto di carico e le* azioni di controllo sv*olte dagli uffici dell'Agenzia sulle merci oggetto di manifesto*. Con riferimento, *infatti, ai controlli di tipo tributario ed extra tributario effettuati dagli uffici al momento dell'arrivo della merce nell'Unione Europea e prima che la stessa venga vincol*ata ad una destinazione doganale, *l'Avvocatura Generale ritiene che possano verificarsi fattispecie nelle quali le divergenze tra il carico ed il manifesto incidano, in concreto, sul corretto svolgimento dell'azione di controllo***. In proposito, peraltro, *l'Avvocatura Generale sottolinea che l'eventuale applicazione della sanzione di cui all'articolo 302, 1* comma, è subordinata alla verifica che si sia determinato un effettivo *pregiudizio all'azione di controllo dell'Agenzia. In sostanza per escludere la natura meramente formale della violazione di cui all'articolo 302, 1 comma, non è sufficiente che questa possa arrecare pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo degli* uffici in linea teorica, bensì è necessario che la violazione abbia in concreto determinato un ostacolo *all'attività di controllo dovendosi, quindi, avere riguardo alle specifiche circostanze di fatto in cui è stata* commessa la violazione. Si tratta, quindi, di una valutazione rimessa agli uffici in relazione ad ogni singola fattispecie che dovesse presentarsi. In ordine, poi, al secondo quesito prospettato dalla scrivente riguardante la qualificazione della condotta di un capitano di nave che presenta una richiesta di iscrizione postuma di merce non dichiarata nel manifesto precedentemen*te presentato dallo stesso alla Dogana, l'Avvocatura Generale ha precisato quanto segue. Dalla qualificazione delle sanzioni previste dall'articolo 302 T.U.L.D. come sanzioni relative alla violazione di norme tributarie ne deriva, in linea di principio, l'*applicabilità ad *esse della disposizione di cui all'articolo 13 del D.Lgs n.472/1997, in materia di ravvedimento operoso. L'Avvocatura Generale ritiene, tuttavia, che la formulazione dell'articolo 13 non sembra prestarsi ad una* applicazione al caso in esame. Ciò in quanto la fattispecie disciplinata dal Legislatore deve ritenersi limitata alle ipotesi di errori od omissioni nella presentazione di dichiarazioni rilevanti ai fini della determinazione *dell'imponibile, dell'imposta o sul versamento dei tributi.* Non solo, infatti, il primo comma esclude *l'applicabilità dell'articolo 13 del D.Lgs n.472/1997 nei casi in cui siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche* o altre attività amministrative di accertamento, ma la norma sembra alludere (cfr.art.13 comma 1, ed in particolare la lettera a) ad un comportamento di ravvedimento operoso posto in essere dal contribuente *dopo la nascita dell'obbligazione tributaria. Poiché come sopra evidenziato le divergenze tra il carico ed il* manifesto non incidono sulla determin*azione del tributo doganale, l'Avvocatura Generale conclude il proprio parere escludendo l'applicabilità dell'istituto del ravvedimento operoso per le sanzioni previste dall'articolo 302 del T.U.L.D.*".

Con questo ultimo intervento, pertanto, la Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso dell'Agenzia delle Dogane ha chiarito alcuni aspetti ancora controversi e, in particolare:

- la natura tributaria (e non formale) della violazione ex art. 302 cit., con conseguente inapplicabilità dell'esimente di cui all'art. 10 c. 3 L. 212/2000;
- la necessaria conseguenza, ai fini della configurabilità della violazione stessa, alle errate indicazioni del manifesto di carico, o di un pregiudizio all'azione di controllo (che si sostanzia, evidentemente, nella totale impossibile o semplicemente nella maggiore difficoltà da parte della Dogana di operare una corretta analisi dei rischi connessi alla spedizione) o dell'effettiva incidenza di tale errore sulla determinazione della base imponibile o sulla liquidazione dell'incidenza sulla determinazione della

base imponibile (circostanza, quest'ultima, invero di difficile verificazione stante il fatto che la merce, una volta acquisita in temporanea custodia sulla base delle indicazioni del manifesto di carico, deve comunque essere vincolata ad un regime doganale che, se definitivo, implica la presentazione di ulteriore documentazione – quali ad esempio le fatture di acquisto e le packing list – da cui è possibile individuare l'esatta quantificazione del carico).

Capitolo 5
Differenze di origine, qualità, quantità e valore di merci destinate all'importazione (o all'immissione in libera pratica), al deposito o alla spedizione (transito) verso altra Dogana
Art. 303 T.U.L.D.

(tratto da pubblicazioni effettuate dal medesimo Autore sul sito www.altalex.it in data 25/08/2006 e 25/09/2012)

Articolo 303
Differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana.

Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra Dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento, il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa da € 103,00 ad € 516,00.
La precedente disposizione non si applica:

a) quando nei casi previsti dall'articolo 57, lettera d), pur essendo errata la denominazione della tariffa, è stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce, in modo da rendere possibile l'applicazione dei diritti;
b) quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce, e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;
c) quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci dichiarate.

Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata in misura non minore dell'intero ammontare della differenza stessa e non maggiore del decuplo di essa. Tuttavia, se tale differenza dipende da errori di calcolo, di conversione della valuta estera o di trascrizione commessi in buona fede nella compilazione della dichiarazione ovvero è dovuta ad inesatta indicazione del valore sempreché il dichiarante abbia fornito tutti gli elementi necessari per l'accertamento del valore stesso, si applica la sanzione amministrativa non minore del decimo e non maggiore dell'intero ammontare della differenza stessa.

Articolo 303
Differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana
(nuovo testo *in vigore dal 02/03/2012, a seguito dell'e*manazione del D.L. 16/2012)

Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra Dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento, il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa da € 103,00 ad € 516,00 **a meno che l'inesatta indicazione del valore non abbia comportato la rideterminazione dei diritti di confine, nel qual caso di applicano le sanzioni indicate nel seguente comma 3**.
La precedente disposizione non si applica:

a) quando nei casi previsti dall'articolo 57, lettera d), pur essendo errata la denominazione della tariffa, è stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce, in modo da rendere possibile l'applicazione dei diritti;

b) quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce, e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;
c) quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci dichiarate.

Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata come segue:

a) per diritti fino a € 500,00, si applica la sanzione amministrativa da € 103,00 ad € 500,00;
b) per diritti da € 500,1 ad € 1.000,00 si applica la sanzione amministrativa da € 1.000,00 ad € 5.000,00;
c) per diritti da € 1.000,1 ad € 2.000,00 si applica la sanzione amministrativa da € 5.000,00 ad € 15.000,00;
d) per diritti da € 2.000,1 ad € 3.999,99 si applica la sanzione amministrativa € 15.000,00 ed € 30.000,00;
e) per diritti oltre € 4.000,00, si applica la sanzione amministrativa da € 30.000,00 fino a dieci volte l'importo dei diritti.

Articolo 303
Differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana
***(nuovo testo in vigore dal 02/03/2012, a seguito dell'emanazione del D.L. 16/2012, COME CO*NVERTITO DALLA L. 44/2012)**

Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra Dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento, il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa da € 103,00 ad € 516,00 **a meno che l'inesatta indicazione del valore non abbia comportato la rideterminazione dei diritti di confine, nel qual caso di applicano le sanzioni indicate nel seguente comma 3**.
La precedente disposizione non si applica:
a) quando nei casi previsti dall'articolo 4, comma 2, lettera e), del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, pur essendo errata la denominazione della tariffa, è stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce, in modo da rendere possibile l'applicazione dei diritti;
b) quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce, e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;
c) quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci dichiarate.

Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata come segue:

a) per diritti fino a € 500,00, si applica la sanzione amministrativa da € 103,00 ad € 500,00;
b) per diritti da € 500,1 ad € 1.000,00 si applica la sanzione amministrativa da € 1.000,00 ad € 5.000,00;
c) per diritti da € 1.000,1 ad € 2.000,00 si applica la sanzione amministrativa da € 5.000,00 ad € 15.000,00;
d) per diritti da € 2.000,1 ad € 3.999,99 si applica la sanzione amministrativa € 15.000,00 ed € 30.000,00;
e) per diritti oltre € 4.000,00, si applica la sanzione amministrativa da € 30.000,00 fino a dieci volte l'importo dei diritti.

L'art. 303 T.U.LD. è uno tra i più "rognosi" da interpretare in quanto non solo è stato scritto in un tempo in cui non erano ancora entrati in vigore gli attuali C.D.C. e D.A.C., ma anche in quanto le sue previsioni devono essere integrate con quanto previsto dall'art. 8 c. 3 d.P.R. 374/1990.

La disposizione ha come fine quello di punire, limitatamente:

- alle immissioni in libera pratica (meglio indicate nel testo normativo quali "importazioni");
- alle immissioni in deposito doganale;
- alla spedizione ad altra dogana, ossia al transito;

le **differenze**, fra la situazione accertata e quella dichiarata, che abbiano ad oggetto i tre degli elementi dell'accertamento doganale: **la qualità, la quantità ed il valore delle merci**.

Parte della dottrina (principalmente la prassi amministrativa), sorretta anche da parte della giurisprudenza di merito (va comunque sottolineata la presenza di un orientamento giurisprudenziale di

senso diametralmente opposto), ritiene che, in realtà, per le ragioni che meglio vedremo nel prosieguo, tale articolo sanzioni anche le differenze inerenti il quarto elemento dell'accertamento doganale, ossia l'**origine** delle merci vincolate ad uno dei tre regimi doganali sopra indicati.

Secondo un'interpretazione strettamente letterale, l'art. 303 T.U.L.D. dovrebbe colpire solo le differenze concernenti:

- la qualità;
- la quantità;
- il valore;

delle merci vincolate ad uno dei tre regimi doganali di cui sopra.

Nel testo della disposizione, infatti, non vi è alcun riferimento all'origine, e ciò nonostante il fatto che, già sotto l'egida dell'art. 59 T.U.L.D. (soppresso a decorrere dal 12 giugno 1991 e sostituito dall'art. 8 d.P.R. 347/1990), questa fosse uno dei quattro elementi dell'accertamento doganale.

Tale mancanza è da sempre stata considerata dal Ministero delle Finanze e, in tempi più recenti, dell'Agenzia delle Dogane, un mero lapsus calami del legislatore con la conseguenza che – come anticipato poco sopra - la prassi applicativa ed una parte consistente della giurisprudenza di merito si sono schierate nel senso di ritenere integrata la violazione de qua anche nei casi in cui venga riscontrata una differenza concernente l'origine delle merci (sia nel senso di merci originarie di un Paese diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione doganale, con conseguente maggiore debenza fiscale, sia nel senso di merci non fruenti delle preferenze generalizzate o particolari richieste in sede di dichiarazione e previste dalla disciplina vigente).

Per quanto concerne la prassi applicativa, di sicuro interesse sono:

- la nota prot. n. 1128/VII del 05/07/1994 del Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Dogane ed Imposte Indirette, il quale ha statuito che "si ritiene che il generic*o rinvio dell'*accertamento operato *dal terzo comma dell'art. 303 T.U.L.D. per la determinazione della differenza* tra i diritti di confine complessivamente dovuti e quelli calcolati sulla base della dichiarazione, debba intendersi fatto *all'accertamento come istituto* – non come mera attività – quale risulta dal complesso quadro normativo, con regole di funzionamento sue proprie e di generale applicazione, certo suscettibili di disapplicazione, anche parziale, però soltanto in presenza di esplicite disposizioni derogatorie. E tale *non apparendo, per contenuto e finalità, il primo comma dell'art. 303 T.U.L.D., non vi è a*lcuna *plausibile ragione perché l'accertamento previsto dal successivo terzo comma non vada eseguito con riferimento, oltre che alla qualità, alla quantità ed al valore, anche all'origine delle merci, come espressamente previsto in via generale dall'art. 8* D. Lgs. 374/1990, escludendo perciò qualsiasi mediazione interpretativa".
- la nota prot. n. 3591 del 04/02/199.. del Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Dogane e delle Imposte Indirette – Direzione Compartimentale della Toscana, la quale, rispondendo ad un quesito in ordine all'integrazione della violazione de qua, ha così risposto: "presso alcuni uffici dipendenti sono *sorte perplessità in ordine all'applicabilità delle sanzio*ni ex art. 303 c. 2 T.U.L.D. per differenze *riscontrate all'importazione definitiva relative all'origine della merce. I*n particolar,e la fattispecie *inerisce l'errata indicazione dell'origine preferenziale della merce riconosciuta, in sede di* accertamento, in non preferenziale per falsità ideologica dei relativi certificati, allorquando la *contestazione abbia formato oggetto di notizia di reato all'A.G. che ha emesso sentenza o decreto di archiviazione perché non era dimostrabile l'imputabilità dell'illecito all'importatore. E' parere della* scrivente che, nel caso di specie, una volta acquisita la sentenza di proscioglimento da parte *dell'A.G., vada contestata la sanzione amministrativa , stante la formulazione del citato art. 303,* quando al terzo comma stabilisce che <se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo *l'a*ccertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza supera il *cinque per cento, la pena pecuniaria, qualora il fatto non costituisca più grave reato …omissis…>*";

- la nota prot. n. 2195/VI/03 del 26/11/2003 dell'Agenzia delle Dogane, con cui è stato così statuito, conoscendo di una richiesta informativa in ordine allo status delle merci provenienti dai P.TO.M.: "La *Comunità europea nell'intento di dare un maggiore impulso agli* scambi con i Paesi e Territori *d'Oltremare (in* prosieguo P.T.O.M.), di accelerare il ritmo di crescita del commercio di quei Paesi ed al contempo di consentire loro il conseguimento di vantaggi economici supplementari, ha stabilito, con Decisione n. 91/482/CEE, che i prodotti non originari dei PTOM ivi immessi in libera pratica e, poi, riesportati tal quali verso la Comunità, possono essere *ammessi all'importazione nella Comunità* in esenzione da dazi doganali. *Ai sensi dell'art. 101, par. 2, della citata Decisione n. 91/482/CEE, la* fruizione di tale re*gime agevolato è subordinata all'adempimento delle seguenti tre* condizioni: a) che *gli esportatori residenti nei PTOM abbiano pagato, all'immissione in* libera pratica della merce nel PTOM interessato, i dazi doganali ad un livello pari o superiore a quelli applicabili nella Comunità per *l'importazione degli stessi prodotti da Paesi terzi;* b) che la merce introdotta nella Comunità non abbia formato oggetto di esonero o restituzione, totale o parziale, di detti dazi nei PTOM di provenienza; c) che la merce introdotta nella Comunità sia scortata da un certificato di esportazione. A seguito della constatata violazione della condizione di cui alla sopra esposta lett. b), in relazione *all'importazione di lingotti di alluminio da PTOM,* alcuni Uffici hanno disposto la revoca del *trattamento preferenziale e, per l'effetto,* hanno attivato le pertinenti procedure di recupero delle risorse proprie della Comunità. *Più in particolare, la violazione alle previsioni di cui all'art. 101, par.* 2 della citata Decisione n. 91/482/CEE, era consistita nel fatto che i Governi dei PTOM interessati avevano disposto la restituzione parziale - sotto forma di *sovvenzione all'esportazione* - dei dazi *pagati all'atto dell'immissione in libera* pratica, nei PTOM, della stessa merce che, successivamente, era stata riesportata, in regime preferenziale, verso la Comunità europea. Unitamente agli avvisi di accertamento suppletivo e di rettifica sono stati, altresì, notificati agli operatori nazionali che avevano *effettuato l'importazione di* tali beni provenienti dai PTOM, gli atti di contestazione delle sanzioni *amministrative di cui all'art. 303, 3° comma, del TULD avverso i quali gli stessi* hanno proposto *ricorso giurisdizionale eccependo l'asserita inconferenza di tali* disposizioni sanzionatorie rispetto alla fattispecie concreta. *In ordine all'applicabilità della disposizione sanzionatoria recata dall'art.* 303, 3° comma, del TULD, la scrivente osserva quanto segue. *L'art. 303, 1° comma , del TULD* dispone che <qualora **le dichiarazioni** relative alla quantità, alla qualità ed al valore delle merci destinate *all'importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con* bolletta di cauzione ***non corrispondano all'accertamento*** il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa da euro 103,29 a euro 516,46>. Ai sensi del 3° comma del medesimo art. 303 *"se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolat*i in base alla dichiarazione e la differenza supera il 5%, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca *più grave reato, è applicata in misura …".* La fattispecie astratta *di cui all'art. 303 del TULD, in* quanto penalmente *irrilevante, si differenzia sia dall'ipotesi di reato prevista dall'art. 292 del TULD* (contrabbando*), sia da quella recata dall'art. 483 c.p. (falso ideologico commesso* da privato in atto *pubblico), che da quella di cui all'art. 11 del RDL. n. 1923/26* (violazione dei divieti economici). *Infatti, l'art. 303, 1° comma, del TULD, sanziona le difformità acc*ertate rispetto alla dichiarazione doganale in materia di quantità, qualità e valore delle merci, nonché, secondo quanto disposto in via interpretativa e sistematica, dal preesistente Dipartimento delle dogane e delle Imposte Indirette con nota prot. n. 1128/VIIISD del 5 luglio 1994, anche in materia di origine. Quanto alla previsione normativa recata dal 3° comma del più volte citato art. 303 del TULD, essa è stata a lungo oggetto di divergenti interpretazioni, potendo la stessa essere ritenuta sia una circostanza aggravante *dell'infrazione di cui al primo comma del medesimo articolo, che un'autonoma e residuale* fattispecie sanzionatoria. *In merito, in linea con il parere reso dall'Avvocatura generale dello Stato,* approvato dal Comitato Consultivo di tale Organo, si ritiene che la fattispecie *prevista dall'art. 303, 3° comma, del TULD costituisca esclusivamente un'ipotesi* aggravata della violazione contemplata dal

precedente comma 1°, ricorrente nel *caso in cui dalla infedele dichiarazione consegua un'evasio*ne *d'imposta superiore* al 5% dei diritti di confine complessivamente dovuti. A conforto di tale *orientamento e, quindi, dell'impossibilità che la disposizione di cui all'art. 303, 3° comma, del TULD,* rechi, altresì, una sorta di sanzione di carattere residuale soccorrono, sempre ad avviso *dell'Avvocatura, i principi generali dettati dall'art. 3 del D.lgvo n. 472/97 di tipicità e legalità* delle *fattispecie normative sanzionatorie, dai quali deriva, tra l'altro, il divieto di estendere l'ambito di* operatività delle predette previsioni in via analogica, irrogando sanzioni fuori dai casi espressamente previsti dal Legislatore. *Nella specie, l'indicazione nel comma 1° dell'art. 303 del TULD degli* elementi di riferimento (quantità, qualità, valore) offre un parametro oggettivo funzionale alla *valutazione dell'aspetto soggettivo e dell'elemento psicologico* della fattispecie sanzionatoria; *l'elencazione è frutto di una valutazione compiuta dal Legislatore del disvalore e dell'antigiuridicità* della condotta colpevole, che conduce a considerare come non perseguibili condotte prive di particolare rilevanza (2° comma) e ad aggravare la sanzione nel caso dalla violazione derivino conseguenze più gravi. La fondatezza di tale orientamento trova, peraltro, conferma in alcuni pronunciamenti della Giurisprudenza di legittimità, la quale al riguardo, ha statuito che <il 3° comma *dell'art. 303 TULD non contiene una fattispecie legale diversa* rispetto a quella contemplata dal 1° comma, ma ne configura una mera circostanza aggravante comportante una mera maggiorazione *dell'entità della* stessa sanzione contemplata nel 1° comma> (Cass., Sez. civ., n. 2590/99 en.10898/99). Conclusivamente, alle condotte antigiuridiche che non integrano appieno la fattispecie astratta di cui al 1° comma *dell'art. 303 del TULD, non possono essere* applicate le sanzioni previste dal successivo 3° comma del medesimo art. 303 del TULD, anche se da esse consegue *un'evasione* superiore al 5% dei tributi dovuti rispetto a quanto dichiarato. Nel caso di specie, pertanto, alla *violazione delle previsioni recate dall'art.* 101, par. 2, della Decisione n. 91/482/CEE, in quanto non consistenti in inesatte o mendaci dichiarazioni relative alla quantità, alla qualità, al valore e *all'origine* delle merci, non può conseguire altro che il recupero dei diritti illegittimamente non corrisposti, unitamente agli interessi di legge".

- la nota prot. n. 2376/IV/2005 del 24/11/2005 dell'Agenzia delle Dogane, con la quale è stato statuito come di seguito riportato: "sono pervenute alla scrivente richieste di chiarimenti in relazione alla prassi delineata dal preesistente Dipartimento delle Dogane e delle Imposte Indirette, con la direttiva prot. n. 1128/VIII/SD del 5 luglio 1994, relativa alla sanzionabilità, ex articolo 303 del D.P.R. n. 43 del 23 gennaio 1973 (in prosieguo TULD), delle violazioni consistenti nelle dichiarazioni doganali *risultate mendaci in relazione all'origine della merce, a seguito di controllo della dichiarazione doganale, effettuata ai sensi dell'art.68 del Reg. C*EE n.2913/1992. Al riguardo, vale appena rammentare che la soppressa Direzione Centrale dei Servizi Doganali del preesistente Dipartimento, procedendo in via interpretativa e sistematica, con la menzionata direttiva prot. n. 1128/VIII/SD, ha ritenuto che a*nche le violazioni afferenti all'origine dichiarata delle merci, benché non riconducibili alla lettera dell'articolo 303 del TULD, dovessero ricadere nel campo di applicazione della sopra indicata disposizione. Invero, il citato Dipartimento sosteneva l'ap*plicabilità della sanzione del 3° *comma dell'articolo 303 del TULD a tutte le differenze superiori al 5% constatate tra i dati della dichiarazione e il risultato dell'accertamento, eseguito con riferimento oltre che alla qualità, quantità* e valore, anche a*ll'origine (che rientra fra gli elementi da esaminare, in sede di accertamento, ai sensi dell'articolo 8 del D.Lgs n. 374/94) . Ciò in quanto <l'art. 303* [del TULD] non è che il risultato della meccanica, quasi integrale trasposizione nel vigente ordinamen*to del testo dell'art.118 della legge doganale 1424/1940. Il primo comma di quest'ultimo indicava, infatti, come elementi da indagare, la* qualità, la quantità ed il valore delle merci, in perfetta sintonia con quanto stabilito, al tempo, per la dichiarazio*ne e l'accertamento doganali (art. 18 e seguenti della legge 1424/1940), nei quali manca qualsiasi accenno all'origine. Con il passaggio al nuovo ordinamento, ai tre elementi avanti elencati veniva aggiunta l'origine delle merci come elemento della dichiar*azione (art. 57 TULD) e come *oggetto dell'accertamento (art. 59 TULD, ora art. 8 del D. Lgs. 374/1990), ma nessuna modifica*

*subiva l'originario primo comma dell'art. 118 della legge 1424/1940, divenuto il primo comma dell'attuale art. 303 TULD ed a tale ma*ncato adeguamento deve verosimilmente imputarsi la manifestata perplessità interpretativa>. In sostanza, la preesistente Direzione Centrale dei Servizi *Doganali ha ritenuto che il generico rinvio all'accertamento, contenuto nel comma 3° del citato* articolo 303 TULD, avrebbe dovuto intendersi come riferito <*all'accertamento come istituto e non* come mera attività>*, alla cui compiuta ricostruzione avrebbe concorso, tra l'altro, anche la disposizione recata dall'articolo 8 del D.* Lgs. 374 del 1990 che, definendo in via generale *l'accertamento, vi fa rientrare, oltre agli aspetti riconducibili alla qualità, quantità e valore, anche l'origine. Pertanto, mediante tale interpretazione estensiva è stata, di fatto, colmata l'assenza di una* specifica previsione sanzionatoria in materia. Ciò stante, la scrivente non ritiene di doversi discostare da quanto sostenuto nella citata direttiva prot. n. 1128/VIII/SD e nella più recente nota n. 2195/IV/03 *del 26 novembre 2003 di quest'Area Centrale, riferita specificamente all'i*mportazione di merci originarie da Paesi terzi, immesse in libera pratica nei Paesi PTOM. Il suesposto orientamento è stato *anche condiviso dall'Avvocatura generale dello Stato, appositamente interpellata sull'argomento*. In merito, il generale Organo Legale ha affermato che <la natura amministrativa e non penale della disposizione sanzionatoria in esame comporta che la stessa, da un lato, soggiace al principio di *legalità (ai sensi dell'articolo 3 D. Lgs. n. 472 del 1997) e, dall'altro, è soggetta ad inter*pretazione *secondo le regole dell'articolo 12 (*Interpretazione della legge*) e non dell'articolo 14 disp. prel. cod.* civ (Applicazione delle leggi penali ed eccezionali)>. *Con ciò, l'Avvocatura generale intende* sostenere la prevalenza, nel caso di specie, del principio sancito dal citato art. 12, in forza del quale <…se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe, se il caso rimane ancora dubbio, si decide s*econdo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato*>. *Pertanto, l'Avvocatura generale, ritenuto condivisibile il ricorso all'interpretazione estensiva, ha ribadito che, al fine di rendere coerente il testo dell'originario articolo 118 della l*egge n.1424 del 1940 (trasposto, come si è detto, *nell'attuale primo comma dell'articolo 303 TULD), sia necessario far ricorso al* <complesso delle prescrizioni contenute nel TULD> *ed incentrate, ai fini della determinazione dell'importo dei dazi* doganali, sulla dichiarazione doganale, che <*deve tassativamente contenere le indicazioni, fra l'altro,* dei luoghi di origine, di provenienza e di destinazione delle merci (articolo 57, comma 2, lett. b TULD e articolo 4, comma 2, lett. c del D. Lgs 374 del 1990) e sul successivo controllo da parte della *Dogana del contenuto della dichiarazione, espressamente esteso all'*origine delle merci (articolo 59, comma 1 TULD e articolo 8 del D. Lgs374 del 1990)>. Inoltre, <*la bolletta doganale emessa all'esito* di questi controlli attesta la regolarità degli elementi a base della quantificazione dei dazi, quindi *anche dell'*origine dichiarata delle merci>. Tutto ciò premesso, nel far proprio il pensiero *dell'Avvocatura generale, la scrivente ravvisa la necessità di coltivare le* cause instaurate a seguito *dell'applicazione della sanzione prevista dall'articolo 303 T*.U.L.D. in relazione a dichiarazioni *difformi quanto all'origine della merce …omissis…*".

Ovviamente, non potendo la prassi applicativa essere che di parte pubblica, praticamente sconosciute sono le decisioni (a livello amministrativo) di tenore contrario a quelle sopra richiamate.

Come anticipato, inoltre, parte della giurisprudenza è schierata nel senso sopra indicato. Di particolare interesse, anche per il fatto di essere tutto sommato recenti, sono le seguenti pronunce:

- C.T.R. di Genova, Sezione VIII, sentenza n. 28 depositata il 23/03/2011, in forza della quale "*relativamente all'art. 303 TULD, che sanziona le violazioni di merce differente per qualità, quantità* e *valore ma non per l'origine, occorre considerare che, come generalmente interpretato,* **il termine qualità comprende ogni differenza fra la merce dichiarata e la merce importata che concerna i requisiti intrinseci della merce stessa. *L'origine è sicuramente* uno degli elementi che caratterizzano la qualità della merce** che, se diversa da quella dichiarata, rientra nel processo sanzionatorio ex art. 303 TULD";

- C.T.R. di Trieste, Sezione XI, sentenza n. 55/11/11 depositata il 25/05/2011, in forza della quale "in *ordine all'eccezione sollevata dall'appellante circa la non sanzionabilità della difformità delle merci riguardanti l'origine delle stesse, questa commissione rileva che* ***l'origine del prodotto è un elemento*** **di fatto che costituisce una qualità del prodotto stesso, sì da rientrare nella previsione sanzionatoria** ***del c. 1 dell'art. 303 del T.U.L.D.****".*

Originale è, come si nota, il percorso motivazionale seguito dai giudici genovesi e triestini. Nelle sentenze sopra riportate, infatti, le corti decidenti non hanno considerato la differenza di origine sanzionabile ex se ma, piuttosto, hanno ricompreso la nozione di origine nell'ambito della "qualità" della merce vincolata allo specifico regime doganale considerato ed hanno così conseguentemente sussunto l'errata indicazione di tale elemento nell'ambito della errata indicazione della qualità e, conseguentemente, riconosciuto applicabile la disposizione qui in esame.

Le sentenze delle due Corti di merito sopra richiamate trovano, peraltro, conferma nel recente orientamento espresso al Suprema Cassazione, con sentenza n. 13495 del 27/07/2012 nella causa MAIMEX S.p.A. c. Agenzia delle Dogane.

Dal punto di vista della dottrina, invece, sempre fervente è il dibattito in ordine alla configurabilità – o meno – della violazione de qua in caso di differenza di origine, e ciò anche alla luce del fatto che la giurisprudenza applicativa non è esattamente "univoca" sul punto in quanto, a fronte di sentenze conformi alla prassi ministeriale, ve ne sono (seppure in numero minore) di senso diametralmente opposto.

Citando solo le principali tra queste ultime, senza alcuna pretesa esaustiva, si rammentano le seguenti:

- Tribunale di Milano, sentenza n. 6233/04 depositata il 17/05/2004, in forza del quale "il concetto di origine identifica la provenienza da un determinato Paese della merce e non attiene alla sostanza dei beni oggetto di importazione, che non risulta per tale ragione suscettibile di essere modificata *…omissis…* Da quanto dedotto ne consegue che sotto il profilo sanzionatorio, le differenze accertate in tema di origine delle merci, non richiamate espressamente nell'art. 303 T.U.L.D., non giustificano l'irrogazione di pene pecuniarie *…omissis…* Le differenze relative ad elementi sostanziali delle merci (qualità, quantità e valore) non possono sfuggire all'importatore, mentre l'effettiva provenienza delle merci da uno Stato, formalmente attestata dall'esportatore, non può essere percepita dallo stesso importatore".

  In questo caso, la Corte meneghina più che escludere tout court l'applicazione della disposizione de qua alle differenze di origine delle merci sembra statuirne l'inapplicabilità in forza della carenza di un qualunque elemento di prova in ordine alla sussistenza della conoscenza di tale differenza di origine da parte del soggetto importatore, ossia del soggetto in nome del quale è stata presentata la dichiarazione doganale;
- C.T.P. di Trieste, sentenza n. 93/07/04 depositata il 14/12/2004, in forza della quale "l'art. 303 T.U.L.D. contempla le differenze tra accertato e dichiarato che concernono la qualità, la quantità ed il valore delle merci e non anche l'origine di esse".

  In senso sostanzialmente conforme con questa pronuncia si è schierata la Corte Cass., Sezione I Civile, con sentenza n. 2590 del 20/03/1999.

  Come si è visto, però, la giurisprudenza più recente della superiore C.T.R. di Trieste è di senso contrario a quello testé richiamato, riconoscendo l'esistenza della violazione qui in esame in caso di errata indicazione dell'origine delle merci.

La fattispecie base ed i casi di esclusione dell'antigiuridicità previsti dal c. 2.

In tutti i sopra accennati casi di discrepanza, deve essere applicata una sanzione pecuniaria di importo variabile fra € 103,00 ed € 516,00 (ex art. 303 c. 1 T.U.L.D.). Solo a decorrere dal 2 marzo 2012 –

data di entrata in vigore del D.L. 16/2012 – in caso di violazioni conseguenti all'inesatta indicazione del valore, la violazione dovrà sempre essere contestata nella sua forma aggravata di cui all'art. 303 c. 3 T.U.L.D.; ma, di questo aspetto, si parlerà nel prosieguo.

La sanzione deve essere applicata separatamente per i diritti di confine e per l'I.V.A., salva applicazione – in sede di concreta determinazione del quantum della stessa – degli istituti del concorso formale e giuridico, **e ciò in quanto, essendo diverse le fiscalità violate, molteplici sono le violazioni commesse** (salva l'applicazione, all'atto della determinazione della sanzione da irrogare nel caso concreto, dell'istituto del concorso di violazioni).

Come noto, i diritti di confine sono costituiti, ex art. 34 c. 2 T.U.L.D.:

- dai dazi di importazione e da quelli di esportazione (questi ultimi ormai non più previsti dalla TAR.I.C.);
- dai prelievi e della altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti da regolamenti comunitari e dalle relative norme di attuazione;
- dai diritti di monopolio, dalle sovrimposte di confine e da ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato (ossia dalle accise).

A tale elenco va aggiunta, ma solo per i fini sanzionatori (in quanto, per tutto il resto, continua ad essere un tributo attinente la fiscalità interna di ciascuno Stato membro) stante il richiamo di cui all'art. 70 d.P.R. 633/1972, anche l'I.V.A. la quale è oggetto di una specifica violazione amministrativa e di una correlata (specifica) sanzione pecuniaria che solo quod poenam viene determinata secondo le disposizioni di cui all'art. 303 T.U.L.D..

La presenza di tale disposizione ha fatto per lungo tempo ritenere molti autori, fra cui il sottoscritto, che se la differenza di uno degli elementi dell'accertamento abbia determinato un'auto-liquidazione inferiore rispetto al dovuto **dovrà essere constatata** (e successivamente contestata) **una violazione per quanto concerne i diritti di confine ed una violazione per quanto riguarda l'I.V.A. afferente**, e ciò anche nei casi in cui tale ultima imposta non sia stata materialmente corrisposta per utilizzo del plafond o perché la merce è stata immessa in un deposito I.V.A. ex art. 50-bis D.L. 331/1993.

Alla violazione – nella sua fattispecie "ordinaria" – consegue l'applicazione di una sanzione pecuniaria di importo sì variabile tra un minimo ed un massimo, **ma scollegato rispetto all'ammontare dei diritti di confine evasi**: è questa, infatti, la grande differenza fra la fattispecie ordinaria (qui in esame) e quella aggravata di cui al c. 3 che fra poco andremo ad esaminare.

Proprio dallo "scollegamento" fra l'entità della violazione e l'importo della sanzione (e pertanto questo discorso non vale nel caso in cui la differenza fra i diritti liquidati e quelli realmente dovuti sia superiore al 5% dei primi), ha portato parte della prassi applicativa a ritenere legittima la contestazione di una sola violazione ex art. 303 T.U.L.D. anche nei casi in cui l'errata liquidazione abbia coinvolto sia i diritti di confine sia l'I.V.A..

A parere di chi scrive, come noto, tale conclusione non era da ritenere conforme al dettato normativo. Se, infatti, la violazione in materia di I.V.A. è disciplinata dall'art. 70 d.P.R. 633/1973 il quale solo quod poenam[57] fa riferimento all'art. 303 T.U.L.D., si ha una violazione concorrente con quella (propria dei diritti di confine) di cui all'art. 303 cit., con la conseguenza che – pertanto – qualora con il medesimo comportamento risultino violate entrambe le disposizioni, l'Ufficio deve procedere a contestare (seppure con il medesimo atto) due distinte violazioni fra di loro concorrenti e, dunque, soggette al cumulo giuridico ex art. 12 D. Lgs. 472/1997. Con l'ulteriore possibilità che una di tali

[57] "Ritenere il diritto di confine assorbente o sostitutivo di quello di violazione dell'I.V.A. o il reato doganale assorbente o sostitutivo di quello di violazione dell'I.V.A. è del tutto arbitrario, obbedendo le due imposte alla tutela di due distinti diritti finali dello Stato, correlativi a due operazioni soggette ad imposizione e cioè quella di introduzione nel territorio dello Stato al fine di equiparare fiscalmente i prodotti esteri a quelli similari nazionali e l'altra coeva di accertamento della cessione della merce alla generale imposizione I.V.A. Il rinvio voluto dall'art. 70 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 è, quindi, soltanto quod poenam alle sanzioni previste per la violazione doganale" (Corte Cass., n. 9794 del 03/11/1981, Lentini).

violazioni sia punibile con la sanzione in misura fissa e l'altra in misura variabile (in quanto, ad esempio, l'importo dei diritti di confine evasi supera il 5% determinato con riferimento allo specifico cespite tributario cui la violazione si riferisce)[58].

Dal punto di vista della prassi applicativa, di recente la Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con propria nota prot. n. 21224RU del 12/04/2013, dopo avere acquisito parere conforme dell'Avvocatura Generale dello Stato, ha comunicato che è da ritenere "***corretta la considerazione cumulativa dei diritti di confine e dell'I.V.A. all'importazione ai fini dell'applicazione della sanzione di cui all'art. 303 T.U.L.D.*** **anche in considerazione della qualifi*cazione come diritti di confine dell'I.V.A. all'importazione contenuta nella* costante giurisprudenza della Corte di Cassazione**".

Il revirement rispetto al precedente orientamento, più volte e con veemenza fatto proprio dalla medesima Agenzia, è notevole e di notevole portata, specie con riguardo alle violazioni di maggiore entità (tanto per intenderci, quelle che avrebbero portato all'applicazione di due distinte sanzioni con importo minimale di € 30.000,00) in quanto, se si deve procedere alla "considerazione cumulativa dei diritti di confine e dell'I.V.A.", da ciò non può che derivare l'applicazione di una sola sanzione ex art. 303 T.U.L.D. con conseguente inconfigurabilità del concorso formale fra violazioni.

Il legislatore, però, rendendosi conto del fatto che l'automatica applicazione di detta sanzione avrebbe avuto effetti dirompenti a danno del contribuente - specie in considerazione del fatto che, sovente, le differenze fra il dichiarato e l'accertato non hanno ripercussioni di grande rilievo sul quantum dell'obbligazione doganale - ha previsto, al c. 2 dell'art. 303 T.U.L.D., alcune **CAUSE ESCLUDENTI**, ricorrendo le quali viene meno l'antigiuridicità del comportamento con derivante impossibilità, per l'Ufficio delle Dogane, di irrogare la sanzione (conseguenza del fatto che non può essere contestata la violazione che ne è a fondamento), ferma restando, ovviamente, la possibilità – anzi, il dovere – di riscuotere gli eventuali maggiori diritti di confine e la maggiore I.V.A. ancora dovuta.

Tali cause escludenti – che non sono state oggetto di alcuna modifica da parte del D.L. 16/2012 - trovano applicazione:

a) nei casi di cui all'art. 57 c. 2 lett. d) T.U.L.D. (soppresso con decorrenza dal 12 giugno 1991 ed in pari data sostituito dall'art. 4 c. 2 lett. d ed e d.P.R. 347/1990), allorché, **pur avendo indicato una denominazione tariffaria errata, il dichiarante ha correttamente indicato la denominazione commerciale della merce** rendendo così possibile, per l'Ufficio delle Dogane, la corretta applicazione dei diritti di confine e dell'I.V.A. afferente.

   La disposizione richiamata disciplina(va) il contenuto della dichiarazione doganale ed, in particolare, prevede che la stessa debba indicare: "d) la quantità e la natura dei colli con le marche, sigle o cifre identificative; e) la descrizione delle merci con l'indicazione della posizione di tariffa, della qualità, della quantità, del valore e di ogni altro elemento occorrente per la liquidazione dei diritti; in luogo

[58] A tale proposito, seppure per la diversa fattispecie del contrabbando, la Corte di Cassazione ha riconosciuto il concorso fra la violazione prevista dall'art. 282 T.U.L.D. e la violazione (identica quod poneam) prevista dall'art. 70 d.P.R. 633/197(sentenze: Sezione III, n. 4952 del 13/05/1982, Maltese; Sezione III, n. 2461 del 14/03/1985, Figliomeni; Sezione III, n. 6253 del 23/06/1981). In particolare, sempre la Sezione III, n. 11336 del 25/11/1982, Cesuri, ha deciso che "il delitto di contrabbando co*ncorre con il delitto di evasione dell'I.V.A. dovuta per l'importazione di merci ai sensi dell'art. 70 d.P.R. 633/1972*".

Ancora, sempre la medesima sezione (sentenza n. 15288 del 09/11/1989, Autiero) ha deciso come segue: "**.** In tema di importazione di tabacchi lavorati esteri, per la necessità di equiparare fiscalmente questi ultimi ai prodotti nazionali, i diritti di confine dovuti alla dogana sono duplici: taluni diretti alla tutela del monopolio e dovuti per l'introduzione nel territorio dello Stato ed altri relativi alla cessione di detti beni, connessa al trasferimento da un operatore all'estero ad una nazionale (quindi l'I.V.A.). La previsione di quest'ultima violazione come reato doganale è dovuta alla scelta legislativa di riscuotere l'imposta all'atto dell'operazione di confine come diritto di confine e come tale sanzionarla: essa tuttavia è distinta dalla violazione tipica doganale, con la quale concorre".

Si tratta, come evidente, di decisioni inerenti fattispecie configurabili in termini di contrabbando ma il cui principio giuridico ad esse sotteso può essere mutuato alla fattispecie qui in esame.

della denominazione tariffaria, nei casi stabiliti con decreto del Ministero delle Finanze, può essere indicata quella commerciale, purché quest'ultima contenga tutti gli elementi che occorrono per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti".

L'esimente, dunque, trova applicazione nei casi in cui il dichiarante, pur errando l'indicazione della posizione tariffaria (ossia della voce doganale) abbia indicato **direttamente in sede di formalità doganale** la reale denominazione commerciale della merce, rendendo così possibile per l'Ufficio delle Dogane l'immediato riscontro della difformità e la sua immediata rettifica[59].

La sua applicazione è indipendente dal fatto che l'errata indicazione abbia dato luogo o meno alla liquidazione di un maggiore diritto di confine o di una maggiore I.V.A. e dal loro ammontare[60] e, pertanto, anche in caso di errata liquidazione dei diritti di confine non potrà essere contestata la violazione qui in esame né, dunque, irrogata la relativa sanzione pecuniaria.

E' da rammentare che, a seguito dell'entrata in vigore della L. 44/2012, con cui è stato convertito in legge il D.L. 16/2012, il riferimento all'art. 57 c. 2 lett. d) T.U.L.D. è stato sostituito – più opportunamente – con un riferimento diretto all'art. 4 c. 2 lett. e) D. Lgs. 374/1990.

b) limitatamente alle **differenze di qualità**, quando:

- le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento **sono considerate nella TAR.I.C. in differenti sottovoci di una medesima voce doganale**;
- ***e l'ammontare dei diritti di confine dovuti a seguito dell'accertamento è uguale a quello*** **liquidato o lo supera di meno di 1/3**.

La differenza rispetto al caso precedente è sottile: in questo caso, infatti, la causa di esclusione trova applicazione nei casi in cui il dichiarante abbia errato non solo l'indicazione della posizione tariffaria ma anche della denominazione commerciale della merce.

Ricorrendo una simile ipotesi, la non punibilità è subordinata al verificarsi di una doppia condizione:

- anzitutto, che l'Ufficio delle Dogane abbia riconosciuto la merce quale classificabile in una diversa sottovoce della voce doganale indicata in sede di dichiarazione.

  Proprio in relazione a "cosa" si debba intendere per "sottovoce della medesima voce doganale", occorre spendere alcune parole.

  Come tutti sanno, l'attuale sistema TAR.I.C. si fonda sulla previsione di una miriade di "classifiche" doganali sintetizzate in "voci tariffarie" individuate da codici numerici di 10 cifre cadauna (in taluni casi – e segnatamente allorché siano previsti dazi antidumping o compensatori, ovvero si tratti di elementi agricoli o farmaci o prodotti CITES rientranti nella Convenzione di Washington o in alcune altre ipotesi – a questi segue un codice addizionale, il c.d. CADD, di quattro caratteri alfanumerici).

  Delle 10 cifre costituenti il codice TAR.I.C., conformemente a quanto previsto dalla comunicazione della Commissione Europea n. 2003/C103/01 pubblicata sulla G.U.C.E. del 30 aprile 2003:

---

59 "La speciale causa di esenzione dall'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione doganale, prevista dall'art. 303, comma 2, d.P.R. n. 43 del 1973 (ricorrente quando, pur essendo stata indicata una inesatta tariffa doganale, la merce sia stata comunque esattamente descritta) è applicabile soltanto quando la esatta descrizione della merce importata sia contenuta nella dichiarazione doganale, e non quando sia contenuta nella documentazione presentata dall'importatore" (Corte Cass., Sezione I, 1 ottobre 1999, n. 10898, Min. fin. c. Soc. Figli di Angiuli, in Giust. civ. Mass. 1999, 2057).

60 "La sanzione per irregolare dichiarazione doganale, ai sensi dell'art. 303, comma 2, d.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43, non è dovuta quando, pur essendo errata l'indicazione del codice della tariffa, il dichiarante abbia comunque indicato con esattezza il tipo di merce in transito. Tale speciale causa di esenzione ha natura generale, e quindi trova applicazione sia nelle ipotesi previste dal comma 1 del citato art. 303 (assenza di evasione od evasione inferiore al 5% dell'importo totale del tributo dovuto); sia nelle più gravi ipotesi previste dal comma 3 dell'art. 303 (evasione superiore al 5% dell'importo totale del tributo dovuto)" (Corte Cass., Sezione III, 1 ottobre 1999, n. 10898, Min. fin. c. Soc. Figli di Angiuli, in Giust. civ. Mass. 1999, 2057).

- le prime due corrispondono al capitolo del sistema armonizzato e sono abitualmente denominate "voce doganale";
- le prime quattro corrispondono alla "voce del sistema armonizzato[61]";
- le prime sei, alla "sottovoce del sistema armonizzato";
- le prime otto, alle suddivisioni della nomenclatura combinata, **ossia alle voce tariffaria comune** (in quanto la suddivisione ad otto cifre è anche nota come "Nomenclatura combinata – N.C." o "Nomenclatura della Tariffa Doganale Comune - T.D.C.")
- tutte e dieci le cifre, indicano la sottovoce doganale applicabile (ossia la TAR.I.C.).

A fronte di tale suddivisione, la dottrina è divisa sostanzialmente in tre filoni:

a) per un primo filone, molto ossequioso del dato testuale, essendo la "voce doganale" quella costituita dal primo gruppo di due cifre, l'esimente qui in esame trova applicazione in tutti i casi in cui la merce sia stata dichiarata quale appartenente ad una qualunque sottovoce rientrante nella voce doganale vera e propria;

b) un secondo filone, invece, fa riferimento non tanto alla nozione di "voce doganale" ma, piuttosto, a quella di "voce del sistema armonizzato" ritenendo, pertanto, che la causa di esclusione dalla punibilità qui in esame trovi applicazione dei casi in cui la parte abbia dichiarato correttamente le prime quattro cifre di classificazione della merce;

c) un terzo ed ultimo filone, costituito invero dalla principale prassi applicativa, interpreta il dato testuale "voce doganale" quale sinonimo di voce tariffaria e, pertanto, limita l'applicazione della disposizione qui in esame ai soli casi in cui la parte abbia correttamente indicato, in sede di dichiarazione doganale, le prime otto cifre ossia, in buona sostanza, quando l'errore non coinvolga la voce della nomenclatura combinata.

- che da tale errore non sia derivata la liquidazione dei diritti di confine in misura inferiore di oltre 1/3 rispetto a quanto realmente dovuto ed accertato dall'Ufficio doganale;

c) limitatamente alle **differenze** in più o in meno **nella quantità o nel valore delle merci dichiarate** che non superino il 5% per ciascuna qualità delle merci dichiarate.

La causa esimente qui in esame – a differenza della precedente, che si riferisce unicamente alla differenza di qualità dichiarata della merce – trova applicazione nei casi in cui l'errore attenga l'indicazione della quantità o del valore delle merci dichiarate per il vincolo ad uno dei regimi doganali considerati.

In particolare, in tutti casi in cui – distintamente per ciascuna qualità di merce – la differenza fra il quantitativo o il valore dichiarato e quello effettivo sia inferiore rispetto al 5% di quello originariamente dichiarato, l'ufficio doganale potrà unicamente procedere al recupero della maggiore fiscalità dovuta (eventualmente maggiorata degli interessi medio tempore maturati) ma senza possibilità alcuna di contestare la violazione qui in esame.

Per fare un esempio numerico, se a fronte dell'importazione di una partita di merce dichiarata del valore di € 100.000,00 ma il cui valore viene in realtà accertato pari ad € 103.000,00 la differenza è – come ictu oculi evidente – pari ad € 3.000,00. In tale ipotesi, e sempre laddove non sussistano elementi idonei a ritenere integrato il delitto di contrabbando – essendo la differenza (pari ad € 3.000,00) inferiore al 5% del valore originariamente dichiarato (la "soglia di franchigia" è in questo caso pari ad € 5.000,00), non potrà essere contestata alcuna violazione.

E' interessante sottolineare come, a differenza di quanto si vedrà successivamente in relazione all'art. 303 c. 3 T.U.L.D. (ossia alla fattispecie aggravata, incidente solo sulla determinazione dell'importo

[61] Con il termine "Sistema Armonizzato" s'intende il sistema comune di classificazione doganale delle merci – composto da 6 cifre – adottato nell'ambito della Convenzione Internazionale del Sistema Armonizzazione di Designazione e Codificazione delle merci", a cui la U.E. ha aderito in data 01/01/1988 ed il cui aggiornamento e la vigilanza sulla corretta applicazione della quale sono demandate all'Organizzazione Mondiale delle Dogane (O.M.D.) per il tramite del Consiglio di Cooperazione Doganale (C.C.D.) per l'applicazione uniforme del Sistema Armonizzato.

della sanzione e non sulla fattispecie in quanto tale), qui non viene in alcun modo in esame – ai fini dell'applicazione dell'esimente – l'importo dei diritti di confine originariamente corrisposti o evasi.
Il riferimento operato dal legislatore a "ciascuna qualità di merci dichiarate" porta parte degli operatori a ritenere che, in caso di D.A.U. composto di diversi articoli, ai fini dell'applicazione dell'esimente (esattamente come nel caso delle precedenti cause di esclusione dell'antigiuridicità) ciascun articolo debba essere trattato come una dichiarazione a sé stante con la conseguenza che, in caso di molteplicità di errori in diversi articoli, taluni dei quali a vantaggio del dichiarante ed altri a suo svantaggio (ossia a vantaggio dell'Erario), ai fini dell'individuazione dei presupposti per l'applicazione della sanzione non potrà operarsi alcuna compensazione fra i maggiori diritti di confine liquidati in relazione ad un singolo e quelli minori liquidati in relazione ad un altro singolo dello stesso D.A.U..
Sul punto, però, esiste una prassi amministrativa diversa, costituita dalla nota prot. n. 4421/SD del 20/04/1994 dell'allora Direzione Compartimentale di Genova che così testualmente recita: "Con riferimento alle perplessità ma*nifestate … la scrivente rileva in primo luogo che gli artt. 70 § 2 e 73 §* 2 del C.D.C. considerano le varie merci, eventualmente comprese in un formulario di dichiarazione, *come costituenti altrettante dichiarazioni separate solo ai fini del'estensibilità* a tutte le merci di una stessa dichiarazione dei risultati di visita parziale ovvero dello svincolo concesso quando siano *soddisfatte le condizioni per il vincolo delle merci ad un regime doganale. Diversamente, è d'uopo riconoscere che l'art. 198* D.A.C. ha portata generale ed impone di considerare come dichiarazioni separate i diversi articoli della stessa dichiarazione. Tuttavia, poiché la normativa comunitaria non reca alcuna disposizione in materia di illeciti, la circolare n. 308 del 18/12/1993 chiarisce che per gli aspetti sanzionatori deve farsi riferimento alle norme nazionali, il che va inteso non soltanto per quantum della pena, ma anche per tutti gli elementi costitutivi della fattispecie che sono parte integrante della norma sanzionatoria. Ne *consegue per l'applicazione del c. 3 dell'art. 303 T.U.L.D. i* diritti di confine devono essere presi in considerazione complessivamente, per i diversi articoli di una dichiarazione così come, alle condizioni ivi previste, è tuttora possibile la compensazione fra le differenze di quantità in più o in meno emerse a fronte di più dichiarazioni, secondo quanto previsto *dall'art. 328 del vigente regolamento doganale*".
Ne consegue, dalla lettura della nota della Direzione Compartimentale di Genova, che se – ai fini dell'applicazione dell'esimente qui in esame (e, si deve ritenere, delle altre esimenti previste dall'art. 303 c. 2 T.U.L.D.) – ciascun "articolo" della dichiarazione debba essere considerato quale dichiarazione a sé stante, ai fini del calcolo del quantum complessivo della sanzione debba farsi riferimento all'intero ammontare dei diritti di confine originariamente liquidati, complessivamente accertati e, conseguentemente, di quelli complessivamente evasi non essendo, all'opposto, possibile un calcolo differenziato "articolo per articolo" (o, come può comunemente si dice, "singolo per singolo").

E' da sottolineare che tali esimenti si applicano alla violazione di cui all'art. 303 "nel suo complesso", ossia sia alla fattispecie "base" di cui all'art. 303 c. 1 (come è evidente dal riferimento operato dal c. 2 in questione) sia alla sua versione "aggravata" di cui all'art. 303 c. 3, come del resto evidenziato dalla Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso dell'Agenzia delle Dogane che, con nota prot. n. 60795RU del 27/07/2012, ha statuito che: "il comma 2 regola le circostanze che determinano la non applicabilità della disposizione di cui al comma 1 e della relativa sanzione. **Tali circostanze non hanno subito sostanziali modifiche dalla novità in commento** *… Il comma 3 prevede un'aggravante della* fattispecie sanzionatoria di cui al comma 1…".

Una causa di esclusione dell'antigiuridicità "orizzontale": l'art. 10 c. 3 L. 212/2000 (statuto del contribuente) e l'art. 6 c. 5-bis D. Lgs. 472/1997. Differenti correnti dottrinarie in ordine alla loro applicabilità all'art. 303 T.U.L.D.

Oltre alle cause di esclusione dell'antigiuridicità di cui sopra, per lungo tempo si è discusso in ordine all'applicabilità, anche alla fattispecie qui in esame, della disposizione di cui all'art. 13 c. 4 D.Lgs.

472/1997 (come modificato dall'art. 6 D. Lgs. 422/1998) in forza della quale (nella versione vigente prima dell'anno 2000) "*nei casi di omissione o di errore, che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e* che *non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, il ravvedimento esclude l'applicazione della sanzione se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore*".

Il dubbio che per lungo tempo – ossia fino all'introduzione dello "statuto del contribuente" – ha attanagliato la dottrina era se l'errore commesso dal dichiarante in materia di origine, quantità, qualità e valore e dal quale non derivasse alcuna maggiore pretesa tributaria potesse essere considerato (o meno) quale non idoneo ad ostacolare l'attività di accertamento.

La risposta ad un simile quesito non poteva che essere negativa, essendo proprio i quattro elementi di cui sopra oggetto dell'attività di accertamento, con la conseguenza che un qualsiasi errore commesso in sede di dichiarazione e relativo anche ad uno solo di essi non poteva essere considerato come integrante uno dei due presupposti oggettivi (l'altro era il ravvedimento "tempestivo" entro 3 mesi) richiesti per la non dall'irrogazione della sanzione.

Inoltre, proprio il meccanismo pensato dal legislatore, qualificava il ravvedimento non quale causa di esclusione dell'antigiuridicità ma quale semplice causa estintiva del potere sanzionatorio dell'Amministrazione.

A seguito dell'entrata in vigore dell'art. 10 c. 3 L. 212/2000, in forza del quale "le sanzioni **non sono comunque irrogate quando la violazione** *…omissis…* **si traduce in una mera violazione formale senza debito di imposta**", i dubbi relativi alla perdurante applicabilità dell'art. 303 T.U.L.D. ai casi in cui la differenza tra l'accertato ed il dichiarato non comporti liquidazione di un maggiore diritto di confine o di una maggiore I.V.A. devono ritenersi definitivamente fugati.

Rispetto alla precedente versione, lo "statuto del contribuente" non fa più alcun riferimento alle eventuali ripercussioni sull'accertamento dell'errore commesso (in buona o in mala fede che sia) da parte del dichiarante né tantomeno alla tempestività della reazione di questi, **collegando invece la non punibilità al solo dato (oggettivo) dell'assenza di un maggiore tributo (nel nostro caso, di maggiori diritti di confine o della maggiore I.V.A.)**.

Il legislatore del 2000, pertanto, non solo ha modificato i presupposti richiesti per l'applicazione della disciplina di favore, ma ha anche trasformato in causa di esclusione dell'antigiuridicità ciò che prima era una semplice causa estintiva del potere sanzionatorio dell'Amministrazione.

Più di recente, inoltre, a seguito dell'emanazione del D. Lgs. 32/2001, il legislatore ha introdotto – nell'art. 6 del D. Lgs. 472/1997, un c. 5-bis che così recita "non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo".

Alla luce di ciò, diversi autori ritengono che, oltre a quelle previste dall'art. 303 c. 2 T.U.L.D. già sopra viste, esista una quarta causa di esclusione avente uno spettro di applicazione "orizzontale", tale da secare le fattispecie differenziali relative a tutti e quattro gli elementi dell'accertamento doganale ed applicabile alla sola condizione in cui da tale differenza non derivi la liquidazione di maggiori diritti di confine.

Sul punto è intervenuta anche l'Agenzia delle Dogane che, con nota prot. n. 31585RU del 23/08/2012, ha chiaramente disposto che "non si procederà all'applicazione di nessuna sanzione nel caso di violazione <meramente formale> ex all'art. 6, comma 5 bis del D.lgs. n. 472/1997".

Più di recente, però, la Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso della medesima Agenzia delle Dogane, con nota prot. n. 60795RU del 27/07/2012, ha disposto che "**Per quanto riguarda gli elementi della qualità e quantità, gli errori dichiarativi che non danno luogo alla rideterminazione dei *diritti dovranno essere sanzionati nella misura indicata al comma 1, salva l'applicabilità dell'esimente*,** mentre si ritiene che le violazioni sostanziali sanzionabili nella misura graduata di cui al comma 3, sono solo quelle che comportano una differenza dei diritti complessivamente dovuti maggiore del cinque per cento".

Tale ultimo orientamento, invero, è più attinente al tenore letterale dell'art. 6 c. 5-bis cit. laddove questo prevedere la non punibilità per le violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e del tributo, contemporaneamente non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo: infatti, se solo si considera il fatto che, ai fini della selezione delle dichiarazioni doganali da sottoporre a controllo, vengono analizzati tutti e quattro gli elementi dell'accertamento doganale (qualità, quantità, origine e valore), è evidente che l'errata indicazione anche di uno solo di essi può ben determinare l'applicazione della sanzione in misura fissa di cui all'art. 303 c. 1 T.U.L.D., ovviamente nelle sole ipotesi in cui non sussista una delle cause esimenti di cui al c. 2 del medesimo articolo.

La configurabilità della violazione ex art. 303 T.U.L.D. in relazione alla dichiarazione di transito.

Uno dei tre regimi doganali la sussistenza dei quali costituisce presupposto normativo per l'astratta configurabilità della violazione in argomento è il "transito", da intendersi quale regime equivalente alla nozione di "spedizione ad altra dogana" richiamata dal legislatore.

Il transito è di due tipi diversi, a seconda che abbia ad oggetto merci non comunitarie che transitano sul territorio dello Stato (e che, dunque, non hanno ancora scontato la fiscalità di confine) ovvero merci comunitarie che attraversano il territorio di Stati terzi per poi ritornare sul territorio comunitario (ipotesi, quest'ultima, ormai in grande declino stante il fatto che, in caso di trasporto via terra, le merci in movimento all'interno del territorio comunitario molto raramente attraversano il territorio di Paesi non appartenenti alla U.E.); tali merci sono già "comunitarie" e dunque su di esse la fiscalità di confine è già stata assolta.

Da ciò consegue che eventuali errori nella dichiarazione di transito potranno dare luogo all'astratta configurabilità della violazione qui in esame nei soli casi in cui determinino un minore assoggettamento ad imposizione fiscale della merce (seppure in via solo potenziale, dato che – comunque – il transito è un regime dal quale non deriva un immediato assoggettamento a fiscalità) in quanto, altrimenti, si ricadrebbe nell'ambito di applicazione dell'art. 10 c. 3 L. 212/2000 con conseguente configurabilità di una semplice violazione formale che, in assenza di un effettivo debito erariale, non può essere di per sé assoggettata ad alcuna forma sanzionatoria.

In ogni caso, occorre però specificare che:

- per quanto più specificamente attiene al "momento" in cui la violazione può venire ad esistenza nell'ambito del transito, questo non potrà essere altro che quello relativo al vincolo delle merci allo specifico regime posto che – come meglio si vedrà in seguito – le differenze riscontrate "a destino" di qualità e quantità delle merci vincolate al regime costituiscono violazione di altre disposizioni del T.U.L.D.;
- nelle attuali dichiarazioni di transito non è obbligatoria né l'indicazione della voce doganale (ad eccezione del caso in cui il transito abbia ad oggetto le c.d. "merci sensibili" indicate nell'allegato 44-quater alle D.A.C.. In tale ipotesi, infatti, stante quanto previsto dalla circolare n. 53D/2002 del 01/08/2002, deve essere indicato il codice delle merci ma, si noti, quale previsto dal Sistema Armonizzato, ossia il codice di sei cifre comune a livello internazionale) né tantomeno quella del relativo valore; permane, invece, l'obbligatorietà dell'indicazione dell'esatto quantitativo di merce vincolata al regime nonché la descrizione commerciale (si noti, la descrizione, non la classificazione doganale) della merce.

  Da ciò consegue che, a sommesso parere dello scrivente, che la violazione di cui all'art. 303 T.U.L.D.:

  a) può essere ritenuta sussistente nei casi di differenza fra il quantitativo di merci dichiarato e quello effettivamente spedito ovvero quando lo speditore indichi (in modo erroneo) in sede di dichiarazione la voce doganale ed il valore in modo erroneo e sempre a condizione che, qualora la merce fosse assoggetta ad imposizione fiscale sulla base di tali dati, l'importo dei diritti di

confine e dell'I.V.A. dovuti all'atto dell'importazione sarebbe stato inferiore rispetto a quello che avrebbe realmente dovuto scontare;

b) non può essere ritenuta integrata nel caso in cui lo speditore non indichi il valore ovvero la classifica doganale della merce (e ciò anche nel caso in cui risulti errata la descrizione commerciale della merce stessa così come riportata in detta dichiarazione).

Inoltre, visto che con il vincolo al regime di transito le merci non comunitarie non "scontano" immediatamente la fiscalità di confine, a sommesso parere dello scrivente per tale regime non è configurabile – anche dopo l'entrata in vigore del D.L. 16/2012 - la violazione de qua nella sua forma aggravata.

Tale conclusione è, invero, l'unica possibile anche alla luce del costrutto giurisprudenziale inerente il regime del deposito che, esattamente come il transito, non determina l'immediata insorgenza della debenza fiscale. Si legge, infatti, nella sentenza Corte Cass., Sezione I, n. 7563 del 11/07/1995, Ministero delle Finanze c. SNAMC, "In tema di sanzioni per violazioni delle disposizioni in materia doganale, la sanzione comminata dal terzo comma dell'art. 303 del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43, non è applicabile qualora la dichiarazione effettuata dall'operatore doganale circa la qualità della merce importata non corrisponda alla qualità accertata e la merce sia destinata al deposito, atteso che l'applicabilità di detta sanzione presuppone che per l'operazione doganale sia prescritto il pagamento dei diritti di confine. Tali diritti, per il combinato disposto degli artt. 36 e 55 del D.P.R. n. 43 del 1973 citato, sono esclusivamente dovuti per la merce dichiarata per l'importazione definitiva (che costituisce solo una delle possibili destinazioni doganali della merce e che non si realizza per il solo fatto che la merce attraversi la linea doganale, ma soltanto allorquando vengono poste in essere le relative prescritte operazioni), e non anche per quella destinata al deposito, che individua una condizione giuridica della merce antitetica rispetto a quella dell'importazione, pur potendo preludere ad essa, rispondendo alla finalità di agevolare le operazioni internazionali, consentendo il mantenimento dell'originaria nazionalità della merce - ancorché abbia oltrepassato la linea doganale - fino a quando ad essa non venga data una destinazione definitiva".

La fattispecie aggravata di cui all'art. 303 c. 3 T.U.L.D. e la speciale riduzione prevista per i casi di errori di calcolo, di conversione e di trascrizione. <u>La situazione fino al 1 marzo 2012</u>.

L'art. 303 c. 3 T.U.L.D. prevede – nel testo vigente prima dell'entrata in vigore del D.L. 16/2012 - l'applicazione della sanzione in misura variabile fra uno e dieci volte i diritti di confine evasi e l'I.V.A. allorché la differenza tra quelli dovuti a seguito dell'accertamento e quelli liquidati dal dichiarante **<u>sia complessivamente superiore al 5%</u>**.

Come detto, ai fini dell'applicazione dell'articolo qui in esame, in caso di liquidazione deficitaria di diritti di confine e dell'I.V.A., <u>deve essere constatata la violazione e, conseguentemente, irrogata la sanzione in relazione a ciascuno di tali tributi</u>.

Non infrequentemente accade che il limite del 5% di cui sopra sia superato solo in relazione ai diritti di confine ma non in relazione all'I.V.A. (tipico è il caso di un maggiore dazio superiore al 5% rispetto a quanto liquidato ed una maggiore I.V.A. inferiore rispetto a tale limite): in tali casi, la fattispecie aggravata dovrà essere contestata solo in relazione allo specifico cespite tributario per il quale si è verificato l'effettivo superamento della soglia di cui sopra, con applicazione – agli altri – della sanzione pecuniaria nella misura prevista dal c. 1.

Ancora, talvolta, nonostante i diritti di confine dovuti a seguito dell'accertamento superino di oltre il 5% quelli liquidati dal contribuente, accade che l'applicazione dall'aggravante di cui al c. 3 derivi l'applicazione di una sanzione di importo minimo o massimo inferiore rispetto a quello previsto dalla fattispecie "ordinaria" di cui al c. 1. In questi casi, la violazione dovrà essere contestata nella sua forma "ordinaria" di cui al c. 1, essendo contrario ad ogni criterio logico interpretare la disposizione – che

costituisce circostanza aggravante ad effetto speciale – in modo che da essa possa derivare anziché un "danno", un maggiore beneficio a carico del contribuente/evasore fiscale.

Il legislatore, però, pur volendo colpire in modo particolarmente duro i soggetti responsabili di evasioni dei diritti di confine e dell'I.V.A. di importo (percentuale) particolarmente rilevante, non ha calcato eccessivamente la mano in tutti quei casi in cui risulta chiaro che la violazione sia conseguenza di errori di "disattenzione". Infatti, in tutti i casi in cui la violazione sia conseguenza:

- **di errori di calcolo, di conversione della valuta estera o di trascrizione** commessi in buona fede nella compilazione della dichiarazione;
- **o dell'inesatta indicazione del valore, a condizione che il dichiarante abbia fornito tutti gli elementi necessari** per l'accertamento del valore stesso;

la sanzione (sempre e solo nei casi "aggravati") è applicabile in misura compresa fra un decimo e l'intero ammontare di ciascun singolo diritto di confine evaso.

Anche in questo caso, ovviamente, il minimum invalicabile (visto che si tratta pur sempre di una fattispecie aggravata) è costituito dalla sanzione "base" come determinabile ai sensi dell'art. 303 c. 1 T.U.L.D..

La fattispecie aggravata di cui all'art. 303 c. 3 T.U.L.D.. La situazione a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 16/2012 (ossia dopo il 2 marzo 2012).

L'art. 11 del D.L. 16/2012 ha riscritto, come già anticipato, l'art. 303 T.U.L.D. da un lato modificando le condizioni ricorrendo le quali è contestabile la circostanza aggravante, dall'altro modificando l'importo della sanzione "aggravata" e – in ultimo – eliminando la circostanza "attenuante" derivante dall'errore di trascrizione o di conversione della valuta.

A seguito delle modifiche intervenute, la violazione aggravata dovrà essere contestata al contribuente esclusivamente per le violazioni poste in essere dal 2 marzo 2012:

- nei casi in cui, in sede di dichiarazione doganale, sia stato indicato un valore imponibile inesatto a condizione – però – come già anticipato in precedenza, che da tale inesattezza sia derivata una liquidazione effettiva dei diritti di confine in misura comunque inferiore rispetto a quella accertata dall'ufficio (nel caso in cui, infatti, non vi sia differenza di diritti di confine, non solo non potrà essere contestata l'aggravante de qua ma nemmeno potrà essere considerata integrata la violazione nella sua fattispecie base, stante quanto previsto dall'art. 10 c. 3 L. 212/2000)[62] e che, in ogni caso, la differenza fra il valore accertato dall'Ufficio e quello dichiarato dalla parte sia superiore al 5% di quest'ultimo (qualora, infatti, la differenza fosse inferiore a tale limite, troverebbe applicazione una delle cause escludenti dall'antigiuridicità di cui al c. 2 dell'art. 303 cit.);
- in tutti gli altri casi (ossia nei casi di errata indicazione della qualità, della quantità o dell'origine), allorché i diritti di accertati siano maggiori di oltre il 5% rispetto a quelli originariamente liquidati.

Ricorrendo tali ipotesi, la sanzione è ora applicabile in misura variabile fra un minimo ed un massimo non più individuati "una volta per tutte" come era in precedenza, ma in misura variabile all'interno di specifici "scaglioni" individuati proprio in base all'importo dei diritti evasi.

---

[62] Vi è da fare, a questo proposito, una precisazione. La novella ha inciso sul primo e sul terzo comma dell'art. 303 T.U.L.D., ma non sul secondo comma, ossia su quello inerente le c.d. "cause esimenti". Con la conseguenza che – nonostante la draconiana previsione del novellato c. 1 per i casi di inesatta dichiarazione di valore da cui sia derivata una minore liquidazione dei diritti dovuti, qualora la differenza fra il valore dichiarato e quello effettivamente accertato sia comunque inferiore al 5% del primo di questi, comunque non potrà essere contestata la violazione qui in esame, né nella sua fattispecie "base" né, tantomeno, nella sua fattispecie aggravata.
Tali conclusioni sembrano essere state fatte proprie dall'Agenzia delle Dogane che, con nota prot. n. 41383 del 30/03/2012 della Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, espressamente richiama l'attenzione dei lettori sul fatto che "la sanzione non si applica quando le differenze in più o in meno, nella quantità o nel valore, non superano il 5% per ciascuna qualità delle merci dichiarate".

In particolare in caso di:

- evasione di tipo "bagatellare", ossia nei casi in cui i diritti di confine evasi siano comunque inferiori uguali ad € 500,00, la sanzione applicabile potrà variare da un minimo di € 103,00 ad un massimo di € 500,00.
  Non si può, a tale proposito, non sottolineare il pessimo coordinamento normativo derivante dal fatto che – nel suo importo massimo – tale sanzione (connessa, lo si ripete, ad una violazione "aggravata") abbia un importo inferiore rispetto alla sanzione conseguente alla fattispecie "base" della medesima violazione;
- evasione di diritti di confine in misura compresa fra € 500,10 ed € 1.000,00 la sanzione applicabile potrà variare da un minimo di € 1.000,00 ad un massimo di € 5.000,00;
- evasione di diritti di confine in misura compresa fra € 1.000,10 ed € 2.000,00 la sanzione applicabile potrà variare da un minimo di € 5.000,00 ad un massimo di € 15.000,00;
- evasione di diritti di confine in misura compresa fra € 2.000,10 ed € 3.999,99 la sanzione applicabile potrà variare da un minimo di € 15.000,00 ad un massimo di € 30.000,00;
- evasione di diritti di confine in misura superiore ad € 4.000,00 la sanzione applicabile potrà variare da un minimo di € 30.000,00 ad un massimo pari a dieci volte l'importo dei diritti evasi[63].

[63] Incredibilmente, l'evasione dei diritti di confine in misura compresa:
- fra € 500,01 ed € 500,09
- fra € 1.000,01 ed € 1.000,09;
- fra € 2.000,01 ed € 2.000,09;

ed in misura pari ad € 4.000,00 – se si facesse applicazione del principio di stretta legalità della sanzione amministrativa previsto dall'art. 1 D. Lgs. 472/1997 – non potrebbe essere sanzionato in forma aggravata ex art. 303 c. 3 cit. ma unicamente in misura fissa (compresa fra € 103,00 ed € 516,00) secondo quanto previsto dal c. 1 del medesimo articolo.
In realtà, in considerazione delle motivazioni per le quali il legislatore è intervenuto sul testo della disposizione in esame (motivazioni, peraltro, debitamente espresse nella relazione al D.L. 16/2012 dove si legge chiaramente che "con il c. 4 della disposizione in esame si è provveduto, quindi, a sostituire l'art. 303 T.U.L.D. … **per rafforzarne il dispositivo sanzionatorio**), appare evidente che le anomalie sopra riscontrate siano frutto di un mero lapsus calami del legislatore e che, pertanto, il caso di evasione di diritti di confine in misura:
- compresa fra € 500,01 ed € 500,09, dovrà essere sanzionato come previsto dall'art. 303 c. 3 lett. b);
- compresa fra € 1.000,01 ed € 1.000,09, dovrà essere sanzionato come previsto dall'art. 303 c. 3 lett. c);
- compresa fra € 2.000,01 ed € 2.000,09, dovrà essere sanzionato come previsto dall'art. 303 c. 3 lett. d);
- pari ad € 4.000,00, dovrà essere sanzionato come previsto dall'art. 303 c. 3 lett. d);

Per semplificare, pertanto, la nuova disposizione deve essere interpretata nel modo seguente:

Scaglioni di evasione	Sanzione applicabile
fino ad € 500,00	da € 103,00 ad € 500,00
da € 500,01 ad € 1.000,00	da € 1.000,00 ad € 5.000,00
da € 1.000,01 ad € 2.000,00	da € 5.000,00 ad € 15.000,00
da € 2.000,01 ad € 3.999,99	da € 15.000,00 ad € 30.000,00
da € 4.000,00	da € 30.000,00 fino a dieci volte l'importo dei diritti di confine evasi

E' anche il caso di sottolineare che, nonostante l'attenzione posta dal legislatore alla repressione dell'evasione fiscale, di fatto le nuove disposizioni sono maggiormente favorevoli per il contribuente in tutti i casi di "grandi evasioni" almeno laddove gli Uffici locali dell'Agenzia procedano all'irrogazione della sanzione nella misura del minimo edittale.
Se, infatti, si ipotizza il caso di un'evasione di I.V.A. pari ad € 100.000,00 secondo la precedente formulazione dell'art. 303 T.U.L.D. la sanzione applicabile poteva variare fra € 100.000,00 ed € 1.000.000,00; nell'attuale formulazione, invece, la soglia "minima" scende a soli € 30.000,00.

La nuova formulazione della disposizione testé citata non prevede più alcuna forma di riduzione della sanzione nel caso in cui l'errata applicazione della fiscalità di confine sia conseguente di errori materiali di trascrizioni o di conversione della valuta.

E' da sottolineare un ulteriore particolare a cui, probabilmente, nemmeno il legislatore ha pensato e che determinerà ora – a seguito dell'individuazione di minimi edittali di pena distinti in ragione degli "scaglioni" di evasione – effetti di non poco momento all'atto della determinazione del concreto importo della sanzione da irrogare.

La novella legislativa, inoltre, non risolve la vexata quaestio della sanzionabilità delle differenze in materia di origine, la qual cosa ha scatenato nuovamente una ridda di voci contrastanti fra chi sostiene che la "dimenticanza" sia voluta dal legislatore che, in tal modo, altro non avrebbe fatto se non confermare l'effettiva inapplicabilità della sanzione qui in esame alle differenze in materia di origine e chi sostiene, dall'altra parte, che la "dimenticanza", lungi dall'essere voluta, altro non è se non una disattenzione del legislatore stesso ovvero, al più, una sua studiata scelta finalizzata a non intervenire su di una materia in relazione alla quale la giurisprudenza, per quanto contrastata, stava comunque approdando ad un indirizzo in forza del quale le ipotesi in esame venivano comunque ricondotte sotto l'egida dell'art. 303 T.U.L.D.

Ciò detto, la prima circolare emessa dall'Agenzia delle Dogane – ossia la già citata nota prot. n. 41383 del 31/03/2012 – certo non aiuta a dissipare la matassa, visto che di fatto si limita a citare pedissequamente il nuovo testo normativo senza entrare "nel merito" degli specifici aspetti.

A parere dello scrivente, il fatto che il legislatore non abbia affrontato lo specifico punto di doglianza non costituisce prova della sua volontà di non rendere sanzionabile l'errata indicazione dell'origine (che, peraltro, anche se non fosse fatta rientrare sotto l'egida dell'art. 303 T.U.L.D. potrebbe comunque essere riattratto nella sfera applicativa dell'art. 13 c. 2 D. Lgs. 471/1997, costituente notoriamente disposizione residuale applicabile in tutti i casi di mancato pagamento d'imposta) ma, semplicemente, un sibi non liquet.

Nondimeno, la questione potrebbe essere di "lana caprina" posto che – come già detto in precedenza (vedi supra) – in diverse occasioni la giurisprudenza ha qualificato l'origine quale uno degli elementi costituenti la "qualità" della merce vincolata allo specifico regime doganale considerato e, pertanto, le eventuali differenze inerenti l'origine della merce potrebbero comunque essere riattratto sotto l'impero dell'art. 303 cit. qualora fossero considerate quali differenze di qualità.

Il parere dello scrivente, ad ogni buon conto, è che – ad oggi – nonostante l'intervento legislativo, le differenze in materia di origine continuino ad essere sanzionabili ai sensi dell'art. 303 T.U.L.D..

Regime del deposito doganale: limitata applicabilità dell'art. 303 c. 1 T.U.L.D. ed inconfigurabilità della fattispecie aggravata di cui al c. 3.

Particolare è il funzionamento dell'art. 303 T.U.L.D. allorché la differenza si riferisca ad una dichiarazione di immissione in deposito.

Come noto l'immissione in deposito è un regime economico e sospensivo, ossia un regime doganale che:

- ha finalità di incentivazione dell'attività economica degli operatori comunitari;
- **conse*nte la temporanea sospensione dell'obbligazione doganale***, con la conseguenza che, nonostante la materiale "entrata" delle merci nel territorio della U.E., queste non vengono assoggettate (fino al momento dell'effettiva immissione in libera pratica) ai diritti di confine che rimangono "sospesi" (e da qui, la definizione di "regime sospensivo").

Anche per il caso di vincolo al regime della immissione in deposito, l'art. 220 c. 1 D.A.C. prevede l'obbligatoria presentazione del D.A.U. (che sarà codificato come IM/7). Con questo non sempre

devono essere presentati i documenti normalmente richiesti a corredo della "normale" dichiarazione doganale; in particolare:

a) nei casi normali, devono essere presentati solo:
   - la fattura sulla cui base viene dichiarato il valore in dogana delle merci;
   - la dichiarazione degli elementi per la determinazione del valore in dogana delle merci (ossia, il modello DV.1)[64]:

b) allorché le merci siano destinate ad un deposito di tipo D - ossia (secondo la definizione di cui all'art. 525 c. 2 D.A.C.) un deposito privato in esito al quale l'immissione in libera pratica si possa effettuare con la procedura della domiciliazione e si possa basare sulla specie, sul valore in dogana e sulla quantità di merci da prendere in considerazione al momento del vincolo al regime sospensivo – non è richiesta la presentazione di alcun documento a supporto della dichiarazione doganale.

Come già detto, caratteristica principale del regime dell'immissione in deposito è quello di "traslare" la nascita dell'obbligazione doganale al momento in cui le merci vengono svincolate, mediante dichiarazione di importazione definitiva o altra dichiarazione doganale, ovvero, in modo illegittimo, mediante perpetrazione del delitto di contrabbando.

In ogni caso, alla presentazione della dichiarazione di vincolo al regime non consegue la nascita di un'obbligazione debitoria a carico del dichiarante (se non limitatamente ai diritti portuali).

Non nascendo alcuna obbligazione, in tutti i casi di differenza di origine, qualità, quantità o valore, **non potrà mai trovare applicazione l'aggravante di cui all'art. 303 c. 3 T.U.L.D.**, e ciò per l'ovvia ragione che non potrà mai considerasi avverato il presupposto del riaccertamento dei diritti di confine dovuti in misura superiore al 5% rispetto a quanto liquidato.

Tale assunto è ormai divenuto ius receptum tanto da costituire orientamento giurisprudenziale[65] e di prassi consolidato.

---

64 Modello la cui presentazione è obbligatoria in tutti i casi in cui la formalità doganale abbia per oggetto merci il cui controvalore complessivo abbia un valore statistico superiore ad € 10.000, e ciò indipendentemente dal fatto che si tratti di beni assoggettati ad aliquota daziaria nulla (ossia dello 0%).
In proposito, è utile la lettura della circolare n. 29/D del 20 luglio 2005 dell'Agenzia delle Dogane (peraltro conforme alla precedente circolare n. 345 del 12 dicembre 1988 del Ministero delle Finanze – Dipartimento Imposte Indirette)

65 "Nel 1985, la SNAM s.p.a., nel convenire innanzi al Tribunale di Genova l'Amministrazione delle Finanze, dichiarò di essere stata incaricata dalla I.P. di Genova di curare lo scarico di 24.000.000 kg. di gasolio di provenienza norvegese e di trasferirlo, tramite oleodotti, a Rho.
Nell'esecuzione dell'incarico essa ebbe però la sensazione che la merce non fosse gasolio e fermò le operazioni di scarico, informandone anche la Dogana, dopo di che il prodotto fu introdotto nel deposito doganale; operazione che fu regolarizzata con la presentazione di una <dichiarazione per introduzione in deposito>. Il prodotto fu poi reimbarcato per la restituzione al fornitore, trattandosi di merce diversa da quella pattuita.
Dopo questi fatti, la Dogana di Genova contestò alla SNAM la violazione dell'art. 303 T.U.L.D., invitandola al pagamento della sanzione di circa 162 milioni, per difformità della dichiarazione doganale relativa alla qualità della merce introdotta nel deposito doganale (gasolio), rispetto a quella effettivamente immessa nel deposito stesso.
Quindi, anche a seguito di un provvedimento ministeriale riduttivo della sanzione - sollecitato dalla SNAM - l'Intendenza di Finanza notificò alla società una ingiunzione di pagamento per il corrispondente importo di 50 milioni oltre spese, contro la quale la società propose opposizione sostenendo, tra l'altro: a) che mancavano i presupposti per l'applicazione dell'art. 303, sui diritti di confine, non vertendosi in tema di importazione definitiva; b) che, nel calcolo dei diritti di confine, non si doveva tener conto del dazio, trattandosi di merce norvegese accompagnata da certificato di origine EUR 1; c) che, per modificare la dichiarazione d'importazione in relazione alla qualità della merce ed impedire, quindi, l'applicazione della sanzione pecuniaria, non avrebbe potuto promuovere la visita preventiva di cui all'art 53 del D.P.R. n. 43, giacché lo sbarco era già iniziato.
L'Amministrazione delle finanze replicò, tra l'altro, che il certificato EUR 1 non aveva, nella specie, alcun valore perché relativo a merce diversa da quella che accompagnava e che i benefici tariffari di cui agli accordi CEE-

EFTA riguardavano i casi di importazione definitiva e non anche quelli di detenzione della merce in deposito doganale, come nella specie.
Il Tribunale di Genova, in accoglimento del primo motivo di opposizione, dichiarò l'illegittimità dell'ingiunzione.
La Corte d'appello di Genova, con sentenza del 6 novembre - 12 dicembre 1990, confermò la decisione di primo grado, impugnata dall'Amministrazione delle finanze, affermando che l'obbligazione tributaria di cui all'art. 303 della legge doganale sorge ed è dovuta quando le merci introdotte nel territorio doganale siano destinate al consumo, mentre, nel caso di specie, si era avuta un'immissione in deposito doganale regolarmente denunciata, per cui si era in regime di sospensione dell'assolvimento dell'imposta. Nè poteva ritenersi corretta l'immutazione terminologica della locuzione <diritti dovuti>, adottata nel suddetto art. 303, con quella di <diritti che sarebbero stati dovuti>.
Contro tale sentenza, l'Amministrazione delle finanze ha proposto ricorso per cassazione, articolato in due motivi. Resiste la SNAM con controricorso, chiedendo il rigetto dell'impugnazione.
Con il primo motivo di ricorso, l'Amministrazione delle Finanze denuncia la violazione degli artt. 36 e 303 T.U.L.D., sostenendo che l'art 303 prevede espressamente la sanzione pecuniaria sia per le dichiarazioni concernenti merci destinate all'importazione definitiva, sia per quelle concernenti merci destinate al deposito. Ritiene, inoltre, che quando la norma parla di diritti dovuti intende riferirsi anche ai diritti che sarebbero stati dovuti per le importazioni; e ciò non senza considerare che la fattispecie doveva essere inquadrata tra le vere e proprie importazioni di merce imponibili, dato che la certificazione esentatrice per il gasolio non corrispondeva alla merce effettivamente importata.
Con il secondo motivo, osserva che la Corte d'appello aveva dato per scontato che la merce non fosse stata destinata al consumo, senza considerare che, a norma dell'art. 36 della legge doganale, l'irregolare immissione di prodotto erroneamente indicato nella dichiarazione doganale integrava proprio gli estremi di una irregolare importazione e che quindi si era verificato il presupposto dell'obbligazione doganale relativa ai diritti di confine, essendo certo, nella specie, l'attraversamento della linea doganale della merce irregolarmente dichiarata ed immessa nel deposito. Rileva, inoltre, che dagli artt. 322 e 325 del Regolamento 13 febbraio 1896 n. 65, si trova ulteriore conferma di che cosa debba intendersi per diritti dovuti, in quanto vi si stabilisce che i diritti di confine si calcolano in base alla tariffa che sarebbe applicabile nel caso di importazione" e che la pena pecuniaria è applicabile anche se le merci siano esenti da diritti di confine.
È opportuno esaminare congiuntamente le due censure, data la loro stretta connessione.
Il ricorso è infondato. È opportuno, a tal fine, innanzitutto riportare - nei limiti delle parti che interessano la questione in esame - il testo della norma sanzionatoria applicata dall'Amministrazione doganale. L'art. 303 T.U.L.D. (il cui contenuto normativo è preceduto dalla rubrica Differenza rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana), al primo comma punisce con una sanzione pecuniaria di non elevato importo, il dichiarante le cui <dichiarazioni relative alla qualità...delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento>.
Dopo un secondo comma che esclude l'applicazione di questo precetto in ipotesi particolari, un terzo comma prevede, tra l'altro, un consistente aumento della sanzione nel caso che <i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza supera il cinque per cento>.
Secondo l'Amministrazione ricorrente, sussisterebbe uno stretto collegamento tra il primo ed il terzo comma del suddetto art. 303, con la conseguenza che il disposto del terzo comma si riferirebbe a tutte e tre le ipotesi di inesatta dichiarazione previste dal primo comma, nel senso che esso sarebbe applicabile tutte le volte in cui l'inesatta dichiarazione relativa alla qualità delle merci incida sull'importo dei diritti di confine dovuti, e pertanto non solo se le merci siano state destinate all'importazione definitiva, ma anche ed in particolare se siano state destinate al deposito doganale.
L'interpretazione della norma sostenuta dall'Amministrazione delle finanze non è corretta.
Bisogna partire, per evitare interpretazioni settoriali che non tengano conto dell'intero sistema costruito dal legislatore sui rapporti tra dichiarazione doganale ed accertamento tributario, dall'esame di una serie di norme che precedono quella sanzionatoria di cui all'art. 303.
Ebbene, dal Titolo II della legge (Rapporto doganale) e dal Capo I (L'obbligazione tributaria doganale), si desume che la legge (art. 34:Diritti doganali e diritti di confine) distingue nettamente tra diritti doganali in genere (definiti come tutti quei diritti che, in forza di una legge, la dogana è tenuta a riscuotere in relazione alle

operazioni doganali eseguite: art. 34 c. 1) e diritti di confine, ossia quei particolari - e numerosi - diritti doganali che concernono solo le operazioni di importazione e di esportazione delle merci (art. 34 c. 2). Il successivo art. 36 (la cui rubrica è <Presupposto dell'obbligazione tributaria>) si riferisce espressamente alle merci soggette a diritti di confine, ossia, come già rilevato, a merci da importare o da esportare, e, per quanto riguarda quelle provenienti dall'estero, pone come presupposto dell'obbligazione, oltre a tale loro provenienza, che le merci stesse siano destinate al consumo entro il territorio doganale, intendendo per tali quelle dichiarate per l'importazione definitiva.

Una prima osservazione appare, quindi, necessaria; ossia che non tutte le operazioni doganali richiedono il pagamento dei diritti di confine. Questi sono dovuti solo in presenza di specifiche e tassative ipotesi, fuori delle quali è prescritto il pagamento soltanto degli altri diritti doganali, quali (solo ad esempio, giacché il loro numero è elevato) alcune delle c.d. tasse marittime, l'imposta di bollo, i diritti per visita sanitaria, le tasse sulle concessioni amministrative, l'IVA all'importazione (v. art. 70 d.P.R. 633/1972), ecc..

L'esame di queste regole sul rapporto doganale in genere e sui presupposti per il pagamento dei diritti di confine, rende necessaria un'ulteriore indagine, ossia quella di stabilire i rapporti tra la dichiarazione e l'accertamento.

A tal riguardo, va allora rilevato che, in base alle successive norme della legge doganale (delle quali si evidenzieranno gli elementi necessari per la decisione), le destinazioni doganali (art. 55) per le merci provenienti dall'estero (la destinazione, in forza dell'art. 57, deve essere precisata in occasione della dichiarazione doganale prescritta dall'art. 56) sono cinque: a) l'importazione definitiva; b) quella temporanea e la successiva riesportazione; c) la spedizione da una dogana all'altra; d) il transito; e) il deposito.

L'art. 57, poi, nello specificare le indicazioni necessarie da inserire nella dichiarazione doganale, vi ricomprende la destinazione della merce e la loro qualità.

Atteso che il pagamento dei diritti di confine, ai sensi dell'art. 36, è dovuto solo quando si tratti di importazione definitiva di merci straniere destinate al consumo nel territorio doganale, il collegamento tra questa norma e l'art. 55 porta alla logica conclusione che i diritti suddetti non siano dovuti quando la destinazione doganale della merce sia diversa da quella indicata alla lett. a) dell'art. 55 (ossia l'importazione definitiva). Il che, ovviamente, non significa che per le altre destinazioni non sia dovuto il pagamento di alcun diritto, ma solo che sono dovuti unicamente i diritti doganali diversi da quelli di confine enunciati dal I co. dell'art. 34.

Appare chiaro, allora, che la distinzione tra diritti doganali in genere e diritti di confine viene in rilievo in particolare nell'ambito delle norme sanzionatorie, sotto il duplice profilo che il legislatore ha previsto una pena diversa quando l'operatore doganale violi le disposizioni sui diritti di confine e che solo in tal caso ha preso tali diritti a base della determinazione della sanzione.

Ritornando, dunque, al punto di partenza di questa indagine, ossia all'interpretazione dell'art. 303 del d.p.r. n. 43 del 1973, questa Corte ritiene che il primo ed il terzo comma di tale norma sono solo parzialmente collegati. Infatti, nel primo comma essa punisce ogni ipotesi di falsa dichiarazione relativa alla qualità delle merci, siano queste destinate all 'importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana; qualunque sia il diritto dovuto per l'operazione (diritto di confine o altro diritto doganale), fuori da ogni riferimento all'importo del diritto stesso.

Qualora, poi, per l'operazione doganale sia prescritto il pagamento dei diritti di confine (merci destinate all'importazione definitiva ed al consumo entro il territorio doganale) e dall'accertamento risulti che i diritti dovuti erano superiori di un quinto rispetto a quelli calcolati in base alla falsa dichiarazione, il terzo comma prevede una distinta sanzione pecuniaria, la cui commisurazione è collegata espressamente all'importo dei diritti evasi. In questo secondo caso, allora, il fatto accessorio rispetta alla fattispecie base della falsa dichiarazione (ossia che i diritti evasi superino il 5% di quelli calcolati sulla base della dichiarazione stessa) si configura come una circostanza aggravante dell'illecito amministrativo; una circostanza che aggrava, però, la sola ipotesi d'illecito, già prevista dal c. 1, in cui per l'esecuzione dell'operazione doganale sia dovuto il pagamento di diritti di confine (si tratti, cioè, di merci destinate all'importazione definitiva). Se, infatti, l'operazione doganale non prevede il pagamento di diritti di confine, neppure può ipotizzarsi, secondo logica, la comminatoria di una sanzione che venga collegata all'importo di tali diritti, che, per definizione, non sono dovuti.

Nè appare giuridicamente accettabile la tesi che, in caso di falsa dichiarazione circa la qualità della merce, la legge, benché la relativa operazione doganale non richieda il pagamento di diritti di confine, trasformi essa stessa fittiziamente la destinazione doganale della merce (da deposito a importazione definitiva), tal che questa destinazione venga qualificata automaticamente come importazione definitiva e la falsa dichiarazione sia assoggettata, quindi, alla sanzione pecuniaria che tale ipotesi presuppone.

La non applicabilità dell'aggravante non comporta – o, meglio, non comporterebbe – alcuna conseguenza in ordine alla piena operatività dei c. 1 e 2 dell'art. 303 T.U.L.D., con conseguente applicabilità della sanzione pecuniaria in misura fissa.

E neppure, infine, può condividersi la tesi, pur prospettata dall'Amministrazione delle finanze e da tempo ripudiata dalla dottrina e dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale l'importazione definitiva (e quindi la destinazione al consumo nel territorio doganale) si sarebbe realizzata per il solo fatto che la merce aveva attraversato la linea doganale. Invero, anche indipendentemente dall'evidente distinzione che la vigente legge doganale opera tra le due fattispecie dell'importazione definitiva e del deposito doganale, questa Corte ha chiarito che la destinazione a deposito doganale individua una condizione giuridica delle merci antitetica rispetto a quella dell'importazione, pur potendo preludere ad essa. Il deposito doganale, infatti, presuppone proprio l'assenza di un'attuale destinazione della merce e risponde alla finalità di agevolare le operazioni internazionali, consentendo il mantenimento dell'originaria nazionalità della merce, ancorché abbiano oltrepassato la linea doganale fino a quando ad essa non venga data una destinazione definitiva. Quindi, prima di questa scelta, le merci non possono ritenersi importate, costituendo l'importazione definitiva solo una delle possibili destinazioni della merce, la quale si realizza soltanto allorquando verranno poste in essere le relative prescritte operazioni (cfr. Cass. 4 aprile 1980 n. 2223.).

In conclusione, pertanto, poiché, nella specie, la differenza rispetto alla dichiarazione effettuata dall'operatore doganale circa la qualità della merce importata - rilevata in sede di accertamento - riguardava certamente merci destinate al deposito e non all'importazione definitiva e per la cui destinazione, quindi, non era previsto il pagamento di diritti di confine, la sanzione comminata dal c. 3 dell'art. 303 T.U.L.D. non era applicabile.

Il ricorso deve, pertanto, essere rigettato. Sussistono giusti motivi per dichiarare interamente compensate tra le parti le spese del giudizio di cassazione" (Corte Cass., Sezione I, 11 luglio 1995, n. 7563, Ministero delle Finanze c. SNAMC, in Giur. Civ. Mass. 1995, 1352).

Capitolo 6
Gli errori inerenti le dichiarazioni di esportazione con restituzione di diritti
Art. 304 T.U.L.D.

Articolo 304
Differenze rispetto alla dichiarazione per esportazione di merci con restituzione di diritti.

Qualora si riscontrino differenze di qualità e di quantità tra le merci destinate alla esportazione e la dichiarazione presentata per ottenere la restituzione dei diritti, il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa non minore della somma che indebitamente si sarebbe restituita e non maggiore del decuplo di essa, sempre quando il fatto non costituisca reato di contrabbando.

Tuttavia, se l'inesattezza della dichiarazione dipende da errori di calcolo o di trascrizione commessi in buona fede, si applica la sanzione amministrativa non minore del decimo e non maggiore dell'intero ammontare della somma anzidetta.

Le precedenti disposizioni non si applicano quando la differenza fra i diritti di cui è stata chiesta la restituzione secondo la dichiarazione e quelli effettivamente da restituire secondo l'accertamento non supera il cinque per cento.

In linea di principio, le dichiarazioni di esportazione non determinano mai l'insorgere di diritti di confine e ciò per l'evidente considerazione che, il nostro attuale panorama normativo, non conosce più i dazi all'esportazione né tantomeno i prelievi agricoli (punitivi) all'esportazione.

Vi sono però dei casi in cui all'effettiva esportazione della merce consegue, per il titolare del regime, la fruizione di un particolare beneficio economico che può essere, a seconda dei casi, o previsto dal nostro ordinamento interno (come nel caso delle c.d. "restituzioni per i prodotti siderurgici", sulla cui compatibilità con il diritto comunitario potrebbero spendersi fiumi di parole ma che, se mantenuti in un importo inferiore, per ciascun soggetto beneficiario, ad € 150.000,00 in un triennio sicuramente possono essere ritenuti compatibili con esso in quanto rientranti nella nozione di aiuto de minimis) ovvero previsto dall'ordinamento comunitario (come nel caso della "politica agricola comunitaria" o "P.A.C.").

Le restituzioni di cui si tratta sono concesse in funzione di due elementi:

- anzitutto, la qualità (ossia la classificazione doganale) delle merci esportate o in ragione del loro particolare composizione chimica (questo accade, soprattutto, nel caso dei c.d. "prodotti agricoli trasformati");
- in secondo luogo, in funzione diretta della loro quantità.

Ebbene, l'articolo qui esame mira proprio a punire i casi in cui vi sia una discrepanza fra la quantità e la qualità delle merci dichiarate per il vincolo al regime dell'esportazione e quelle effettivamente a tale fine destinate (ovviamente sempre che non sussistano nel caso concreto elementi indiziari idonei a fare ritenere sussumibile il comportamento nell'ambito dell'art. 290 T.U.L.D.), a condizione che da tale discrepanza sia derivata, per l'esportatore, la possibilità (in quanto, come si evince dalla lettura del testo della disposizione, non è richiesto l'effettivo raggiungimento del vantaggio economico. La violazione, dunque, viene strutturata dal legislatore similmente ai c.d. "reati di pericolo") di fruire di una restituzione di importo superiore rispetto a quello a cui avrebbe avuto effettivamente diritto.

In tale caso, al soggetto potrà essere applicata una sanzione di importo compreso fra una e dieci volte l'importo della (quota parte di) restituzione indebitamente percepita o percipienda.

L'importo della sanzione è, come evidente, corrispondente a quello già esaminato in relazione all'art. 303 T.U.L.D. con la differenza, però, che – in questo caso – non venendo in considerazione i diritti di confine e l'I.V.A., ma semplicemente la "restituzione", la sanzione non potrà che essere applicata in relazione a tale unico cespite.

Le similitudini con l'art. 303 T.U.L.D., però, non finiscono qui. Infatti, l'art. 304 c. 2 espressamente prevede che, nei casi in cui l'inesattezza derivi da "errori di calcolo o di trascrizione commessi in buona fede" (anche perché, se non fossero commessi in buona fede, sarebbe integrato l'elemento del dolo e, pertanto, si avrebbe un caso di contrabbando) l'importo della sanzione pecuniaria è compreso fra un decimo e l'intero importo delle restituzioni indebitamente percepite o percipiende.

E' anche prevista una causa di esclusione dell'antigiuridicità, diretta ad evitare l'instaurazione di procedimenti sanzionatori in relazione alle c.d. "violazioni bagatellari": infatti, laddove la differenza fra i diritti di cui è stata richiesta la restituzione (ossia a cui il soggetto avrebbe titolo sulla base della dichiarazione di esportazione presentata) e quelli effettivamente da restituire sia inferiore al 5%, la violazione non può considerarsi integrata.

E' evidente la differenza rispetto alla causa di esclusione di cui all'art. 303 c. 2 lett. b) T.U.L.D.: là, infatti, la "franchigia" del 5% si ha fra la quantità o il valore dichiarati e quelli effettivi, e ciò indipendentemente dai diritti di confine effettivamente dovuti; qui, invece, la causa di esclusione dell'antigiuridicità è collegata ad una "franchigia" funzionalmente collegata all'importo della restituzione a cui la parte avrebbe avuto diritto in base alla dichiarazione presentata.

Capitolo 7
Il mancato appuramento e le differenze riscontrate a destino in ordine a merci vincolate al regime del transito doganale
Artt. 305, 306 e 307 T.U.L.D.

Articolo 305
Mancato scarico della bolletta di cauzione. Differenze di quantità.

Qualora le merci spedite da una dogana all'altra con bolletta di cauzione non vengano presentate alla dogana di destinazione, lo speditore è soggetto alla pena della sanzione amministrativa dal decimo all'intero ammontare dei diritti di confine.

Se, invece, all'arrivo delle merci alla Dogana di destinazione si trova una quantità maggiore o minore di quella indicata nella bolletta di cauzione, lo speditore è soggetto alla pena della sanzione amministrativa non inferiore al decimo e non superiore alla intera differenza dei diritti di confine.

Le pene stabilite nelle precedenti disposizioni si applicano altresì quando si tratti di merci in esenzione da accertamento comunque trasportate, nel qual caso l'importo dei diritti di confine sarà calcolato nella misura fissata nell'articolo 143, secondo comma.

Articolo 306
Differenze di qualità rispetto alla bolletta di cauzione.

Qualora alla dogana di destinazione si riscontri differenza di qualità tra le merci arrivate e quelle indicate nella bolletta di cauzione, lo speditore è soggetto alla pena della sanzione amministrativa da un minimo di una volta ad un massimo di tre volte l'ammontare dei diritti di confine dovuti sulle merci indicate nella bolletta stessa e non rispondenti alle qualità accertate dalla dogana di partenza.

Qualora si tratti di merci destinate al transito, ed alla dogana di uscita in luogo di quelle descritte nella bolletta di cauzione se ne trovino altre soggette a dazio di esportazione, oltre alla sanzione stabilita nel precedente comma si applica la sanzione amministrativa non minore dell'ammontare del dazio di esportazione dovuto sulle merci trovate e non superiore al triplo del dazio stesso.

Articolo 307
Pene per l'alterazione dei colli spediti con bolletta di cauzione in esenzione da visita.

Qualora alla dogana di destinazione si trovi che i colli spediti in esenzione da accertamento sono stati alterati per modo che ne sia derivata una differenza di quantità, la sanzione amministrativa stabilita nell'articolo 305 è aumentata in misura non minore di lire € 103,00 e non maggiore di € 516,00 per ogni collo alterato.

Le differenze inerenti la quantità e qualità delle merci spedite in transito (interno ed esterno) da un punto all'altro dell'Unione Europea – indipendentemente dal documento dal quale sono scortate (sia esso un T1, T2 o carnet T.I.R. o A.T.A.) – possono essere, come visto, riscontrate direttamente al momento della partenza e, in tale caso, ricorrendo le circostanze previste dal legislatore, può ritenersi integrata la violazione di cui all'art. 303 T.U.L.D. in precedenza esaminata.

Statisticamente, i casi in cui si verifica una simile eventualità sono molto rari e ciò in quanto, a meno che non si tratti di dichiarazioni di transito originatesi all'interno di spazi portuali o aeroportuali ed

aventi ad oggetto merci di estera provenienza appena giunte sul suolo comunitario, nella maggior parte dei casi lo speditore è un soggetto in possesso di specifiche autorizzazioni amministrative – quale "speditore autorizzato" se non un soggetto operante in procedura semplificata o, addirittura, titolare di certificazione A.E.O. – con la conseguenza che il numero dei controlli operati all'atto della spedizione è estremamente limitato.

D'altronde, in Paese come il nostro, dove i due principali porti commerciali (ossia Genova e La Spezia) sono cronicamente privi di aree retro portuali, il vincolo delle merci appena sbarcate al regime del transito doganale interno verso gli interporti dell'interno costituisce l'unico modo per evitare il congestionamento definitivo delle aree portuali interessate e, ovviamente, un "blocco" per verifica di un consistente numero di tali dichiarazioni di transito determinerebbe gli stessi identici problemi che, con la loro presentazione, si vogliono evitare.

Il problema potrebbe, invero, essere risolto con poco. Probabilmente, a parere di chi scrive, sarebbe sufficiente – come del resto accade nei Paesi del Nord Europa – autorizzare le procedure di pre clearing delle merci con anticipi fino a 48 ore rispetto all'effettivo arrivo della nave presso li porto di destinazione e di sbarco; tanto più che, andando a regime il sistema di Safety & Security, i manifesti di carico dovranno essere valorizzati con l'indicazione dell'effettivo soggetto speditore e destinatario delle singole partite di merce (e, dunque, non sarà più possibile l'indicazione, quale destinatario, di una casa di spedizione ovvero – addirittura – l'omissione dell'indicazione dell'identità di quest'ultimo, come ancora oggi accade in caso di polizze emesse all'ordine).

Nondimeno, visto che – a tutt'oggi – tali misure non sono ancora state adottate o comunque non sono entrate in pieno regime, la situazione resta quella sopra delineata.

Al di là di queste considerazioni – invero affatto personali – dello scrivente, nella maggior parte dei casi le differenze de quibus vengono riscontrate all'atto dell'arrivo delle merci presso il luogo di destinazione e – comunque – prima che del loro vincolo al successivo regime doganale che, nella maggior parte dei casi, è l'immissione in libera pratica ovvero a seguito del mancato arrivo a destinazione delle merci medesime.

Il fatto che il riscontro delle differenze che andremo ad esaminare non sia compiuto dall'ufficio di partenza della spedizione, non necessariamente comporta che legittimato alla constatazione delle relative violazioni sia sempre (ed automaticamente) l'ufficio doganale di destinazione (rectius: l'ufficio doganale presso il quale le merci vengono presentate ovvero – in caso di spedizioni indirizzate ad un destinatario autorizzato – l'ufficio doganale territorialmente competente in relazione al luogo in cui tali merci sono effettivamente giunte).

Per determinare competenza a constatare la violazione delle disposizioni in esame, infatti, è necessario operare un excursus sul funzionamento del regime di transito.

Come noto, l'art. 340-ter D.A.C. definisce:

- UFFICIO DI PARTENZA, l'ufficio doganale presso il quale viene accettata la dichiarazione di vincolo al regime di transito comune / comunitario;
- UFFICIO DI DESTINAZIONE, quello presso il quale le merci vincolate a tale regime devono essere presentate;
- UFFICIO DI PASSAGGIO IN USCITA, quello per il tramite del quale le merci lasciano il territorio dell'Unione Europea, nel corso dell'operazione di transito con attraversamento della frontiera tra uno Stato membro ed un Paese terzo diverso da un Paese E.F.T.A.;
- UFFICIO DI PASSAGGIO IN INGRESSO, quello presso il quale le merci entrano nel territorio doganale dell'Unione Europea, proveniendo dal territorio di un Paese terzo, nel corso dell'operazione di transito comune / comunitario.

Presso l'ufficio di destinazione (cfr. art. 361 D.A.C.) , a cura del titolare del regime, le merci devono essere presentate scortate:

- dalle copie 4 e 5 del documento di transito, in caso di procedura non informatizzata (ipotesi, questa, ormai del tutto scomparsa a seguito dell'effettiva "informatizzazione" di tutti gli uffici doganali);
- dall'originale del D.A.T. emesso dall'Ufficio delle Dogane di partenza, in caso di procedura informatizzata;
- dal carnet T.I.R. completo del volet n. 2 comprensivo, in caso di utilizzo della procedura informativa, del D.A.T. (cfr. art. 454 § 4, 454-ter e 454-quater D.A.C.);
- dal carnet A.T.A. completo del secondo foglio della "volet de transit".

L'ufficio di destinazione:

- allibra sui propri registri – ed in particolare sul registro A-1bis, secondo quanto previsto dall'art. 5 D.M. 30 giugno 1938 - la documentazione consegnata a corredo delle merci.

  Invero, tale adempimento è stato ora sostituito dalla registrazione del'avvenuto arrivo della spedizione mediante l'apposita funzione dell'applicativo STRADA;
- previa eventuale verifica fisica delle stesse:

  ⇒ <u>in caso di spedizione in regime di transito</u>, ed indipendente dall'utilizzo del documento cartaceo o del D.A.T., l'ufficio di destinazione informa l'ufficio di partenza delle merci entro lo stesso giorno in cui gli sono state presentate, mediante il messaggio AVVISO DI ARRIVO AVVENUTO seguito, ordinariamente entro il terzo giorno successivo, dall'ulteriore messaggio RISULTATI DEL CONTROLLO.

  In caso di mancato ricevimento, da parte dell'ufficio di partenza:

  - del messaggio AVVISO DI ARRIVO AVVENUTO entro il termine previsto per l'arrivo delle merci presso l'ufficio di destinazione.
  - ovvero del messaggio RISULTATI DEL CONTROLLO entro il sesto giorno successivo al ricevimento del messaggio di cui al punto precedente;

  questo deve iniziare a prendere in considerazione l'opportunità di fare ricorso alla procedura di ricerca al fine di raccogliere informazioni in ordine all'effettiva destinazione della spedizione.

  In ogni caso (così stabilisce l'art. 365 § 2 D.A.C.) la procedura di ricerca <u>deve</u> essere intrapresa decorso il termine di 7 giorni dalla scadenza dei termini sopra richiamati e comunque, in ogni caso in cui le autorità doganali siano informate o comunque abbiano motivo di ritenere che il regime non si sia concluso.

  In particolare, la procedura de qua viene attivata richiedendo all'obbligato principale la trasmissione di tutte le informazioni necessarie all'appuramento del regime o rivolgendosi all'ufficio di destinazione (in caso di mancata ricezione del messaggio messaggio RISULTATI DEL CONTROLLO, la richiesta verrà inviata al solo ufficio di destinazione).

  Qualora le informazioni rese non consentano l'appuramento della spedizione, l'ufficio di partenza richiede le informazioni necessarie all'obbligato principale entro 28 giorni dall'avio della procedura di ricerca presso l'ufficio di destinazione (cfr. art. 365 § 4 c. 2 D.A.C.).

  A fronte di tale richiesta, l'obbligato principale e l'ufficio di destinazione devono trasmettere le informazioni richieste entro un ulteriore termine di 28 giorni. Se le informazioni così ricevute, pur non consentendo l'appuramento della spedizione, consentono all'ufficio di partenza di continuare la procedura ricerca, una apposita richiesta in tal senso deve essere immediatamente inviata all'ufficio doganale interessato (cfr. art. 365 § 5 D.A.C.); viceversa, se le informazioni ricevute consentono l'appuramento della spedizione, l'ufficio di partenza procede in tal senso dandone apposita comunicazione all'obbligato principale.

  In caso di mancato appuramento, ai sensi dell'art. 450-quater D.A.C. le autorità doganali in cui si trova l'ufficio doganale di partenza **<u>notificano al soggetto garante</u>**:

  - il **mancato appuramento della spedizione entro il termine di 9 mesi dalla data in cui le merci avrebbero dovuto** essere presentate presso l'ufficio di destinazione;

- apposito atto con cui gli comunicano **che è o potrà essere tenuto al pagamento delle somme ancora dovute** in relazione alla specifica operazione di transito, entro il termine di 3 anni dalla data di accettazione della dichiarazione di transito.

La mancata effettuazione di una di tali comunicazioni (cfr. art. 450-quater § 3 D.A.C.) libera il garante dai suoi obblighi nei confronti della Dogana ma, lo si precisa, non determina in alcun modo decadenza dalla pretesa erariale nei confronti dell'obbligato principale (ossia dello speditore).

⇒ in caso di utilizzo del carnet T.I.R., l'ufficio di destinazione (o di uscita) annota la matrice del carnet (che viene restituito alla parte) e trattiene presso di sé il volet n. 2 (che, deve, essere debitamente compilato) oltre all'originale del D.A.T. inviando all'ufficio di partenza (o di entrata) il messaggio informativo AVVISO DI ARRIVO AVVENUTO seguito, ordinariamente entro il terzo giorno successivo, dal messaggio RISULTATI DEL CONTROLLO (il termine per l'invio di tale ulteriore messaggio viene aumentato a sei giorni nel caso in cui la spedizione sia diretta ad un destinatario autorizzato T.I.R.)[66].

Nel caso in cui all'atto del rilasciato della spedizione da parte dell'ufficio di partenza (o di ingresso) non sia stato emesso il D.A.T. (la qual cosa è possibile nelle ipotesi di cui all'art. 454 § 6 C.D.C.), l'ufficio di destinazione (o di uscita) reinvia all'ufficio di partenza (o di ingresso) la parte pertinente del volet n. 2 (ossia le attestazioni di cui ai campi da 24 a 28 del volet n. 2).

In caso di mancato ricevimento, da parte dell'ufficio di partenza o di ingresso:

- del messaggio AVVISO DI ARRIVO AVVENUTO entro il termine previsto per l'arrivo delle merci presso l'ufficio di destinazione.
- ovvero del messaggio RISULTATI DEL CONTROLLO entro il sesto giorno successivo al ricevimento del messaggio di cui al punto precedente;

questo deve iniziare a prendere in considerazione l'opportunità di fare ricorso alla procedura di ricerca al fine di raccogliere informazioni in ordine all'effettiva destinazione della spedizione.

In ogni caso (così stabilisce l'art. 455-bis § 2 D.A.C.) la procedura di ricerca deve essere intrapresa decorso il termine di 7 giorni dalla scadenza dei termini sopra richiamati e comunque, in ogni caso in cui le autorità doganali siano informate o comunque abbiano motivo di ritenere che il regime non si sia concluso.

In particolare, la procedura de qua viene attivata richiedendo all'ufficio di destinazione (uscita) la trasmissione di tutte le informazioni necessarie all'appuramento del regime; queste devono essere fornite entro 28 giorni (cfr. art. 455-bis § 4 D.A.C.).

Se l'operazione non può essere appurata, il titolare del carnet TIR è invitato a fornire le informazioni necessarie all'appuramento entro il termine di 28 giorni dall'inizio della procedura di ricerca presso l'ufficio di destinazione (o di uscita). Dette informazioni devono essere fornite entro il successivo termine di 28 giorni, suscettibile di proroga di un ulteriore periodo di 28 giorni giusta quanto previsto dall'art. 455-bis § 5 c. 1 D.A.C..

Contestualmente, l'ufficio di partenza (o di ingresso) informa l'associazione garante (ferme restando le notifiche previste dall'art. 11 della Convenzione T.I.R.[67]) invitandola a fornire le prove dell'avvenuta conclusione del regime.

---

66 Si veda, a tale proposito, la nota prot. n. 6016 del 04/08/2005 dell'Agenzia delle Dogane.

67 Per procedere all'incameramento della garanzia è necessario un ulteriore adempimento, da porre in essere entro ben precisi termini perentorio stabiliti direttamente dalla convenzione T.I.R.. L'art. 11 c. 2 di questa, infatti, dispone che "La **richiesta di pagare** le somme *...omissis...* deve essere inviata all'associazione garante **al più presto 3 mesi ed al più tardi 2 anni dopo**, a contare dal giorno in cui l'associazione è stata informata che il carnet non è stato scaricato o che è stato scaricato con riserve oppure che l'attestazione di scarico è stata ottenuta abusivamente o fraudolentemente".

E' da notare che, in caso di carnet T.I.R. esclusivamente cartaceo, i termini per l'avvio delle procedure sopra descritte non solo quelli dianzi menzionati ma, piuttosto, quelli (più ampi) previsti dall'art. 455-bis § 6 D.A.C..

Se le informazioni così ricevute consentono l'appuramento del movimento, l'ufficio di partenza (o di ingresso) procede in tal senso dandone apposita comunicazione sia al titolare del carnet sia all'associazione garante.

In caso di mancato appuramento, l'ufficio di partenza procederà secondo le disposizioni di cui art. 450-quater D.A.C. già sopra esaminate;

⇒ in caso di utilizzo del carnet A.T.A., riporta l'esito del controllo sul secondo foglio del "volet de transit" rimasto ancora attaccato al carnet e, entro 1 mese dall'arrivo delle merci, trasmette apposito certificato di discarico all'ufficio di ingresso nell'Unione Europea.

Per quanto riguarda gli adempimenti "scritturali" a carico dell'ufficio di destinazione, questo annoterà la data di arrivo delle merci a destinazione in corrispondenza dell'allibramento effettuato sul registro A/5 del carnet A.T.A. presentato al momento dell'ingresso nel territorio doganale europeo. Il certificato, poi, dovrà essere trattenuto a corredo di detto registro.

Per quanto riguarda il transito effettuato con convenzione A.T.A.:

- "quando si accerti che *...omissis...* è stata commessa un'infrazione o un'irregolarità, le autorità doganali ne danno notifica al titolare del carnet A.T.A. ed all'associazione garante entro il termine previsto dall'art. 6 c. 4 della convenzione A.T.A." (cfr. art. 457-quinquies D.A.C.);
- "le autorità doganali non possono esigere in nessun caso dall'associazione garante il pagamento delle somme di cui al paragrafo 1 del presente articolo se la richiesta non è stata fatta all'associazione stessa nel termine di 1 anno dalla data di scadenza del carnet" (art. 6 c. 4 convenzione A.T.A.);
- "la prova della regolarità dell'operazione *...omissis...* deve essere fornita entro il termine previsto dall'ar. 7 c. 1 e 2 della convenzione A.T.A." (cfr. art. 457-quinquies D.A.C.).

Come si nota, le differenze - in caso di utiilzzo del carnet A.T.A. - rispetto ai casi precedenti sono molteplici:

- In primo luogo, l'adempimento da porre in essere entro il termine (perentorio) di 1 anno sopra visto è la richiesta di pagamento (rectius: escussione della garanzia);
- inoltre, il termine di cui si tratta **non decorre dall'accettazione del carnet ma, bensì, dalla sua scadenza**;
- qui, ancor,a non è previsto alcun obbligo di procedere all'invio di una preventiva richiesta di trasmissione delle informazioni utili ai fini dell'appuramento all'obbligato principale (o al titolare del carnet T.I.R.) ed al garante.

  Nel caso dell'A.T.A., la consecutio temporum è invertiva: l'art. 7 della convenzione, infatti, prevede che, **a seguito della richiesta di pagamento**, l'associazione garante disponga di 6 mesi di tempo per fornire la prova dell'avvenuto scarico del carnet ovvero della riesportazione delle merci nonché di un ulteriore termine di 3 mesi per fornire la prova tardiva (depositando, però, in tal caso la somma garantita a titolo provvisorio).

In sostanza, in caso di utilizzo della convenzione A.T.A. l'ufficio doganale di partenza (o di ingresso) non è tenuto a dare alcuna comunicazione preventiva né all'obbligato principale né all'associazione garante, i quali, peraltro, potranno fornire la prova della propria "innocenza" in un momento successivo al ricevimento della richiesta di pagamento.

Le diverse fattispecie sanzionatorie previste.

Anche per questa particolare tipologia di dichiarazioni doganali, il nostro legislatore, anziché disciplinare un'unica fattispecie sanzionatoria, ha preferito perseguire il medesimo modus operandi già esaminato in precedenza, articolato (spesso in modo inutile) sulla "frammentarizzazione" dei comportamenti violativi: le fattispecie sanzionatorie, infatti, sono addirittura tre, alcune delle quali a loro volta sottodistinte a seconda dell'elemento materiale concretamente riscontrabile.

Si distingue infatti a seconda che si tratti di:

1. **MANCATO APPURAMENTO PER RISCONTRATA DIFFERENZA DI QUANTITÀ** (art. 305 T.U.L.D.).

   L'elemento oggettivo della violazione risulta integrato in tutti i casi in cui le merci in transito:

   - non vengano presentate, in tutto o in parte, all'ufficio di destinazione.

     Il legislatore, probabilmente in modo corretto, ha distinto questa particolare fattispecie rispetto a quella che si vedrà nel capoverso immediatamente successivo; la differenza fra le due – come ictu oculi evidente – è che, in questo caso, la "differenza di quantità" è portata ai suoi limiti estremi, nel senso che presso la dogana di destinazione non viene punto presentata la merce (non a caso, infatti, la prima parte della rubrica dell'art. 305 cit. recita "mancato scarico della bolletta di cauzione").

     In ogni caso, essendo identiche le conseguenze sanzionatorie, lo scrivente ha ritenuto maggiormente opportuno – a fini didattini – trattare insieme le due fattispecie;
   - ovvero vengano presentate in quantitativi diversi rispetto a quelli spediti e risultanti dalla dichiarazione di vincolo a regime.

     E' da sottolineare come la disposizione faccia testualmente riferimento solo alla "differenza di quantità" fra la merce vincolata al regime e quella effettivamente giunta a destino, dimostrando così di ritenere sanzionabile sia le eccedenze sia deficienze quantitative della prima rispetto alla seconda.

   In entrambe i casi, la sanzione pecuniaria[68] – da determinare per i diritti di confine (costituiti, come detto, dal dazio – nelle sue diverse tipologie – dalle sovrimposte di confine, ossia dalle accise, e dai prelievi P.A.C.) e l'I.V.A.[69] - è determinata in misura compresa fra 1/10 e l'intero ammontare:

   - dei diritti di confine e dell'I.V.A. dovuti sulle merci mai giunte a destinazione, de iure presunte conformi (in fatto di qualità) a quanto indicato nel documento di transito ed immesse in consumo ex art. 36 c. 5 T.U.L.D.;
   - del maggiore importo dei diritti di confine e dell'I.V.A. dovuti sulle merci giunte a destinazione rispetto a quelle inviate.

     E' da notare come il legislatore non abbia collegato l'irrogazione della sanzione all'arrivo a destinazione di un quantitativo di merci inferiore rispetto a quello dichiarato ma, in generale, al solo fatto che il quantitativo delle prime sia diverso rispetto al secondo.

---

68 "In tema di trasporto internazionale di merci con carnet TIR, nella disciplina della Convenzione di Ginevra del 15 gennaio 1959, ratificata con l. 12 agosto 1962 n. 1517, **l'obbligazione dell'associazione garante**, di cui all'art. 6/1 di detta convenzione, **si estende alla pena comminata a carico dello <speditore> per la mancata presentazione delle merci alla dogana di destinazione**, ai sensi dell'art. 305 T.U.L.D., atteso che lo speditore è compreso ex lege fra i soggetti partecipanti all'esecuzione del trasporto (indipendentemente dal fatto che sia o meno anche vettore) e che, inoltre, la norma della citata convenzione, ove si riferisce <alle penalità pecuniarie>, include le sanzioni pecuniarie originariamente di carattere penale, successivamente depenalizzate" (Corte Cass., Sezione I, 15 marzo 1994, n. 2459, Ministero delle Finanze c. Unione Italiana delle Camere di Commercio, in Giust. civ. Mass. 1994, 315 solo massimata).

In senso assolutamente conforme: Corte Cass., Sezione I, 23 gennaio 1993, n. 788, Ministero delle Finanze c. Unione Italiana delle Camere di Commercio, in Giust. civ. Mass. 1993, 112 solo massimata; Corte Cass., Sezione I, 9 agosto 1990, n. 8119, Unioncamere c. Amministrazione finanze, in Giust. civ. Mass. 1990, fasc. 8).

69 Conformemente a quanto previsto dall'art. 70 d.P.R. 633/1972.

Pertanto, la sanzione de qua sarà irrogabile (e pertanto la violazione contestabile) anche nei casi in cui le merci giunte a destinazione siano quantitativamente superiori rispetto a quelle vincolate al regime, ipotesi che – come evidente – di per sé non implica alcuna presunzione di illecita immissione in consumo e, dunque, non è per ciò solo indicativa di alcuna specifica frode erariale diretta.

Nondimeno, potendo essere finalizzata alla commissione di una successiva attività fraudolenta – ad esempio condotta mediante presentazione, a scarico della dichiarazione di transito, di una dichiarazione di importazione indicante un quantitativo di merce inferiore al reale con conseguente parziale evasione della fiscalità di confine – il legislatore ha preferito "tagliare la testa al toro" sancendo l'applicabilità della disposizione qui in esame e, dunque, l'irrogazione della sanzione nella misura vista.

Peraltro, la violazione qui in esame potrà trovare applicazione nei soli casi in cui non siano riscontrabili elementi idonei a fare ritenere la sussistenza di un dolo da parte dello speditore.

Infatti, essendo il contrabbando un reato a forma libera, questo potrebbe comunque essere integrato da comportamento dello speditore che – al fine di conseguire un successivo ingiusto vantaggio a carico dell'erario – faccia apparire quale vincolato al regime di transito (destinato poi a trasformarsi in importazione definitiva presso una dogana diversa da quella di "accensione" del regime) un quantitativo di merce inferiore rispetto al reale. Ovviamente, in questo caso, non essendo ancora attuale la debenza dei diritti di confine, il reato resterebbe allo stato di tentativo ma, come sappiamo, l'art. 294 T.U.L.D. punisce il tentato contrabbando con la stessa pena prevista per il delitto consumato.

Come si vede, il legislatore ancora il quantum della sanzione all'importo dei diritti di confine effettivamente dovuti il che porta a ritenere – per lo meno, porta lo scrivente a ritenere – che il presupposto (o, meglio, uno dei due elementi oggetti) per la configurabilità della violazione de qua sia proprio il fatto che tali diritti siano ancora in atto dovuti, con conseguenza in configurabilità della violazione in tutti quei casi in cui sulla merce non vi siano diritti ancora gravanti.

Quanto sopra porta a ritenere che la violazione qui in esame non sia configurabile nei casi di transito comunitario esterno, ossia nei casi in cui si tratti di merce comunitaria o comunque già immessa in libera pratica all'interno del territorio doganale comunitario e destinata al territorio di un altro Stato membro previo attraversamento di uno Stato terzo: in tali ipotesi, infatti, viene un particolare tipo di documento di transito "interno" – il c.d. "T2" – che costituisce specifica prova del fatto che la merce ad esso vincolata è, in realtà, comunitaria.

Come logico corollario a tale considerazione – sempre ad avviso dello scrivente – le eventuali differenze "a destino" del quantitativo di merci vincolate a tale regime non potrebbero essere sanzionate ai sensi dell'art. 305 cit. proprio a cagione dell'assenza di una vera e propria debenza fiscale.

La conclusione a cui sopra si è giunti, però, non è perseguibile allorché si tratti di merci comunitarie o di libera pratica vincolate ad un regime di transito "interno":

⇒ <u>destinate a quei particolari territori in cui non trovano applicazione le disposizioni di cui alla direttiva 77/388/CEE</u> (i c.d. territori a "fiscalità differenziata").

Il movimento di merci da e per detti territori non è, di regola, soggetto a dazi di importazione o di esportazione e, pertanto, non si ha, in caso di mancato arrivo a destinazione delle merci, alcuna differenza di diritti di confine propriamente detti.

Discorso diverso, invece, deve essere fatto per quanto riguarda l'I.V.A.. Se, infatti, una merce viene inviata, in transito comunitario "interno" (scortata dal documento "T2LF"), per esempio dall'Italia ad uno di questi particolari territori, la fattura dell'operatore nazionale è emessa senza applicazione dell'I.V.A. in quanto parificata ad un'esportazione.

Il mancato arrivo a destino (o, meglio, alla Dogana di uscita) delle merci determina l'insorgere di una presunzione di immissione in consumo ex art. 36 T.U.L.D. con conseguente applicazione della sanzione di cui all'art. 305 cit. limitatamente alla sola imposta nazionale;

⇒ destinate ad essere trasportate da una parte all'altra del territorio dell'Unione Europea con attraversamento del territorio di uno Stato terzo **e** classificabili in voci doganali per le quali è previsto un dazio all'esportazione.

In tali casi – ormai di scuola non essendo più previsti, come già detto, i dazi all'esportazione - il mancato arrivo della merce a destino (rectius: presso la Dogana di uscita) determina l'applicazione della presunzione di cui all'art. 36 c. 1 T.U.L.D. per il quale "per le merci soggette a diritti di confine, il presupposto dell'obbligazione tributaria è costituito *…omissis…* relativamente alle merci nazionali o nazionalizzate, dalla loro destinazione al consumo fuori del territorio stesso", ossia dalla loro indebita sottrazione ai vincoli doganali o la loro mancata presentazione alle verifiche previste.

2. **MANCATO APPURAMENTO PER RISCONTRATA DIFFERENZA DI QUALITÀ** (art. 306 T.U.L.D.).

A differenza della precedente, che punisce le differenze di quantità fra la merce vincolata a regime e quella giunta a destinazione, quella qui in esame sanziona – nei medesimi casi – le **differenze di qualità**, da intendersi quali differenti inerenti la classifica doganale (costituita dalla voce TAR.I.C. di dieci cifre).

La sanzione pecuniaria – sempre da determinare per i diritti di confine propriamente detti e l'I.V.A.[70] - è stabilita dal legislatore in misura compresa fra 1 e 3 volte l'ammontare dei diritti afferenti le merci non rispondenti alle qualità accertate (o presunte conformi a quanto dichiarato) da parte dell'ufficio di partenza.

E' importante notare che, a differenza dell'ipotesi precedente, qui l'importo della sanzione è determinata sic et simpliciter in funzione della fiscalità corrispondente alle merci riscontrate qualitativamente difformi rispetto al dichiarato: il procedimento per stabilire detta base di calcolo è quindi semplificato in quanto, dopo aver calcolato i diritti di confine e l'I.V.A. afferente le merci "difformi", non bisognerà procedere alla sottrazione di quanto avrebbe dovuto essere corrisposto sulle merci dichiarate.

A seguito dell'emanazione dello Statuto del contribuente, però, le mere violazioni formali non incidenti sull'importo del tributo dovuto non sono autonomamente sanzionabili a meno come (come ritiene la migliore dottrina e la giurisprudenza maggioritaria) siano di per sé idonee a incidere in modo negativo sull'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Ebbene, nel caso qui in esame, se l'importo della fiscalità di confine dovuta in relazione alla qualità dichiarata risultasse inferiore rispetto a quello dovuto sulla qualità effettivamente riscontrata (come accade, ad esempio, nel caso in cui siano vincolate al transito borse con superficie esterna in materia plastica, soggette a dazio nella misura del 9,70%, anziché borse con superficie esterna in materie tessile colpite da dazio in misura pari al 3,70%), a sommesso parere dello scrivente la sanzione non potrebbe essere contestata proprio in virtù di quanto previsto dall'art. 10 c. 3 L. 212/200 che, lo si rammenta, così recita: "le sanzioni **non sono comunque irrogate quando la violazione** *…omissis…* **si traduce in una mera violazione formale senza debito di imposta**".

Ancora, è da ritenere che la violazione de qua non sia integrata allorché le merci siano state vincolate ad una dichiarazione di transito comunitario "interno" T2 e ciò in quanto non vi è (trattandosi si merci già comunitarie) evasione alcuna di diritti di confine. Ciò però, per le medesime ragioni dianzi esposte, non vale in caso di merci destinate a (o provenienti da) Paesi a fiscalità differenziata.

Nel caso in cui le merci effettivamente riscontrate all'interno del mezzo di trasporto siano, oltre che di qualità diversa rispetto a quella dichiarata, anche soggette a dazio di esportazione, l'art. 306 c. 2

[70] Conformemente a quanto previsto dall'art. 70 d.P.R. 633/1972.

T.U.L.D. prevede che **oltre** alla sanzione sopra indicata debba essere applicata anche un'ulteriore sanzione di importo compreso fra una e tre volte l'importo del dazio di esportazione.
Personalmente, ritengo che tale ulteriore sanzione non sia conseguenza di una fattispecie aggravata della violazione di cui al c. 1 precitato ma, piuttosto, collegata ad una violazione autonoma rispetto alla precedente, con tutte le conseguenze che ne derivano in tema di applicazione dell'istituto del concorso formale di violazioni ai sensi del D. Lgs. 472/1997.

3. **MANCATO APPURAMENTO PER ALTERAZIONE DEI COLLI SPEDITI IN ESENZIONE DA VISITA** (art. 307 T.U.L.D.)..
Come evidente dalla sua lettura, la disposizione qui in esame non costituisce una fattispecie violativa autonoma ma, piuttosto, un'aggravante della violazione di cui all'art. 305 T.U.L.D., integrata tutte le volte in cui i colli in cui sono condizionate le merci presentate a destino(difformi dal punto di vista quantitativo rispetto a quelle vincolate al regime) siano stati alterati.
Ciò però, non è sufficiente ai fini dell'applicabilità dell'aggravante in esame. Il legislatore, infatti, richiede anche che le merci di cui si tratta siano state spedite "in esenzione da accertamento", ossia che non sono state oggetto di controllo ispettivo all'atto del rilascio del movimento in partenza.
Ricorrendo tali condizioni, la sanzione di cui all'art. 305 T.U.L.D. viene aumentata di un importo compreso fra € 103,00 ed € 516,00 per ogni collo alterato.

Individuazione dell'ufficio competente alla constatazione della violazione ed all'irrogazione della sanzione pecuniaria.

Come abbiamo visto sopra, la mera conclusione del regime – ossia il materiale arrivo a destinazione delle merci – non determina automaticamente la "chiusura" del relativo procedimento, in quanto a tale fine occorre un adempimento ulteriore, il c.d. **APPURAMENTO** (cfr. art. 92 c. 2 C.D.C.)[71], **di competenza dell'ufficio di partenza o di ingresso nell'Unione Europea**.

Il controllo operato a destinazione (o in uscita), infatti, potrebbe dimostrare la presenza di anomalie (differenze di qualità e quantità o alterazioni di colli) tali da impedire l'appuramento o di una situazione di fatto che, seppur non tale da impedire la conclusione del regime, sia comunque suscettibile di integrare una violazione amministrativa (come, per esempio, la tardiva presentazione delle merci a destino).

Non è dunque detto che alla conclusione del regime corrisponda sempre l'appuramento.

Bisogna distinguere, infatti, tre diverse ipotesi:

- **ARRIVO A DESTINAZIONE DELLE MERCI SENZA CHE LE STESSE PRESENTINO DIFFORMITÀ RISPETTO A QUANTO RISULTANTE DALLA DOCUMENTAZIONE DI SCORTA NÉ ALTERAZIONI DEI COLLI.**
In tale caso, l'ufficio di destinazione si limita a certificare l'avvenuto arrivo delle merci con le modalità sopra indicate (cfr. artt. 145 c. 2 e 146 T.U.L.D.), restando di competenza dell'ufficio di partenza l'appuramento del documento di transito e la liberazione della garanzia eventualmente prestata (cfr. artt. 145 c. 6 cit.);
- **ARRIVO A DESTINAZIONE DI MERCI PRESENTANTI DIFFERENZE DI QUALITÀ O QUANTITÀ O ALTERAZIONE DEI COLLI.**
In tale caso, **l'ufficio di destinazione**:

[71] Con il termine appuramento l'insieme delle attività amministrative svolte dall'ufficio doganale di partenza con il quale, sulla base dei risultati del controllo delle merci operato dall'ufficio di destinazione, viene determinato l'effettivo buon fine dell'operazione di transito e, conseguentemente, liberate le garanzie o, in caso contrario, adottate tutte le misure necessarie ed utili ai fini della migliore tutela degli interessi erariali nazionali e comunitari.

⇒ certifica l'avvenuto arrivo delle merci curando di indicare le difformità riscontrate, in modo tale che l'ufficio di partenza possa, sulla base della comunicazione indirizzatagli, appurare parzialmente il documento di transito e procedere così o all'escussione (parziale o totale, a seconda dei casi) della garanzia e/o al recupero dei diritti di confine e dell'I.V.A. dovuta sulla merce mancante o difforme (in quanto presuntivamente immessa in consumo ex art. 36 c. 5 T.U.L.D.);

⇒ **redige processo verbale di constatazione** delle violazioni di cui agli artt. 305, 306 o 307 T.U.L.D. (a seconda dei casi) provvedendo altresì, con il rispetto delle modalità di cui al D. Lgs. 472/1997 e ss.mm.ii., all'irrogazione delle relative sanzioni pecuniarie.
La competenza dell'ufficio di destinazione è, in questo caso, stabilita dall'art. 145 c. 3 T.U.L.D. (applicabile al transito comune / comunitario giusta il richiamo ad esso operato dal successivo art. 146), in virtù del quale "quando *...omissis...* si rilevano differenze in confronto alla bolletta di cauzione [ora documento di transito] si sospende il rilascio del certificato di scarico o lo si limita ai soli colli per i quali non sono state riscontrate irregolarità. In tali casi è redatto apposito processo verbale anche agli affetti degli artt. 305, 306 e 307".

- **LE MERCI NON SONO, NEMMENO IN PARTE, GIUNTE ALL'UFFICIO DI DESTINAZIONE.**

In tale ipotesi, la dogana di destino non può effettuare alcun controllo delle merci e, pertanto, non può trasmettere alcuna comunicazione in relazione agli esiti del controllo stesso.
Per tale ragione, l'art. 145 c. 7 T.U.L.D. dispone che **sia l'ufficio di partenza** (o di entrata nell'Unione Europea) **a procedere**, oltre che al recupero dei diritti di confine e dell'I.V.A. dovuta, **anche alla constatazione della violazione** di cui all'art. 305 c. 1 T.U.L.D..
La competenza dell'ufficio di partenza, ovviamente, non è limitata alla sola constatazione, ma comprende anche l'irrogazione della sanzione pecuniaria ad essa conseguente[72].

72 "Per il recupero di diritti doganali in relazione a merce in transito con <carnet> TIR che non risulti pervenuta alla dogana di destinazione, la competenza ad emettere ingiunzione fiscale spetta inderogabilmente alla dogana di partenza, alla quale va assimilato a tutti gli effetti e quindi anche a quello della competenza ad emettere la predetta ingiunzione, l'ufficio doganale di passaggio in regime di transito comunitario a norma degli artt. 145 u.c., 238 c. 2 (operante nella specie nel suo testo originario), e 55 T.U.L.D., con disciplina che non subisce limiti da parte della normativa CEE, posto che l'art. 36 del regolamento CEE 77/1972 riserva alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative dello Stato, in cui è commesso l'illecito, l'azione di recupero dei dazi e degli altri diritti e tributi" (Corte Cass., Sezione I, 5 agosto 1994, n. 7302, Ministero delle Finanze c. Soc. Berner Allgemeine Versicherungsgesellschaft, in Giust. civ. Mass. 1994, 1070 solo massimata).
"La competenza ad emettere ingiunzione fiscale, per il recupero di diritti doganali afferenti merce in transito comunitario con carnet TIR che non risulti pervenuta alla dogana di destinazione, spetta inderogabilmente, a pena d'illegittimità dell'ingiunzione medesima, ai sensi dell'art. 146 T.U.L.D., reso applicabile dall'art. 36 del regolamento CEE 222/1977, alla dogana d'entrata della merce stessa nel territorio dello Stato, quale dogana di partenza, indipendentemente dal fatto che questa, rispetto all'operazione complessiva, svolga la funzione di mera dogana di passaggio" (Corte Cass., Sezione I, 9 luglio 1994, n. 6519, Soc. Berner Allgemeine c. Ministero delle Finanze, in Giust. civ. Mass. 1994, 947 solo massimata).
"Con citazione notificata il 29 aprile 1982 l'Unione Italiana delle Camere di Commercio, industria, artigianato ed agricoltura (UnionCamere) conveniva, dinanzi al Tribunale di Genova, l'Amministrazione Finanziaria dello Stato, proponendo opposizione avverso l'ingiunzione fiscale del 15 aprile 1982, con cui la Dogana di Genova le aveva ingiunto il pagamento di lire 109.491.480, oltre interessi e penalità, per 12 carnet TIR passati dalla Dogana di Claviere e scaricati fraudolentemente eccependo che l'azione era prescritta, che la procedura ingiunzionale era inammissibile, che mancava la prova dello scarico dalla Dogana di destinazione (Genova) anziché da quella competente di entrata (Claviere), che la garanzia era venuto meno, per mancata esclusione dei debitori principali.

L'Amministrazione Finanziaria dello Stato si costituiva, chiedendo il rigetto dell'opposizione, che veniva accolta dal Tribunale con sentenza 20 dicembre 1985, confermata dalla Corte d'Appello di Genova con sentenza 30 novembre 1987 la quale (per quel che interessa il presente ricorso) osservava:

- che il privato ha interesse a che l'ingiunzione sia emanata dalla Dogana competente, a norma dell'art. 145 T.U.L.D. il quale dispone che, ove le merci spedite con bolletta di cauzione (o documento equipollente) non vengano presentate alla Dogana di destinazione, come era avvenuto nel caso, spetta alla Dogana di partenza provvedere al recupero dei diritti dovuti;
- che è innegabile il carattere funzionale dell'attribuzione alla Dogana di partenza del potere-dovere di recupero dei diritti evasi, a tale ufficio spettando ricevere il titolo (carnet TIR) che per effetto dell'art. 6 n. 3 della Convenzione di cui alla legge 12 agosto n. 1517 costituisce fonte dell'obbligazione tributaria;
- che non può ritenersi di competenza della Dogana di destinazione il recupero conseguente a fatti di contrabbando verificatisi nella circoscrizione di quest'ultima, sia perché l'accertamento della pena pecuniaria si pone come un compito ulteriore, sia perché non esiste, nella legge, alcuna distinzione fra ipotesi delittuosa e non, sia perché non esistevano elementi per far ritenere che l'immissione in consumo delle merci sottratte ai vincoli doganali avesse avuto luogo nella circoscrizione di Genova;
- che, dovendosi l'obbligazione tributaria relativa alle merci estere ritenere insorta nel momento in cui il fatto dell'indebita sottrazione ai vincoli doganali si era verificata (con presunzione di definitiva immissione in consumo), doveva considerarsi il momento in cui il fatto era stato accertato (nella specie, a Claviere).

Avverso la suddetta sentenza l'Amministrazione Finanziaria dello Stato ha proposto ricorso per cassazione. L'Unioncamere ha resistito con controricorso.

Diritto.

Col primo motivo, l'Amministrazione Finanziaria deduce il difetto di giurisdizione (art. 360 n. 1 c.p.c.), sotto il profilo del difetto assoluto di giurisdizione, perché unica è la personalità dell'Amministrazione delle Finanze creditrice, della quale fanno parte sia il ricevitore della Dogana di Genova che quello della Dogana di Claviere o chiunque altro. L'Amministrazione, nella sua unitarietà, agisce attraverso i suoi organi e non può ammettersi che la tutela giurisdizionale del privato vada oltre il diritto sostanziale a contestare obbligazioni indebite e si estenda a disquisizioni di forma circa la competenza interna dell'organo che ha posto in essere l'atto in cui si concreta la pretesa fiscale (ove non sia espressamente prevista la nullità dell'atto).

Col secondo motivo, l'Amministrazione denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 36 e 145 T.U.L.D., in relazione alla legge 16 agosto 1962 n. 1517, che approva la convenzione sui TIR (art. 360 n. 3 c.p.c.), osservando che, di regola, in regime TIR la riscossione dei diritti dovuti debba esser fatta dalla dogana di entrata, ma ciò non esclude una competenza concorrente della Dogana presso la quale è stata constata l'evasione, con conseguente svolgimento del processo penale (arg. ex art. 36 T.U.L.D.).

Il ricorso è infondato.

Esso è, infatti, basato su due errori di impostazione: che quella di cui si discute sia una competenza meramente <interna> e che la violazione delle norme sulla competenza amministrativa dia luogo ad invalidità dell'atto, emanato da organo incompetente, soltanto se prevista espressamente.

In ordine al primo punto, premesso che il centro di riferimento della competenza amministrazione è costituito dall'ufficio e cioè dal centro di quei particolari interessi della P.A. che costituiscono la sfera dei compiti demandatigli, si osserva che la competenza assume rilevanza giuridica per gli uffici esterni, perché tra gli uffici interni i compiti sono distribuiti con norme amministrative che, di regola (salva diversa disposizione di legge: si veda il caso degli Uffici-casa del Registro, ai sensi della L. 270/1954), attenendo alla ripartizione degli affari tra i diversi comparti dello stesso ufficio, non hanno rilievo nei rapporti fra la P.A. ed il privato.

Per quanto attiene alla competenza esterna degli Uffici, l'art. 97 Cost. dispone che nell'ordinamento degli uffici (<secondo disposizioni di legge>) sono determinate le sfere di competenza, per cui ogni ufficio si distingue dagli altri per la sua competenza, in forza di una norma di legge posta principalmente nell'interesse pubblico e, pertanto, inderogabile.

Nell'ambito di tale distribuzione di competenza estera rientra - senza dubbio - la suddivisione delle attribuzioni tra le diverse Dogane della Repubblica, in forza della disciplina contenuta negli articoli da 3 a 9 T.U.L.D. e nel d.P.R. 424/1972, che ha dato attuazione ai criteri stabiliti in dette norme, già contenute negli artt. da 7 a 13 del d.P.R. 18/1971, in virtù della delega legislativa contenuta nella L. 29/1968.

Si tratta di una competenza per materia e per territorio, la seconda delle quali (che nella presente causa viene in rilievo) è determinata dalla circoscrizione di ciascun Ufficio.

Per quanto riguarda il secondo punto, a prescindere da normative che esprimono il principio generale dell'inefficacia dell'atto compiuto da organo - od Ufficio - incompetente (si veda, per es., l'art. 4 del t.u. della

legge comunale e provinciale n. 383/1934), che la sistematica dello ordinamento sia basata sul rilievo esterno della competenza quale requisito di validità dell'atto (e, correlativamente, dell'incompetenza quale causa di invalidità dell'atto, invocabile dal soggetto inciso dall'atto stesso) risulta dall'art. 26 del R.D.. 1054/1924 e dall'art. 2 L. 1034/1971, che configurano l'incompetenza nella emanazione degli atti quale ragione di ricorso giurisdizionale e di conseguente annullamento dell'atto impugnato.

L'assunto di base del ricorso (preteso difetto assoluto di giurisdizione, perché si tratterebbe di materia non incidente sulla posizione soggettiva del debitore d'imposta) è quindi facilmente contestabile, sulla base di una sistematica dottrinaria e giurisprudenziale che è pacifica da molti decenni: l'incompetenza è un vizio esterno dell'atto, deducibile dall'interessato, e soltanto si discute se l'incompetenza porti alla nullità-inesistenza dell'atto, oppure alla sua invalidità (v., per es., Cons. Stato, sez. V, 12 marzo 1988 n. 151). Si tratta di una distinzione che la giurisprudenza di queste Sezioni Unite ha utilizzato in tema di riparto di giurisdizione, distinguendo la incompetenza assoluta da quella relativa e cioè l'atto emesso in carenza assoluta di potere dall'atto emanato con violazione delle norme attributive di potere (v., per es., Sez. un. 3 ottobre 1985 n. 4784).

Nella materia doganale, di cui si tratta, la questione di giurisdizione (in relazione al vizio di incompetenza dell'atto) va impostata alla stregua dell'incisione dell'atto sulla posizione soggettiva del contribuente. Quando le modalità di riscossione delle somme dovute non siano rigidamente prestabilite, ma possano essere variamente determinate dall'autorità amministrativa (per esempio in tema di ammissione al pagamento periodico o differito delle somme dovute: Cass., Sez. un., n. 4147 del 1976), la posizione del contribuente è da qualificare di interesse legittimo, e pertanto anche il vizio di incompetenza dell'atto può essere dedotto in sede di giustizia amministrativa.

Quando, invece, la legge predetermina in modo tassativo i presupposti e le modalità del debito tributario, essendo sorto in concreto il rapporto d'imposta fra la P.A. ed il contribuente, la posizione di quest'ultimo è di diritto soggettivo (vedi, ampiamente, Sez. un. n. 2157 del 1988) e, nell'ambito della tutela dinanzi all'A.G.O. il contribuente potrà far valere il vizio di incompetenza dell'atto (di accertamento e-o di riscossione) impugnato.

In ordine al secondo motivo di ricorso, si osserva che l'Amministrazione non contesta che la legge, in materia espressa (ultimo comma dello art. 145 T.U.L.D.), attribuisca la competenza alla "dogana di partenza" (mentre, nella specie, l'ingiunzione è stata emessa dalla Dogana di arrivo), ma sostiene che si tratta di competenza "derogabile" e, quindi, sostituibile con quella dell'altra Dogana.

L'assunto non può seguirsi. Il principio dell'inderogabilità della competenza amministrativa è pacifico in dottrina ed in giurisprudenza, perché nè il privato nè la P.A. agente possono violare le norme di legge (o quelle emanate in conformità alla previsione di legge) riguardanti le varie competenze.

Nella materia fiscale, il principio della inderogabilità, con conseguente nullità dell'atto viziato da incompetenza, è stato molte volte affermato, con riguardo agli accertamenti delle imposte dirette (da ultimo, fra le altre, Corte Cass. n. 6258 e n. 2998/1987) e alle ingiunzioni fiscali concernenti le imposte indirette (Sezioni Unite n. 1008/1977).

Nella materia doganale non solo deve valere il medesimo principio dell'inderogabilità, ma esso risulta testualmente dall'art. 9 bis del t.u., introdotto con d.P.R. 960/1977, che prevede il potere del Ministro di stabilire, con decreto da pubblicarsi nella G.U., quali uffici abbiano particolari competenze territoriali, per determinate merci o per merci trasportate con determinati veicoli, ovvero per mezzi viaggianti sotto determinati regimi "in deroga alla competenza per materia delle dogane di qualsiasi categoria" (si veda, ad es., il d.m. 5 gennaio 1978, mod. con d.m. 21 gennaio 1978, sulle Dogane presso le quali sono accentrate le operazioni di importazione di alcuni prodotti dell'industria siderurgica e tessile).

Dalla previsione della possibilità di deroga, da esercitarsi con particolari formalità e pubblicità, risulta che in ogni altro caso la competenza non può essere derogata. Poiché, nella specie, all'epoca alla quale risale l'ingiunzione, non esisteva un provvedimento che potesse interessare il presente caso, nelle forme previste dal cit. art. 9 bis T.U.L.D. (come ha dato atto il giudice del merito), la competenza apparteneva alla Dogana di partenza (Claviere) e l'atto emanato dalla Dogana alla quale la merce avrebbe dovuto essere presentata (e non lo è stata) era illegittimo ed invalido, come ha ritenuto esattamente lo stesso giudice.

Al rigetto del ricorso segue la condanna alle spese" (Corte Cass., Sezioni Unite, 25 gennaio 1991, n. 743, Ministero delle Finanze c. Unioncamere, in Foro It. 1991, I, 1444).

"L'Unione Italiana delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato ed agricoltura (Unioncamere) con atto dell'8 luglio 1980 conveniva davanti al Tribunale di Catanzaro l'Amministrazione Finanziaria dello Stato, opponendosi all'ingiunzione emessa dalla Dogana di Reggio Calabria, con cui le era stato ordinato il pagamento

della somma di Lire 6.358.795, a titolo di diritti doganali ed IVA su 4.215 vestiti da donna, di cui al T.I.R. n. 4-A del 19 maggio 1977, deducendo l'incompetenza della Dogana di Reggio Calabria, la mancanza del presupposto dell'obbligazione doganale e l'inapplicabilità della procedura monitoria nei confronti del garante.

L'Amministrazione Finanziaria dello Stato si costituiva e chiedeva il rigetto dell'opposizione, la quale veniva accolta dal Tribunale con sentenza 4 febbraio 1984, sotto il profilo dell'incompetenza della Dogana di Reggio Calabria.

La sentenza era confermata dalla Corte d'appello di Catanzaro, con sentenza 26 marzo 1987, che osservava:

- che l'esazione del tributo doganale spetta in via esclusiva all'Ufficio al quale è presentata la dichiarazione doganale definitiva e soltanto eccezionalmente all'Ufficio di partenza, e cioè nell'unico caso di mancata presentazione a destinazione;
- che dal secondo e terzo comma dell'articolo 145 T.U.L.D. risulta che compete all'Ufficio Doganale che ha contestato l'irregolarità la redazione del verbale di contravvenzione e l'emissione dell'ingiunzione diretta al recupero dell'imposta doganale dovuta sulle merci mancanti ed irregolari;
- che difettavano i presupposti di applicazione dell'ultimo comma dell'art. 145 cit., in quanto le merci uscite dalla Dogana di Reggio Calabria erano state presentate alla Dogana di destinazione (Brennero) e quindi mancava l'imprescindibile condizione dell'eccezionale competenza della Dogana di partenza;
- che, infatti, si evinceva dalla documentazione che l'autocarro con un carico di 13.611 capi di vestiario era partito dalla Dogana di Reggio Calabria munito di un carnet TIR valido sino al 5 giugno 1977; che il veicolo era arrivato il 20 maggio 1977 alla Dogana di destinazione del Brennero, dove si era rilevato che i sigilli erano stati infranti e che sull'autocarro vi erano soltanto 9396 capi di vestiario e non già 13.611, come dichiarato nel manifesto di carico; che pertanto al controllo della Dogana del Brennero era stata verificata l'irregolare sottrazione di merci avvenuta dopo il passaggio legittimo della linea doganale, durante il transito;
- che pertanto la Dogana del Brennero, che aveva redatto il verbale di contravvenzione, era competente ad emettere l'ingiunzione.

Avverso la suddetta sentenza, l'Amministrazione Finanziaria dello Stato ha proposto ricorso per cassazione. L'Unioncamere ha resistito con controricorso.

Diritto

Col primo motivo, l'Amministrazione Finanziaria denuncia il difetto di giurisdizione (art. 360 n. 1 c.p.c.), affermando che il Giudice ordinario non ha giurisdizione sulla questione relativa alla competenza dell'ufficio finanziario ad emettere l'ingiunzione, perché unica è la personalità dell'amministrazione creditrice, della quale fanno parte sia la Dogana di Reggio Calabria che quella del Brennero. L'Amministrazione Finanziaria nella sua unitarietà vuole ed agisce attraverso i suoi organi e le norme che ripartiscono le competenze fra gli organi sono norme di azione e non di relazione, la cui eventuale violazione non è deducibile dinanzi al giudice ordinario.

Il motivo è infondato.

A differenza da altri ricorsi esaminati a questa stessa udienza, la ricorrente non deduce il difetto assoluto di giurisdizione, ma implicitamente ammette (richiamando la qualifica di norme di azione, con riguardo a quelle attributive della competenza - nella specie, per territorio - ai vari Uffici dell'Amministrazione doganale) la giurisdizione del giudice amministrativo a conoscere del vizio dell'atto emanato dall'organo incompetente.

Nella materia tributaria la questione di giurisdizione (in relazione al vizio di incompetenza dell'atto) va impostata alla stregua dell'incisione dell'atto sulla posizione soggettiva del contribuente.

Quanto le modalità di riscossione delle somme dovute non sono rigidamente prestabilite, ma possono essere variamente determinate dall'autorità amministrativa (per esempio, in tema di ammissione al pagamento periodico o differito delle somme dovute: v. Sezioni Unite 4147 del 1976), la posizione del contribuente è da qualificare di interesse legittimo e pertanto anche il vizio di incompetenza dell'atto emanato per regolare tale materia può essere dedotto davanti al giudice amministrativo.

Quando, invece (come avviene in tema di spedizione da una Dogana all'altra, ex artt. 141 - 145 T.U.L.D., applicabili anche alla spedizione di merci in transito secondo la Convenzione TIR, ex art. 146 T.U.L.D.) la legge predeterminata in modo tassativo ed inderogabile i presupposti e le modalità del debito tributario, essendo sorto in concreto il rapporto d'imposta fra la P.A. ed il contribuente, la posizione di quest'ultimo è di diritto soggettivo (v., ampiamente, Sezioni Unite n. 2157/1988) e, nell'ambito della tutela dinanzi all'A.G.O., il contribuente potrà far valere il vizio di incompetenza da cui è affetto l'atto (di accertamento e-o di riscossione) impugnato.

Si possono citare, in proposito, i precedenti in tema di incompetenza nell'accertamento delle imposte dirette (da ultimo, Corte Cass. n. 6258 e n. 2998/1987) e nella riscossione delle imposte indirette (Sez. un. n. 1008 del 1977).

Col secondo motivo, l'Amministrazione denuncia la violazione e falsa applicazione dell'articolo 145 T.U.L.D. (in relazione al regime TIR di cui alla L. 1517/1962) e difetto e contraddittorietà di motivazione (articolo 360 n. 3 e n. 5 c.p.c.), affermando che la Dogana competente al recupero dei tributi dovuti era quella di Reggio Calabria, che aveva emesso l'ingiunzione opposta, in quanto la merce era giunta in Italia dall'estero per via di mare ed era stato presentato il manifesto di carico, costituente dichiarazione sommaria (art. 94-105 T.U.L.D.), in cui era stata dichiarata in transito attraverso il territorio doganale (art. 146), con obbligo di ripresentazione alla Dogana di uscita del Brennero, in regime TIR, con destinazione finale fuori dal territorio dello Stato.
Nel regime di cui agli artt. 141 e ss. (richiamati dall'art. 146) la Dogana di partenza richiede una cauzione a garanzia dell'obbligo di presentazione delle merci alla Dogana di destinazione (per le merci in transito, quella di uscita) e rilascia la corrispondente bolletta.
La Dogana di destinazione, constatato l'arrivo della merce, certifica lo scarico per la liberazione della cauzione da parte della dogana di partenza; se il carico è presentato, ma la merce risulti mancante, lo scarico è certificato per la sola merce presentata; in tal caso la Dogana di arrivo compila il processo verbale relativo, per consentire l'incameramento parziale e lo svincolo del residuo della cauzione (da parte della Dogana di partenza) nonché per l'applicazione degli artt. 305, 306 e 307, in tema di penalità. Se il carico non viene presentato alla Dogana di destinazione, la Dogana di partenza procede al recupero dei diritti dovuti (e cioè all'incameramento della cauzione) ed accerta essa stessa la contravvenzione.
In tutti i casi, secondo l'Amministrazione, è la Dogana di partenza che recupera i diritti dovuti, conformemente alla regola generale desumibile dall'art. 35 T.U.L.D.
Applicando le medesime regole al regime TIR (che prevede un carnet in luogo della bolletta di cauzione) la Dogana di partenza è quella competente a recuperare i diritti dovuti (in luogo dell'incameramento della cauzione).
Il motivo è fondato.
L'art. 145 T.U.L.D. (applicabile al transito in regime TIR, ai sensi dell'art. 146) dispone: "qualora le merci spedite con bolletta di cauzione non vengano presentate alla dogana di destinazione, la dogana di partenza procede al recupero dei diritti dovuti e accerta la contravvenzione agli effetti dell'art. 305 primo comma".
La competenza stabilita dalla norma è inderogabile dall'Amministrazione (cfr. le altre due sentenze emesse da queste Sezioni Unite a questa udienza, in materia), ma non è affatto di carattere eccezionale. Essa, infatti, conferma i criteri generali, in forza dei quali l'Ufficio che riscuote i tributi è quello a cui è presentata la dichiarazione doganale (art. 35 e 59 T.U.L.D.).
Infatti, nell'operazione doganale di cui si tratta, se la merce non arriva nemmeno in parte alla dogana di destinazione (e cioè a quella di uscita dal territorio doganale) la merce stessa si presume immessa al consumo del territorio dello Stato (art. 36, penultimo ed ultimo comma) in quanto sottratta alle verifiche e controlli nei termini prescritti. Pertanto, in tali casi, l'unica dichiarazione doganale in forza della quale la Dogana può esigere le somme dovute, è quella presentata alla Dogana di entrata, la quale è competente (come conferma l'art. 145 u.c.).
L'ipotesi è perfettamente opposta a quella in cui (come è consentito dall'art. 146) alla merce spedita in transito venga data, all'atto della sua regolare presentazione alla Dogana di arrivo, la destinazione doganale diversa della immissione al consumo; in tali casi, sarà la Dogana di arrivo che riscuoterà i diritti, in conformità a tale nuova destinazione.
Il quesito da risolvere è se si possa distinguere fra i casi di mancato arrivo totale e quelli di mancato arrivo parziale della merce, alla Dogana di arrivo. **La risposta è negativa**, in base alla ratio ed alla lettera della legge.
La ratio dell'attribuzione alla Dogana di partenza del doppio potere alternativo, di incamerare la cauzione, se costituita in denaro (per la somma corrispondente alle merci mancanti), ovvero di richiedere le somme dovute al debitore d'imposta (dichiarante) ed al suo garante, si ritrova anche in questo caso nell'identico modo. **La merce mancante, in quanto non rinvenuta all'atto del controllo** - come testualmente dispone il penultimo comma dell'art. 36 - **si presume immessa in consumo, sulla base della sua natura ed entità risultante dalla dichiarazione doganale effettuata alla Dogana di partenza** (e dalla bolletta rilasciata senza visita di controllo, in regime TAR).
Pertanto, l'unica dichiarazione doganale in forza della quale è esigibile l'imposta è quella effettuata alla Dogana di partenza, che di conseguenza è l'unica competente a riscuotere i diritti doganali (incamerando la cauzione per la parte corrispondente alla merce immessa al consumo, ovvero agendo contro il debitore e il suo garante, in forza di fideiussione).

Il terzo comma dell'art. 145 dispone che, quando si rilevano differenze in confronto della bolletta di cauzione, si sospende il certificato di scarico "o lo si limita ai soli colli per i quali non sono state riscontrate irregolarità". **La Dogana di arrivo, pertanto, ha soltanto il compito di scaricare parzialmente** (per la parte corrispondente alla merce presentata all'arrivo in modo regolare) **la bolletta di cauzione; ma non ha il potere di recuperare le somme dovute sulla merce non presentata**, come risulta da due elementi concorrenti: a) il suddetto potere non è indicato fra le funzioni della Dogana in arrivo; b) il penultimo comma dispone che la presentazione del certificato di scarico alla Dogana di partenza dà diritto allo svincolo della cauzione o di parte di essa e quindi, chiaramente, dispone che la parte non vincolata resta acquisita alla Dogana di partenza. **Il potere di incameramento appartiene alla competenza della Dogana di partenza; corrispondente e perfettamente omologo a tale potere** (nell'ipotesi in cui la cauzione non sia costituita da somme di denaro, ma da una fideiussione, come avviene nel trasporto TIR ai sensi della convenzione citata) **è quello di recuperare, mediante ingiunzione, nei confronti del trasgressore e-o del suo garante, le somme corrispondenti alla merce che la Dogana di arrivo ha comunicato non essere ivi pervenuta e quindi è presunta essere stata immessa al consumo in un momento anteriore**.

È evidente, infatti, che i due poteri di incameramento della cauzione o di riscossione delle somme, quando la cauzione non è in denaro, non possono che appartenere al medesimo Ufficio.

La disciplina dell'accertamento delle contravvenzioni non offre alcun argomento contrario alla conclusione raggiunta, contrariamente a quanto si legge nella sentenza impugnata, la quale ha confuso tale accertamento con quello riguardante i diritti doganali dovuti. Si tratta, all'evidenza, di procedure e di obbligazioni diverse, ognuna delle quali segue le proprie regole, tanto prima che dopo la depenalizzazione operata con la L.706/1975 e confermata con la L. 689/1981.

La Dogana di arrivo redige il processo verbale della violazione anche (come dice non a caso il terzo comma dell'art. 145 T.U.L.D., e cioè "non solo") **agli effetti degli articoli 305, 306 e 307, nel caso di differenze in confronto della bolletta di cauzione o di altre irregolarità, in quanto in tal caso, essendovi stata una presentazione alla Dogana di arrivo, questa dispone degli elementi per la constatazione della violazione**.

Trattasi di una competenza per la sola documentazione che ha una duplice funzione (vedi l'avverbio anche) e cioè quella di accertare la ragione per cui il certificato di scarico (che delibera lo speditore dagli obblighi contratti con la bolletta di cauzione, la quale vale come dichiarazione sommaria, ai sensi dell'art. 95, come dispongono i primi due commi dell'art. 145) è rilasciato soltanto parzialmente; nonché quella di constatare le contravvenzioni. Queste ultime seguono il loro corso, del tutto indipendente dai diritti doganali dovuti. Prima della depenalizzazione, la competenza ad infliggere le ammende era dell'A.G.O.; dopo la depenalizzazione, ai sensi degli artt. 10 ed 11 L. 706/1995 e dell'art. 39 L. 689/1981, si instaura il procedimento previsto dalla L. 4/1929, dinanzi all'Intendente di Finanza ed al Ministro, salvo il ricorso all'A.G.O., mentre la riscossione delle somme dovute per pene pecuniarie, una volta definito il suddetto procedimento, appartiene all'Ufficio finanziario incaricato della contabilità relativa alla violazione, in deroga alla L. 4/1929, e cioè alla Dogana di partenza, nella specie.

L'attribuzione di competenza per l'accertamento e la contestazione della violazione, ai sensi degli artt. 323 e ss. T.U.L.D., è limitata alla formazione del processo verbale di cui all'art. 325 T.U.L.D., ma non riguarda affatto i diritti doganali.

Nell'ambito della medesima attribuzione di competenza a compilare il processo verbale della violazione, si muove l'ultimo comma dell'art. 145, che attribuisce il potere di accertamento alla Dogana di partenza, per la contravvenzione di cui al primo comma dell'art. 305 (mancata presentazione totale della merce alla Dogana di destinazione) **perché è solo la Dogana di partenza** (non essendovi alcuna documentazione presso la Dogana di arrivo, a cui la merce non è stata presentata, neppure in parte) **che ha gli elementi per la constatazione della contravvenzione** (ora depenalizzata).

Si tratta, in conclusione, in entrambi i casi soltanto del potere di verbalizzazione di violazioni, che danno luogo all'obbligo di pagamento di ulteriori somme a titolo di sanzione; ma la disciplina della riscossione dei diritti doganali (che è l'unica di cui si discute in causa) resta quella innanzi delineata, in quanto essa non può non essere collegata alla dichiarazione doganale ed all'Ufficio a cui essa è stata presentata, secondo il principio fondamentale della legge.

La controricorrente invoca, in senso contrario, gli articoli 61 e 71 del Regolamento e l'art. 82 T.U.L.D., ma essi non offrono alcun argomento alla tesi della competenza della Dogana di arrivo.

L'art. 61 del regolamento n. 65/1986 riguarda la "liquidazione dei diritti" che si fa sulle dichiarazioni o sulle

Mancato o parziale arrivo di merci a destinazione per fatto doloso o colposo di terzi: ripercussioni sul potere sanzionatorio ed indifferenza ai fini della debenza dei diritti di confine e dell'I.V.A..

Nella pratica applicativa di tutti i giorni, spesso accade che la differenza di quantità fra merci spedite ed arrivate – differenza ovviamente "in negativo", ossia caratterizzata dal mancato arrivo, totale o parziale, delle merci – sia dovuta non ad un fatto doloso o colposo del responsabile del regime ma, all'opposto, ad un fatto ascrivibile a responsabilità di terzi.

In questi casi, gli uffici doganali competenti possono constatare le violazioni sopra viste (irrogando le relative sanzioni) e procedere al recupero dei diritti di confine e dell'I.V.A. dovuti ovvero tali azioni non sono più perseguibili?

La risposta è diversa, a seconda che si tratti:

- **DELL'ESERCIZIO DEL POTERE SANZIONATORIO.**

Per giungere alla soluzione del quesito, è importante rammentare come:

⇒ "nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione o omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa" (cfr. art. 5 c. 1 D. Lgs. 472/1997);

⇒ "il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non [sono] punibili quando dimostrano che il mancato pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria ed addebitabile esclusivamente a terzi" (cfr. art. 6 c. 3 D. Lgs. 472/1997).

Affinché, pertanto, l'Amministrazione possa non esercitare il potere sanzionario ad essa attribuito è necessario il contemporaneo verificarsi di tre distinte condizioni:

⇒ anzitutto, il mancato (o parziale) arrivo delle merci vincolate al regime di transito deve essere **conseguenza immediata, diretta ed esclusiva** di un fatto ascrivibile ad un soggetto terzo, dovendosi intendere per tale una persona (fisica o giuridica che sia) con la quale l'obbligato principale non abbia alcun tipo di rapporto.

In particolare, se il mancato (o parziale) arrivo è determinato dal comportamento di un dipendente dell'obbligato principale ovvero di un suo appaltatore (per esempio di un

---

bollette rilasciate dalla Dogana, e cioè collega detta liquidazione con le dichiarazioni (o i suoi equipollenti, in regime TIR), secondo quanto si è già detto.

L'art. 71 del regolamento dispone che il contabile, che custodisce le dichiarazioni e le bollette insoddisfatte, procede alla riscossione dei diritti dovuti. Ancora una volta, la riscossione è affidata al contabile che custodisce le dichiarazioni insoddisfatte (e cioè, nel caso di mancato arrivo totale o parziale, il contabile che ha preso in carico, in partenza, le dichiarazioni e le bollette medesime).

Piuttosto, deve essere ricordato l'articolo 197 del regolamento, che nel disciplinare lo scarico delle bollette di cauzione, in caso di deficienza della merce, limita la competenza della Dogana d'arrivo allo scarico per la merce rinvenuta ed alla formazione del verbale per la merce mancante, con obbligo di avvisare la dogana di partenza "per norma nello svincolo delle garanzie" e cioè perché la Dogana di partenza adotti le sue determinazioni conseguenti, rientranti nella sua competenza, nello svincolo della cauzione (o nel suo incameramento, per le merci mancanti).

Quanto all'art. 82 T.U.L.D., esso si limita a stabilire che l'ingiunzione fiscale è emessa <dal contabile doganale>; contabile che è identificato in base alle altre norme del t.u.

Concludendo, il secondo motivo del ricorso va accolto e la causa va rinviata ad altra sezione della Corte d'appello di Catanzaro, che si adeguerà ad seguente principio di diritto:

<La competenza inderogabile ad accertare e riscuotere mediante ingiunzione fiscale i diritti doganali dovuti, quando le merci spedite con bolletta di cauzione non vengano, in parte, presentate alla Dogana di destinazione, appartiene alla Dogana di partenza, per i diritti doganali corrispondenti alle merci mancanti, ai sensi dell'art. 145 T.U.L.D.>.

Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del giudizio di cassazione" (Corte Cass., Sezioni Unite, 22 gennaio 1991, n. 555, Ministero delle Finanze c. Unioncamere, in Giust. civ. Mass. 1991, fasc. 1).

trasportatore) non si ha alcuna elisione del potere sanzionatorio del competente Ufficio delle Dogane. In virtù di quanto disposto dall'art. 1228 c.c., infatti, "il debitore che nell'adempimento dell'obbligazione si avvale dell'opera di terzi, **risponde anche dei fatti dolosi o colposi di costoro**".

Risulta pertanto chiaro come il comportamento idoneo a bloccare l'esercizio dello ius puniendi debba potersi ascrivere ad un soggetto non solo diverso rispetto all'obbligato principale, ma con il quale questi non abbia alcun tipo di rapporto (né di immedesimazione organica, né di dipendenza lavorativa o di collaborazione professionale né di cooperazione contrattuale nell'adempimento della specifica obbligazione del trasporto);

⇒ inoltre, tale fatto deve essere stato denunciato all'autorità giudiziaria o alla polizia giudiziaria;

⇒ in ultimo, in capo all'obbligato principale non deve poter essere mosso alcun giudizio nemmeno di lieve colpevolezza[73].

La mancata ricorrenza anche di uno solo di tali presupposti, pertanto, legittima il competente Ufficio delle Dogane a constatare le violazioni sopra viste e ad irrogare le relative sanzioni pecuniarie;

- **DELL'ESERCIZIO DEL POTERE IMPOSITIVO.**

Anche in questo caso, prima di affrontare il problema è opportuno fare un breve excursus normativo.

Ai sensi dell'art. 37 c. 1 T.U.L.D. "*non si considera avverato il presupposto dell'obbligazione* tributaria qua*ndo il soggetto passivo dimostri che l'inosservanza dei vincoli doganali o la mancanza in tutto o in parte delle merci all'atto della presentazione, della verifica o dei controlli doganali, anche successivi all'accettazione della dichiarazione,* **dipenda dalla perdita o distruzione della merce per caso fortuito o forza maggiore o per fatti imputabili a titolo di colpa non grave a terzi o allo stesso soggetto passivo**. In tali casi, la perdita o distruzione deve essere denunciata agli organi doganali entro 10 giorni da quello in cui si è verificata o da quello in cui il soggetto passivo ne è venuto a conoscenza e deve essere comprovata, quando possibile, mediante attestazione di un pubblico ufficiale".

L'art. 22-ter D.L. 693/1980, interpretando in via autentica la sopra citata disposizione, ha statuito che "*la parola <perdita> prevista …omissis… dall'articolo 37 T.U.L.D. va intesa nel significato di* dispersione e non di sottrazione della disponibilità del prodotto"

La possibilità di procedere al recupero dei diritti di confine e dell'I.V.A. dovuta sulle merci non giunte a destinazione, pertanto, viene meno allorché le stesse:

- siano andate distrutte;
- siano andate perse, nel senso di "disperse" e non nel diverso senso di non più materialmente disponibili da parte dell'obbligato principale;

il tutto all'ulteriore condizione che di tale fatto venga data comunicazione all'ufficio doganale entro 10 giorni dalla data di accadimento ovvero da quella in cui l'obbligato ne ha avuto conoscenza (in questo caso, l'onus probandi in relazione al momento di tale avvenuta conoscenza è a suo carico).

In mancanza del verificarsi di tali presupposti, opera una presunzione assoluta di immissione in consumo e, dunque, il mancato arrivo delle merci viene equiparato ad un'importazione, con tutte le ovvie conseguenze del caso[74].

---

[73] "In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, ai sensi dell'art. 5 c. 1 primo periodo D. Lgs. 472/97 - applicabile ai procedimenti in corso ex art. 25 del decreto medesimo - è necessario, ai fini della responsabilità, che l'azione od omissione, oltre che cosciente e volontaria, sia anche colpevole, cioè che si possa rimproverare all'agente di avere tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quanto meno negligente. Ne consegue l'inapplicabilità delle sanzioni nel caso in cui l'inosservanza di adempimenti fiscali - sia di natura formale che sostanziale - sia dipesa (in base all'accertamento di fatto del giudice di merito, insindacabile in sede di legittimità se immune da vizi logico giuridici) unicamente dal comportamento fraudolento del commercialista del contribuente" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 20 novembre 2003, n. 17579, in D&G - Dir. e Giust. 2004, f. 3, 122).

La distinzione fra la perdita comportante dispersione e quella comportante indisponibilità è – quindi – di cruciale importanza per la sopravvivenza dell'obbligazione tributaria dato che, nel secondo caso, questa non viene meno.

Nel caso specifico di furto, è chiaro che ***l'obbligato principale ha effettivamente perso le merci* vincolate al regime di transito, ma** è altrettanto chiaro come **le stesse non possano considerarsi *"disperse" ma solo non più materialmente nella sua* disponibilità** (sono infatti nella disponibilità del ladro!).

E' quindi di tutta evidenza come il dichiarante resti obbligato al pagamento dei diritti di confine e dell'I.V.A., anche in assenza di colpa da parte sua (per esempio inerente una non perfetta custodia del carico o la mancata predisposizione dei mezzi necessari ad una concreta e fattiva opera di dissuasione nei confronti di eventuali malintenzionati[75]).

Il responsabile dell'illecita sottrazione delle merci, oltre a dover rispondere del reato di furto o rapina (a seconda dei casi), **dovrà anche rispondere del delitto di contrabbando** (ex art. 292 T.U.L.D.) in quanto, de facto, ha sottratto al controllo doganale ed al pagamento dei diritti di confine una merce non comunitaria. Ciò, ovviamente limitatamente ai soli casi:

⇒ di transito comune / comunitario esterno (ossia con documento T1);

⇒ di transito comune / comunitario interno verso Stati a c.d. "fiscalità differenziata" (ossia con documento T2LF);

⇒ di transito comune / comunitario interno con attraversamento di Stati terzi (ossia con documento T2L), ma solo in relazione alle merci per le quali sia previsto un dazio all'esportazione.

In caso di transito comune / comunitario interno di merci non soggette ad alcun dazio di esportazione, infatti, il loro furto non determina sottrazione al pagamento dei diritti di confine (visto che si tratta di merci originarie dell'Unione Europea o immesse in libera pratica) e, dunque, non risulta integrato il delitto di contrabbando.

L'autore dell'illecita sottrazione delle merci, in ogni caso, rimane coobbligato solidale[76] con il responsabile del regime di transito nel pagamento dei diritti di confine e dell'I.V.A. sullo stesso

---

74 "Nell'ipotesi di cui all'art. 141 T.U.L.D., di spedizione di merci estere, per ulteriori operazioni doganali, da una dogana all'altra mediante il rilascio di bolletta di cauzione, il mancato arrivo o la mancata presentazione delle merci nel termine indicato nella bolletta, entro il quale le merci devono giungere alla dogana di destinazione, fa divenire operante la presunzione di definitività immissione al consumo delle merci stesse, ai sensi dell'art. 36 c. 5 T.U.L.D., e determina, quindi, l'insorgere dell'obbligazione tributaria doganale, salvo che nel termine predetto si sia verificato - o anche successivamente sia giustificato - uno degli eventi di cui all'art. 37 T.U.L.D. e, quindi, rimanendo irrilevante che, successivamente all'indicato momento, si sia verificato il perimento della merce. Tale disciplina manifestamente non si pone in contrasto né con l'art. 3 cost., in riferimento ad una pretesa disparità di trattamento rispetto all'ipotesi di sequestro per contrabbando che, a norma degli artt. 36 c. 5 e 338 c. 1 T.U.L.D. esonera dal pagamento dei diritti doganali, né con l'art. 53 cost., in riferimento ad una pretesa duplicità d'imposizione riguardo alla sanzione dell'ammenda prevista dall'art. 305 c. 1 T.U.L.D. per il mancato scarico della bolletta di cauzione alla dogana di destinazione" (Corte Cass., Sezione I, 15 maggio 1984, n. 2947, Unioncamere c. Finanze Stato, in Giust. civ. Mass. 1984, fasc. 5).

75 "Nell'ipotesi di furto o rapina di merci allo stato estero depositate in magazzini di proprietà privata [ma la ricostruzione, mutatis mutandis, vale anche per il regime del transito comunitario] il concessionario è tenuto a corrispondere i diritti doganali sulle merci sottratte, malgrado l'esercizio di custodia improntato ad ordinaria diligenza" (cfr. Ministero delle Finanze, Direzione Generale Dogane ed II.DD., circolare 8 novembre 1985, n. 480)."Per effetto dell'art. 22 ter d. l. 31 ottobre 1980, n. 693, norma di interpretazione autentica dell'art. 37 t. u. delle disposizioni legislative in materia doganale, la sottrazione, ad opera di terzi, di merce soggetta a diritti doganali (nella specie, furto perpetrato, da ignoti, presso il deposito doganale non esclude l'obbligo, per il proprietario della merce, di pagare i tributi doganali" (Cass. civ. Sez. I, 14-01-1987, n. 177 – Ministero delle Finanze c. Mellina Agosta).

76 Ministero delle Finanze, Direzione Generale Dogane ed II.DD., circolare 8 novembre 1985, n. 480.

dovuti con la conseguenza che, qualora il secondo non abbia già provveduto al saldo della propria posizione debitoria, l'Ufficio delle Dogane potrà agire anche nei suoi confronti.

Violazione amministrativa e fattispecie penalmente rilevante: indici discriminatori.

Qualora sia accertato (rectius: vi sia il fondato sospetto) che la differenza di quantità o qualità delle merci giunte a destinazione o il loro mancato arrivo siano dipesi da un comportamento doloso dell'obbligato principale o di altro soggetto, nei suoi confronti è ipotizzabile il delitto di cui:

- all'art. 289 T.U.L.D., nel caso in cui il trasporto sia avvenuto per mezzo di nave o aeromobile;
- all'art. 292 T.U.L.D., nel caso di trasporto effettuato con altri mezzi;

Ai fini dell'integrazione dei reati de quibus – come del resto ai fini dell'integrazione della violazione amministrativa di cui agli artt. 305, 306 e 307 T.U.L.D. – poco importa che il regime di transito sia assistito, come accade normalmente, da una garanzia idonea a coprire i diritti di confine dovuti: il fatto, infatti, assume rilevanza ex se.

E' possibile – come già visto – che con le violazioni amministrative appena viste a carico dell'obbligato principale possa concorrere l'imputazione per il delitto di cui sopra a carico di un soggetto terzo.

Ovviamente, anche in questo caso a carico dell'obbligato principale non potrà essere mossa alcuna imputazione allorché le merci in transito siano comunitarie o immesse in libera pratica, non destinate a territori con "fiscalità separata" e comunque non soggette a dazi di esportazione.

Capitolo 8
Differenze riscontrate nell'ambito delle dichiarazioni di temporanea esportazione ed importazione
Artt. 310, 311, 312, 313 e 314 T.U.L.D.

Articolo 310
Differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla temporanea importazione od esportazione.

Qualora si riscontrino differenze di qualità o di quantità fra la dichiarazione e le merci destinate all'importazione temporanea, si applica la sanzione amministrativa non minore dell'intero ammontare dei diritti di confine dovuti per le merci trovate di qualità diversa dalla dichiarata e per le quantità eccedenti o mancanti, e non maggiore del decuplo di esso. Se si accertano deficienze su merci destinate ad essere riesportate in prodotti soggetti a dazio di uscita, sarà compreso nel computo della sanzione amministrativa anche tale dazio, commisurato sui prodotti corrispondenti alle quantità mancanti rispetto alla dichiarazione.

Per le differenze di qualità o di quantità fra la dichiarazione e le merci destinate alla esportazione temporanea, si applica la sanzione amministrativa non minore dell'intera differenza fra i diritti di entrata che sarebbero dovuti alla reimportazione delle merci secondo la dichiarazione e quelli che sarebbero dovuti secondo l'accertamento, se le merci da reimportare fossero estere, e non maggiore del decuplo della differenza stessa. Se si accertano differenze su merci soggette a dazio di uscita, sarà compreso nel computo della sanzione amministrativa anche tale dazio, commisurato sulle differenze accertate rispetto alla dichiarazione.

La sanzione amministrativa non si applica quando la differenza di quantità non supera il cinque per cento.

Articolo 311
Differenze di qualità nella riesportazione a scarico di temporanea importazione.

Se le merci presentate per la riesportazione si trovano tutte od in parte diverse da quelle che avrebbero dovuto essere riesportate, si applica la sanzione amministrativa non minore del doppio né maggiore del decuplo dei diritti dovuti sulle merci importate temporaneamente in luogo delle quali ne sono presentate altre.

Se le merci presentate per la riesportazione in sostituzione di quelle importate temporaneamente sono soggette a diritti di uscita, si applica inoltre la sanzione amministrativa non minore del doppio, né maggiore del decuplo dei diritti dovuti per la esportazione delle merci medesime.

Articolo 312
Differenze di qualità nella reimportazione a scarico di temporanea esportazione.

Se le merci presentate per la reimportazione si trovano tutte od in parte diverse da quelle che avrebbero dovuto essere reimportate, si applica la sanzione amministrativa non minore del doppio, né maggiore del decuplo dei diritti dovuti sulle merci trovate di qualità diversa.

Se le merci esportate temporaneamente, in luogo delle quali ne sono presentate altre per la reimportazione, erano soggette a diritti di uscita, si applica inoltre la sanzione amministrativa non minore del doppio, né maggiore del decuplo dei diritti dovuti per la esportazione delle merci medesime.

Articolo 313
Differenze di quantità rispetto alla dichiarazione per riesportazione e per reimportazione.

Se in confronto con la dichiarazione per riesportazione si trovano differenze di quantità che superino il cinque per cento, si applica la sanzione amministrativa non minore dell'intero ammontare, né maggiore del decuplo dei diritti di entrata dovuti sulle merci mancanti o di quelli di uscita dovuti sulle merci eccedenti.

Se in confronto con la dichiarazione per reimportazione si trovano differenze di quantità che superino il cinque per cento, si applica la sanzione amministrativa non minore dell'intero ammontare, né maggiore del decuplo dei diritti di entrata dovuti sulle merci eccedenti o di quelli di uscita dovuti sulle merci mancanti.

Articolo 314
Errori commessi in buona fede nella compilazione delle dichiarazioni relative a merci in temporanea importazione od esportazione.

Nei casi previsti negli articoli 310 e 313, si applica la sanzione amministrativa non minore del decimo e non maggiore dell'intero ammontare della differenza dei diritti di confine se l'inesattezza della dichiarazione dipende da errori di

calcolo o di trascrizione commessi in buona fede, fermo restando l'esonero da sanzioni per le differenze di quantità che non superano il cinque per cento.

Un altro dei filoni sanzionatori disciplinati dal T.U.L.D. è riferito alle dichiarazioni di vincolo ad un regime doganale implicante la temporanea importazione o esportazione delle merci, sia nella sua fase iniziale sia in quella finale (ossia l'appuramento di tale regime, sotto forma di riesportazione o reimportazione).

Vanno, preliminarmente, effettuate alcune osservazioni al fine di consentire una migliore comprensione dell'ambito applicativo della disposizione qui in esame.

Per quanto concerne la nozione di "temporanea importazione", non si può non rammentare come questa non venga ripresa in modo puntuale dall'attuale Codice Doganale Comunitario e che, pertanto, è necessario operare un raccordo fra le disposizioni sanzionatorie del T.U.L.D. e quelle sostanziali previste dai regolamenti (CE) n. 2913/1992 del Consiglio e n. 2454/1993 della Commissione.

La nozione "nazionale" di **temporanea importazione** trova riscontro, secondo la disciplina comunitaria, in almeno tre distinti regimi doganali e, segnatamente, l'ammissione temporanea (AM.T. o carnet A.T.A.), il perfezionamento attivo (T.P.A.) e la trasformazione sotto controllo doganale (T.S.C.D.); tutti questi regimi si caratterizzano per il fatto che la merce, introdotta sul territorio doganale comunitario per un periodo determinato di tempo, è fin dal principio destinata:

- ad essere riesportata "tale quale", salva l'obsolescenza o le modifiche derivanti dal suo uso ordinario (come nel regime dell'AM.T. o carnet A.T.A.);
- ad essere riesportata sotto forma di "prodotto compensatore" in esito ad una trasformazione sostanziale dello stesso o nella sua forma originaria ma a seguito di una riparazione (T.P.A.);
- ad essere immessa definitivamente in consumo non più nella sua forma ordinaria ma nella forma che essa assume a seguito di una trasformazione sostanziale o che ne determini una modificazione nel regime della fiscalità di confine (T.S.C.D.).

Parimenti, alla nozione di **temporanea esportazione** corrisponde, a rigore di termini, nel diritto comunitario, il solo regime del perfezionamento passino (T.P.P.) anche se – a dire il vero – può tranquillamente essere sussunta in tale fattispecie anche l'ammissione temporanea c.d. "passiva", in cui il nostro Paese è il punto di "partenza" della merce temporaneamente destinata al di fuori del territorio doganale comunitario ma destinata comunque a farvi ritorno.

Al fine di sgombrare il campo da possibili fraintendimenti, occorre – prima di procedere oltre nell'esame degli aspetti sanzionatori – esaminare i principali fra i detti regimi doganali e, pertanto, il perfezionamento attivo (T.P.A) e la trasformazione sotto controllo doganale (T.S.C.D.).

IL TRAFFICO DI PERFEZIONAMENTO ATTIVO (T.P.A.)

Aspetti generali del regime dogana e definizioni salienti ad esso collegate

Il perfezionamento attivo (di seguito T.P.A.) è uno dei regimi doganalei di diritto comunitario corrispondente alla destinazione doganale di temporanea importazione prevista e disciplinata dagli artt. 175 e ss. T.U.L.D..

Tale corrispondenza, però, come già detto è solo parziale in quanto a all'istituto nazionale della temporanea importazione corrispondono, a livello comunitario, oltre al perfezionamento attivo, anche l'ammissione temporanea.

Come noto - e come si evince dall'esame dell'art. 84 C.D.C. - il T.P.A. non è un unico monolite: al fine di venire quanto più possibile incontro alle esigenze della moderna economia, il legislatore ne ha

disciplinato diverse "forme" – in realtà costituenti solo differenti modalità applicative di un'unica fattispecie giuridica – distinte a seconda:

1. del momento genetico dell'eventuale obbligazione doganale conseguente al regime.
   E' infatti possibile distinguere fra:
   - **T.P.A. con sospensione dei diritti doganali**[77], ricorrendo il quale al momento dell'introduzione di merci non comunitarie sul territorio doganale dell'Unione Europea non sorge alcuna obbligazione doganale (per dazi, prelievi agricoli, accise ed I.V.A.), salva una sua successiva generazione in caso di mancato appuramento entro il termine stabilito dall'autorità doganale.
     Le merci non comunitarie sono, oltre che non incise dalle misure di politica tariffaria, anche esenti da misure di politica commerciali quali, a puro titolo di esempio, divieti o licenze di importazione.
     Quello con sospensione dei diritti doganali è il sistema generale di perfezionamento, come tale non soggetto ad alcun limite di utilizzo da parte del legislatore comunitario;
   - **T.P.A. con rimborso o sgravio dei diritti doganali**[78], caratterizzato dal fatto che le merci introdotte sul territorio doganale comunitario, ed impiegate nei processi di lavorazione, sono assoggettate alle consuete misure di politica commerciale[79] e tariffaria con conseguente esazione dei diritti doganali, i quali, però, vengono successivamente ristorati (mediante rimborso o sgravio) a fronte dell'esportazione di prodotti compensatori, definiti dall'art. 114 § 2 lett. d) C.D.C. come "tutti prodotti risultanti da operazioni di perfezionamento"[80].
     A differenza del precedente, questo sistema non è di applicazione generale in quanto (cfr. art. 124 C.D.C.) non vi si può fare ricorso allorché:
     ⇨ le merci di importazione (da sottoporre a lavorazione):
       - siano soggette a restrizioni quantitative all'importazione, ossia a licenza di importazione o massimale di importazione[81];
       - beneficino di una misura tariffaria nell'ambito di un contingente;
       - siano soggette alla presentazione di un titolo di importazione o di esportazione previsto dalla P.A.C. (un AGR-IM o un AGR-EX);

       ⇨ per i prodotti compensatori sia prevista:
         - una restituzione o una tassa all'esportazione;
         - al momento dell'esportazione, la presentazione di un titolo di importazione o di esportazione nell'ambito della P.A.C. ovvero l'applicazione di una restituzione o tassa all'esportazione.

     Il T.P.A. con rimborso o sgravio dei diritti doganali si differenzia, dal punto di vista meramente "cartolare", dall'immissione in libera pratica per il fatto che, pur essendo operato sulla base di una dichiarazione di importazione IM/4, su questa deve essere fatto espresso riferimento al fatto che si tratta di operazione di perfezionamento attivo (cfr. art. 125 C.D.C.).
2. delle sue concrete modalità di attuazione.

---

77 Definito dall'art. 86 § 1 C.D.C. quale regime doganale economico-sospensivo.

78 Definito dall'art. 86 § 2 C.D.C. quale regime doganale economico.

79 Ivi compresi i divieti di importazione, le licenze di importazione, le vigilanze etc..

80 L'unico genus dei prodotti compensatori conosce, stante la definizione contenuta nell'art. 496 § 1 lett. k) ed l) D.A.C. una sottodistinzione fra:
- prodotti compensatori principali, costituiti da quella particolare tipologia di beni all'ottenimento dei quali l'operazione di perfezionamento è specificamente destinata e per la quale viene espressamente richiesta;
- prodotti compensatori secondari, costituiti da tutti gli altri beni risultanti necessariamente dalle operazioni di perfezionamento.

81 In caso di massimale d'importazione, invero, il regime di perfezionamento attivo con rimborso o sgravio dei diritti doganali può essere autorizzato allorché il massimale stesso sia ancora capiente nel momento dell'introduzione sul territorio doganale comunitario delle merci allo stato estero.

In linea generale, infatti, il **T.P.A. c.d. "ordinario"** può essere definito come quel particolare regime doganale in forza del quale merci non comunitarie vengono temporaneamente introdotte all'interno del territorio comunitario – senza assumere la posizione di merci in libera pratica allorché si faccia ricorso al sistema della sospensione dei diritti doganali ovvero assumendo tale posizione in caso di ricorso al sistema dello sgravo o del rimborso - al fine di subirvi una lavorazione ed essere successivamente riesportate non più nella loro forma originaria ma, bensì, sotto forma di prodotti compensatori[82].

Proprio questa finalizzazione alla riesportazione assume importanza cruciale in quanto la sua mancanza non consente di qualificare in termini di perfezionamento le lavorazioni effettuate nel territorio comunitario e, pertanto, non consente in alcun modo la possibilità di avvalersi del regime in esame (cfr. art. 537 D.A.C.).

Si pensi al caso del T.P.A. con sistema dello sgravio o del rimborso. Dal punto di vista eminentemente economico, l'introduzione nel territorio doganale delle merci estere determina – come detto – l'assolvimento delle normali misure di politica commerciale e tariffaria e pertanto in nulla la posizione di tali merci si diversifica rispetto a quelle immesse in libera pratica.

La differenza, in tali casi, però si ha proprio dalla destinazione ad origine delle merci stesse: in caso di immissione in libera pratica, infatti, queste sono destinate a permanere sine die sul territorio doganale comunitario ed essere ivi immesse in consumo; nel caso, invece, del T.P.A., invece, la loro successiva riesportazione (seppure sotto forma di prodotti compensatori) è circostanza nota[83] sin dal momento dell'introduzione in detto territorio.

L'elenco delle lavorazioni costituenti T.P.A. è contenuto nell'art. 114 § 2 lett. c) C.D.C. e comprende:

- le lavorazioni di merci, compreso il loro montaggio, assemblaggio ed adattamento ad altre merci;
- la trasformazione di merci;
- la riparazione di merci, compreso il loro riattamento e messa a punto;
- l'utilizzazione di talune merci (c.d. "consumabili"), stabilite secondo la procedura del comitato, che non si ritrovano nei prodotti compensatori ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento anche se scompaiono totalmente o parzialmente durante l'utilizzazione.

  Tale particolare previsione è specificata dall'art. 538 D.A.C., in forza del quale vi viene fatta rientrare un qualsiasi tipo di merce "consumabile" ad eccezione di:
  - carburanti, fonti energetiche, diverse da quelle necessarie per controllare i prodotti compensatori o per la rilevazione di difetti nelle merci d'importazione che necessitano di riparazioni;
  - lubrificanti diversi da quelli necessari per la sperimentazione, l'aggiustamento o la sformatura dei prodotti compensatori;
  - materiali ed attrezzature[84].

---

82 Tra le temporanee importazioni si è soliti distinguere fra:
- le lavorazioni in proprio, caratterizzate per il fatto che le merci che entrano temporaneamente nel territorio doganale comunitario sono acquistate dall'operatore comunitario stesso il quale ne esegue la lavorazione o la trasformazione per conto proprio per poi provvedere alla riesportazione dei prodotti compensatori;
- le lavorazioni per conto terzi (o per conto di committente), caratterizzate per il fatto che le merci temporaneamente importate appartengono ad un soggetto diverso da colui che materialmente le trasforma o le lavora e che la loro rispedizione all'estero avviene per ordine del committente stesso il quale corrisponde al "trasformatore" il compenso pattuito per la lavorazione.

83 Anche se in via previsionale, in quanto – di per sé – ricorrendo le condizioni previste dal legislatore comunitario (e da quello nazionale) le merci temporaneamente importate per perfezionamento attivo possono permanere sul territorio comunitario sia nella loro forma originaria sia sotto forma di prodotti compensatori previo assolvimento – se ancora dovuti – dei diritti doganali.

84 Per quanto riguarda, in particolare, tale particolare tipologia di merci, dovendo – nella maggior parte dei casi – essere temporaneamente introdotte nel territorio doganale comunitario in vista del loro impiego nella lavorazione o nella produzione di altri beni per essere poi riesportate "tali e quali" al termine del periodo di utilizzo previsto, è comunque possibile operarne la temporanea importazione nelle forme dell'ammissione temporanea.

L'elencazione sembra essere molto stringente ma, in realtà, si deve osservare come il concetto di "lavorazioni di merci" sia talmente vasto da poter essere adattato ad un qualunque tipo di procedimento fisico o chimico (industriale o naturale che sia, come può essere – ad esempio – l'invecchiamento o la maturazione) avente ad oggetto la trasformazione della materia.
Caratteristiche salienti del regime doganale de quo, pertanto, sono:

- anzitutto, l'ingresso nel territorio comunitario di merci non ancora immesse in libera pratica (e pertanto ancora allo "stato estero") e l'uscita dal territorio stesso di merci – da queste derivanti - con un maggiore grado di lavorazione;
- secondopoi – come previsto dall'art. 117 § 1 lett. b) C.D.C. - la **necessità** – al di fuori dei casi in cui è consentito l'utilizzo di merci "consumabili" - **che nei prodotti compensatori possano essere ancora individuate le merci di importazione** (anche se non più nella forma originaria).
  L'assenza di tale requisito non consente l'emissione del provvedimento autorizzato al regime di T.P.A. per la semplice ragione che è de facto impossibile per l'Ufficio preposto operare il controllo delle attività eseguite e, dunque, appurare il regime stesso.

Nella normalità dei casi, l'ingresso delle materie da trasformare precede l'inizio delle operazioni di lavorazione, e ciò per l'intuitiva ragione che sarebbe altrimenti impossibile procedere a tale attività su delle merci di fatto non esistenti nel luogo in cui le operazioni devono essere svolte.
Nondimeno, il legislatore comunitario ha espressamente previsto la possibilità di "saltare" tale consecutio temporum consentendo l'immediato inizio delle lavorazioni in attesa dell'introduzione nel territorio doganale delle merci necessarie: è il c.d. **T.P.A. "per equivalenza"**, la cui caratteristica principale è costituita dalla possibilità di sottoporre a lavorazione merci presenti sul mercato comunitario[85], e dunque di origine comunitaria o già immesse in libera pratica (c.d. merci "equivalenti"), e di ricevere successivamente un quantitativo di merci non comunitarie corrispondente a quello delle merci impiegate per le operazioni di perfezionamento (cfr. art. 115 § 1 lett. a C.D.C. e 187 § 1 T.U.L.D.).
Questa specifica modalità applicativa del regime è fondata sulla fungibilità delle merci "equivalenti" e di quelle non comunitarie temporaneamente importate dopo l'inizio delle operazioni; tale assunto trova conferma nel disposto dell'art. 115 § 2 C.D.C., in forza del quale dette merci "devono essere della stessa qualità e possedere le stesse caratteristiche" ossia (cfr. art. 541 § 1 D.A.C.):

- rientrare nello stesso codice di nomenclatura combinata (ad otto cifre);
- presentare le medesime qualità commerciali e le stesse caratteristiche tecniche.

Il richiamato art. 115 § 2 C.D.C., peraltro, introduce una deroga ammettendo che, in particolari casi determinati secondo la procedura del comitato, il T.P.A. possa essere autorizzato anche allorché le merci "equivalenti" oggetto di trasformazione si trovino in una fase di fabbricazione più avanzata rispetto a quelle di importazione[86].
Anche in questo, la disposizione regolamentare trova specificazione nell'art. 541 D.A.C., ed in particolare nel § 2, in base al quale la facoltà de qua viene subordinata – salvo casi eccezionali da valutare di volta in volta - alla condizione che "la parte essenziale della lavorazione a cui sono *sottoposte le suddette merci equivalenti sia effettuata nell'impresa del titolare [del regime di* perfezionam*ento, n.d.r.] o nel luogo in cui l'operazione viene effettuata per suo conto*".

---

85 A tale proposito, è utile sottolineare come, ai sensi di quanto prescritto dall'art. 545 § 1 D.A.C., la lavorazione delle merci "equivalenti" non determina alcun obbligo di comunicazione ulteriore rispetto alla richiesta di autorizzazione al regime doganale.

86 Tale possibilità è prevista per il solo caso in cui le merci comunitarie (ossia quelle "equivalenti") oggetto di lavorazione si trovino in uno stato di fabbricazione più avanzata rispetto a quelle non comunitarie che dovranno essere introdotte – in appuramento – nel territorio doganale comunitario. Nel caso contrario, non previsto né in alcun modo disciplinato dal legislatore, è invece da ritenere che il perfezionamento attivo non possa essere autorizzato per carenza dl requisito della fungibilità delle merci.

Sempre in materia di equivalenza, è necessario sottolineare come disposizioni del tutto particolari sono previste dall'allegato 74 D.A.C. in relazione ad alcune particolari tipologie di merce rientranti nella P.A.C. (nella fattispecie: riso, frumento, zucchero, animali vivi e carni, granturco, olio d'oliva e prodotti lattiero-caseari).

Una variabile di perfezionamento "per equivalenza" è il c.d. **T.P.A. "per equivalenza" con esportazione anticipata**, in cui – oltre alla possibilità sopra indicata – è consentita l'esportazione dei prodotti compensatori in un momento anteriore rispetto all'ingresso nel territorio comunitario delle merci da trasformare (cfr. art. 115 § 1 lett. b C.D.C. e 187 § 2 T.U.L.D.).

Una caratteristica particolare di quest'ultima tipologia di T.P.A. è quella di poter essere operata solo con il sistema della sospensione dei diritti doganali (ex artt. 115 c. 1 lett. b e 126 C.D.C.).

E' poi possibile – specie in considerazione della particolare complessità di alcune lavorazioni e/o della loro non convenienza economica all'interno di alcuni Paesi magari caratterizzati da un costo del lavoro particolarmente elevato – che alcune delle operazioni di perfezionamento vengano poste in essere in una pluralità di Stati, alcuni dei quali non appartenenti all'Unione Europea, e che, al loro termine, le merci facciano ritorno nel territorio doganale comunitario al fine di ricevere un'ulteriore parte di lavorazione. E' questo il caso del c.d. **T.P.A. "complementare"**, per il quale il legislatore comunitario ha ritenuto adottare una disciplina specifica al fine di scongiurare i rischi di frode ad esso connessi.

In particolare, l'art. 123 § 1 C.D.C. dispone che "i prodotti compensatori o le merci non lavorate possono formare oggetto, in tutto o in parte, di esportazione temporanea per operazioni di perfezionamento complementare, da effettuare fuori del territorio doganale della Comunità, previa autorizzazione concessa dall'autorità doganale alle condizioni stabilite dalle disposizioni relative al perfezionamento passivo"[87].

Dalla lettura di tale disposizione si evincono immediatamente tre elementi di non secondaria importanza:

- anzitutto, il perfezionamento complementare può avere ad oggetto non solo i prodotti compensatori (e, in tale caso, si tratta ovviamente di compensatori sui generis in quanto non ancora completi) ma anche le stesse merci temporaneamente importate per essere lavorate;
- in secondo luogo, il trasferimento al di fuori del territorio doganale dell'Unione Europea deve essere qualificato in termini di "temporanea esportazione" (o, meglio, di T.P.P.)[88] e non di riesportazione, con la conseguenza che la formalità da adempiere è costituita dalla presentazione della dichiarazione EX/2 (e non della EX/3, utilizzata per la riesportazione a scarico di una temporanea importazione).

  Questo aspetto è specificato dal successivo art. 127 C.D.C., in forza del quale è previsto che la temporanea esportazione non equivale – nel caso di T.P.A. con sgravio o rimborso dei diritti doganali - ad una "esportazione ai sensi dell'art. 128" (ossia alla riesportazione in appuramento) a meno che i prodotti compensatori non siano reimportati nei termini stabiliti.

---

87 Un'importante specificazione è poi contenuta nell'art. 127 C.D.C. in forza del quale "un'esportazione temporanea di prodotti compensatori effettuata ai sensi dell'art. 123 § 1 non è considerata un'esportazione ai sensi dell'art. 128, a meno che detti prodotti non siano reimportati nella Comunità nei termini stabiliti".
Tale previsione è di facile comprensione: come detto, il perfezionamento complementare si caratterizza per il fatto che le merci temporaneamente importate vengono inviate, mediante esportazione temporanea, in uno Stato non appartenente all'Unione Europea per subire quivi una parte di lavorazione ed essere successivamente reimportate per il completamento delle lavorazioni.
Ebbene. Limitatamente al perfezionamento attivo con rimborso o sospensione dei diritti doganali – e pertanto tale previsione non trova applicazione in ordine alla diversa fattispecie del perfezionamento attivo con sospensione dei diritti doganali – se alla temporanea esportazione delle merci ancora da lavorare o dei semilavorati non consegue una successiva reimportazione dei semilavorati, la prima operazione si considera equivalente ad una esportazione e può, pertanto, dare luogo all'appuramento del regime.

88 "S'interrompe in questo caso il regime della temporanea importazione e si passa al cosiddetto perfezionamento passivo, cioè all'operazione di temporanea esportazione per ulteriori operazioni di perfezionamento" (LUIGI LOMBARDI, Manuale di tecnica doganale e commercio estero, Ed. Franco Angeli, 2005, p.207)

- in ultimo, la temporanea esportazione per perfezionamento complementare deve essere autorizzata dall'Ufficio doganale procedente nel rispetto delle disposizioni vigenti in materia di perfezionamento passivo.
  A tal proposito, trova ancora applicazione la disposizione di cui all'art. 185 T.U.L.D. la lettura del quale – e nel caso particolare del suo secondo comma – rende chiaro che, una volta terminato il ciclo di lavorazioni complementari all'estero, le merci de quibus devono essere nuovamente dichiarate in ingresso.
  Occorre però sottolineare come il richiamo operato dall'art. 185 c. 2 T.U.L.D. alla temporanea importazione sia fuorviante: abbiamo visto, infatti, che all'atto dell'uscita delle merci dal territorio doganale comunitario per una lavorazione di perfezionamento complementare la parte deve presentare una dichiarazione di temporanea esportazione (EX/2); al momento del loro ingresso, invece, per "chiudere il cerchio", deve presentare una dichiarazione di reimportazione (IM/6) sulla quale deve essere fatto specifico riferimento :
  - sia alla dichiarazione di temporanea importazione con la quale le merci sono state introdotte nel territorio comunitario nonché alla relativa autorizzazione al perfezionamento;
  - sia alla dichiarazione di temporanea esportazione (la EX/2) con la quale sono state inviate all'estero per subire la lavorazione di perfezionamento complementare.

L'autorizzazione al T.P.A.: condizioni oggettive e soggettive per l'emissione del provvedimento.

L'art. 85 C.D.C. dispone che "il ricorso a qualsiasi regime economico è subordinato al rilascio *di apposita autorizzazione da parte dell'autorità doganale*" la quale, come specificato dal successivo art. 88 C.D.C., può subordinare il vincolo delle merci a detto regime "alla costituzione di un deposito cauzionale a *garanzia del pagamento dell'ob*bligazione doganale che potrebbe sorgere rispetto a tali merci".

Come visto in precedenza, il T.P.A. (cfr. art. 84 § 2 C.D.C.) è un regime doganale economico; il T.P.A. con sospensione dei diritti doganali (cfr. art. 84 § 1 C.D.C.), in particolare, è – come evidente – un regime doganale economico e sospensivo.

Per quanto più specificamente riguarda la materia di cui si tratta, è necessario richiamare anche quanto disposto dall'art. 116 C.D.C., in forza del quale "*l'autorizzazione di perfezionamento attivo* è rilasciata su richiesta della persona che effettua o fa effettuare le operazioni di perfezionamento".

Il soggetto che intende operare il traffico di perfezionamento, pertanto, deve presentare specifica richiesta scritta (costituente vera e propria istanza diretta al rilascio dell'autorizzazione ut supra citata) utilizzando l'apposito modello di cui all'allegato 67 al D.A.C. (cfr. art. 497 § 1) o presentando richiesta scritta.

A tale proposito, con la circolare n. 55/D del 20 agosto 2002 l'Agenzia delle Dogane ha chiarito che "*i nuovi modelli di domanda e di autorizzazione di cui all'allegato 67 non sono vincolanti nella* struttura; tuttavia, la sequenza numerica delle caselle indicate nel suddetto modello ed il testo corrispondente non possono essere modificati. I medesimi andranno compilati seguendo le dettagliate note esplicative. Possono essere utilizzate fotocopie o altri sistemi di riproduzione su carta semplice".

La richiesta deve essere presentata direttamente all'ufficio competente che, stante la definizione contenuta nell'art. 498 § 2 lett. b D.A.C., è l'Ufficio delle Dogane "responsabil[e] per i luoghi in cui vengono effettuate le operazioni di perfezionamento".

A tal proposito, con la precitata circolare 55/D del 20 agosto 2002 è stato disposto che " tutte le dogane, in relazione ai criteri di territorialità indicati nella suddetta determinazione prot. n.1249/UD del 18 luglio 2001, sono competenti al rilascio delle autorizzazioni ai predetti regimi, salvo possibilità di avocazione - in casi eccezionali e sentita la superiore Direzione Regionale - da parte delle Direzioni Circoscrizionali [ora Direzioni Regionali], motivata da effettive esigenze operative o di organizzazione dei servizi".

In particolare, con detta nota è stato stabilito che (cfr. art. 1): "1. Per il regime del perfezionamento attivo al rilascio delle relative autorizzazioni in forma scritta provvedono le dogane territorialmente competenti in relazione al luogo in cui saranno effettuate le operazioni di perfezionamento, o la prima di tali operazioni in caso di lavorazioni successive; a tali uffici, pertanto, andranno presentate le relative domande da parte degli operatori. 2. Tale competenza resta ferma anche in caso di richiesta delle modalità della compensazione per equivalenza, esportazione anticipata e traffico triangolare. 3. Nei casi in cui si renda necessario il preventivo esame delle condizioni economiche, in base alla vigente regolamentazione comunitaria, i predetti uffici procedono al rilascio delle autorizzazioni previo nulla osta del Ministero per le Politiche Agricole e Forestali".

La presentazione dell'istanza ad un ufficio incompetente non determina l'automatico rigetto della stessa: trovano infatti, in ogni caso, applicazione le disposizioni della L. 241/1990 e, soprattutto, i principi in materia di trasparenza ed efficienza dell'azione amministrativa dalla stessa incarnati, con la conseguenza che l'ufficio ricevente è tenuto a trasmettere gli atti a quello dotato di effettiva competenza secondo quanto suesposto dandone, ovviamente, opportuna conoscenza al richiedente.

In tali casi, è ovvio, il dies a quo per il decorso del termine per la conclusione del procedimento è da individuare nel momento in cui l'ufficio realmente competente riceve la documentazione di cui sopra.

Trattandosi di autorizzazione al T.P.A., è prevista la possibilità che la relativa richiesta, come prescritto dall'art. 497 § 3 c. 1 lett. a) D.A.C., non assuma una forma specifica ed autonoma ma sia – per così dire – "implicita", **in quanto contenuta nella stessa dichiarazione di vincolo al regime doganale di perfezionamento, ossia nella IM/5 presentata all'Ufficio delle Dogane**.

Tale possibilità, che costituisce una evidente agevolazione per i traffici commerciali internazionali, è – all'apparenza – fortemente limitata e circoscritta ad un numero limitato di casi, posto che lo stesso art. 497 § 3 c. 1 lett. a) D.A.C. dispone che se ne possa fare uso " *quando, conformemente all'art.* 539 D.A.C., le condizioni economiche sono considerate soddisfatte, ad eccezione delle domande che riguardano merci equivalenti".

Proprio l'esame di tale ultima disposizione, però, porta a stravolgere l'osservazione iniziale, rendendo chiaro come – in realtà – proprio la "richiesta implicita" sia de facto considerata il sistema più comune di autorizzazione al perfezionamento attivo. Infatti, secondo quanto disposto dall'art. 539 D.A.C., **premesso che la procedura di autorizzazione implicita trova applicazione per il solo T.P.A. c.d. "ordinario"** (e dunque senza alcuna possibilità di farvi ricorso in caso di perfezionamento attivo "per equivalenza", con o senza esportazione anticipata dei prodotti compensatori), bisogna distinguere due casi, a seconda che l'operazione abbia ad oggetto:

⇨ **merci elencate nell'allegato 73 D.A.C**[89].

Tale allegato contiene l'indicazione di un nutrito elenco di merci in relazione alle quali le condizioni economiche non possono essere considerate soddisfatte, con conseguente necessità, per il soggetto che voglia operarne il T.P.A., di richiedere specifica autorizzazione al regime mediante presentazione di istanza scritta (non importa se impiegando lo specimen di cui all'allegato 67 D.A.C. o in forma libera ma con indicazione degli stessi elementi quivi previsti).

Tale obbligo, però, viene a cadere – stante l'espressa previsione di cui all'art. 539 c. 2 D.A.C. – allorché:

⇨ la domanda di T.P.A. riguarda:

- operazioni relative a merci prive di ogni carattere commerciale;
- un contratto di lavorazione per conto;
- la trasformazione dei prodotti compensatori ottenuti a seguito di un perfezionamento ottenuto nell'ambito di un'autorizzazione precedente la cui concessione ha formato oggetto di un esame delle condizioni economiche;
- le manipolazioni usuali di cui all'art. 531 D.A.C.;

89 Si tratta, in particolare, di prodotti agricoli, prodotti agricoli trasformati e prodotti ittici.

- una riparazione;
- la trasformazione del frumento duro (voce N.C. 1001.1000) in paste alimentari (voci N.C. 1902.1100 e 1902.19);

⇨ il valore di importazione delle merci stesse non eccede, per il singolo richiedente e distintamente per ciascun anno civile e voce di nomenclatura combinata (ad otto cifre), l'importo di € 150.000,00;

⇨ la domanda riguarda merci d'importazione elencate nella parte A dell'allegato 73 D.A.C. ed il richiedente presenta un documento, rilasciato da un'autorità competente, che consente il vincolo di tali merci al regime fino a concorrenza di una quantità determinata sulla base del bilancio revisionale.

Ricorrendo tali particolari ipotesi, pertanto, anche in relazione alle merci espressamente indicate dall'allegato de quo il richiedente può avvalersi della procedura di "richiesta implicita";

⇨ **merci diverse da quelle indicate nell'allegato 73 D.A.C.**.

In relazione a queste, dunque, le condizioni economiche devono essere considerate de iure sempre e comunque soddisfatte.

Ricorrendo tale ipotesi, pertanto, la possibilità per la parte di avvalersi della procedura di "richiesta implicita" non subisce alcuna limitazione ed è dunque sempre fruibile, ad eccezione, come indicato dall'art. 497 § 3 c. 1 1 lett. a) D.A.C., del T.P.A. "per equivalenza" e, a maggior ragione, di quello "per equivalenza" con esportazione anticipata per i quali, visto l'ingente rischio di frode, è comunque previsto l'obbligatorio utilizzo della procedura normale fondata sulla presentazione di istanza scritta[90].

Come chiarito dalla circolare n. 55/D del 20 agosto 2002 dell'Agenzia delle Dogane, "Gli uffici *che procedono al rilascio o rifiutano l'autorizzazione sono tenuti a comunicare alla scrivente le informazioni obbligatorie dell'allegato 70 D.A.C., per l'adempimento degli obblighi di cooperazione amministrativa …omissis… In particolare,* le autorizzazioni al perfezionamento attivo concesse mediante *accettazione della dichiarazione doganale per domande effettuate a norma dell'art. 497 c. 3 § 1 D.A.C.* dovranno essere tempestivamente comunicate dai predetti uffici con utilizzo del formulario riprodotto in *appendice al suddetto allegato 70 D.A.C., al più tardi entro la fine del mese di rilascio …omissis…* Le autorizzazioni rilasciate con procedura semplificata a norma del citato art. 497 c. 3 § 1 D.A.C. dovranno essere accom*pagnate da un documento, alle medesime allegato, recante le indicazioni previste dall'art. 499* D.A.C.".

Per quanto concerne il T.P.A. (a differenza di quanto avviene per l'ammissione temporanea), non è ammessa la possibilità di rilascio dell'autorizzazione a seguito di presentazione di dichiarazione orale o di facta concludentia di cui all'art. 497 c. 3 § 2 D.A.C..

Tornando alla procedura normale - fondata sulla presentazione di una istanza scritta - questa, se ben compilata da parte, dovrebbe consentire all'ufficio la corretta istruzione della pratica.

Si rammenta a tal fine che, come già accennato, conseguendo all'istanza l'apertura di un procedimento amministrativo, trovano piena applicazione le disposizioni di cui alla L. 241/1990, ovviamente nella parte in cui ne sia accertata la compatibilità con il diritto comunitario. Invero, tale disciplina è sicuramente applicabile in relazione alle disposizioni concernenti l'individuazione dell'unità organizzativa e del funzionario responsabile del procedimento (i cui dati devono essere comunicati al richiedente) ma non in

---

[90] Proprio al fine di scongiurare quanto più è possibile il rischio di frode all'erario comunitario, in caso di perfezionamento attivo "per equivalenza" con esportazione anticipata operato sotto forma di traffico triangolare, ossia con l'importazione temporanea "a reintegro" delle merci-materia prima operata presso un ufficio doganale appartenente ad uno Stato membro diverso rispetto a quello in cui è stata operata la (previa) esportazione dei prodotti compensatori, è previsto debba essere emesso il **bollettino INF.5**.
Tale documento, sul quale devono essere indicate, inter alia, dettagliate informazioni necessarie per l'identificazione delle merci di temporanea importazione da vincolare al regime, deve essere emesso all'atto dell'esportazione dei prodotti compensatori.

quelle relative al termine procedimentale, per le motivazioni che saranno fra poco chiarite, che risulta invece disciplinato unicamente dalla fonte comunitaria.

In particolare, dalla domanda di autorizzazione (e dalla documentazione ad essa allegata) devono risultare, inter alia:

⇨ il nome ed indirizzo del richiedente, del dichiarante e dell'operatore.

A tal proposito, è utile precisare che, ai sensi di quanto prescritto dall'art. 117 § 1 lett. a) C.D.C., l'autorizzazione **può essere concessa unicamente a soggetti stabiliti nell'ambito dell'Unione Europea**: pertanto, allorché il richiedente sia un soggetto non residente, se persona fisica, o non stabilito, in ogni altro caso, in uno dei Paesi dell'Unione Europea, per poter aspirare ad ottenere il rilascio di tale autorizzazione deve previamente istituire in uno di tali Paesi una stabile organizzazione, non essendo sufficiente la mera presenza di un rappresentante fiscale (non importa se "pesante" o "leggero").

A tale regola viene fatta espressa eccezione nel caso in cui le merci da perfezionare siano prive del carattere commerciale: in questa ipotesi, infatti, stante anche la ovvia minore potenzialità lesiva dell'operazione in caso di frode, l'autorizzazione può essere concessa anche a persone stabilite fuori dell'Unione Europea.

Quella appena esaminata, però, non è l'unica condizione soggettiva richiesta dal legislatore comunitario: con previsione generale, infatti, l'art. 86 c. 1 primo alinea C.D.C. dispone che l'autorizzazione sia "concessa esclusivamente: - **alle persone che offrono tutte le garanzie necessarie per l'ordinato svolgimento delle operazioni** *…omissis…*".

Quali siano queste "garanzie" il legislatore non lo specifica né, tantomeno, sono rinvenibili specifiche pronunce a livello amministrativo. Nondimeno, anche per quanto riguarda il T.P.A. lo scrivente ritiene possa farsi utile riferimento all'elenco dei requisiti soggettivi richiesti per il rilascio dell'autorizzazione alla gestione del deposito doganale (visto la eadem ratio che sottende i due istituti), previsti dalla circolare n. 16/D del 28 aprile 2006 dell'Agenzia delle Dogane.

Pertanto, il soggetto che richiede il rilascio dell'autorizzazione al T.P.A.:

- non deve risultare formalmente imputato per un delitto previsto dalla normativa doganale o fiscale o da ogni altra legge la cui applicazione sia demandata alla dogana nonché per uno dei delitti non colposi previsti dai titoli II, VII e VIII capo II del libro secondo del codice penale né abbiano riportato condanne penali per uno di tali reati;
- non deve aver commesso violazioni amministrative gravi e ripetute in materia doganale o fiscale;
- non deve essere sottoposti a procedure fallimentari, di concordato preventivo, di amministrazione controllata né trovarsi in stato di liquidazione.

Una volta autorizzato, il titolare del regime (cfr. art. 90 C.D.C.) può trasferire ad altri gli oneri da esso derivanti: in particolare, tale trasferimento – costituente novazione soggettiva del rapporto - può essere operato, previo consenso dell'Ufficio doganale, a favore di un altro soggetto che sia in possesso dei requisiti per il rilascio dell'autorizzazione.

Diversa da quella appena esaminata – che, come detto, integra una vera e propria ipotesi di novazione soggettiva – è la fattispecie di cui all'art. 513 D.A.C.: qui, infatti, non si ha alcuna modificazione soggettiva ma unicamente il trasferimento delle merci (vincolate al perfezionamento) dal titolare del regime il quale ne ha operato la temporanea importazione ad altro soggetto già autorizzato al medesimo regime.

Nel diritto interno, la fattispecie è disciplinata dall'art. 184 T.U.L.D., in forza del quale "le merci temporaneamente importate ed i prodotti derivati dai trattamenti, ancorché incompleti, previsti dall'art. 176 a cui le stesse siano state assoggettate, possono formare oggetto di cessione, da autorizzarsi dal capo della circoscrizione doganale, a condizione che il cessionario assuma tutti gli *obblighi già imposti al cedente …omissis…*".

La disciplina comunitaria è, però, leggermente differente rispetto a quella nazionale (che, pertanto, in parte qua deve intendersi disapplicata) in quanto:

- anzitutto, come meglio chiarito anche dalla circolare n. 30/D del 28 giugno 2001 dell'Agenzia delle Dogane, il trasferimento può avvenire – con il rispetto delle formalità descritte nell'allegato 68 delle D.A.C. - a condizione che il secondo titolare (ossia il "ricevente") vincoli la merce al T.P.A. facendo uso della procedura domiciliata;
- in secondo luogo, non è richiesta un'espressa autorizzazione preventiva da parte dell'Ufficio doganale, essendo sufficiente (cfr. art. 513 c. 1 § 1 D.A.C.) una comunicazione (rectius: notificazione) dell'avvenuto trasferimento seguita dall'iscrizione delle merci o dei prodotti trasferiti nella contabilità tenuta, ex art. 266 D.A.C., dal ricevente in quanto autorizzato alla procedura domiciliata.

⇨ il regime di cui si richiede l'autorizzazione e, in particolare, se la richiesta si riferisce ad un T.P.A. con sospensione dei diritti doganali o ad un perfezionamento attivo con rimborso o sgravio di questi;

⇨ il luogo in cui verranno tenute le scritture contabili.

Come in ogni altro regime economico, la tenuta delle scritture contabili riveste un ruolo cruciale al fine di consentire all'ufficio doganale un efficace controllo del regime e, proprio per tale ragione, tale aspetto è fatto oggetto di una puntuale disciplina normativa.

L'art. 515 D.A.C. prevede che l'autorità doganale possa richiedere all'operatore la tenuta delle necessarie scritture contabili; peraltro, qualora questi già tenga una contabilità su cui vengono registrati dati e notizie idonei a consentire l'efficace controllo del funzionamento del regime, l'autorità può prescindere dall'istituzione di una separata serie di scritturazioni contabili assumendo le risultanze di quelle già esistenti.

In ogni caso, le scritture (o la contabilità dell'operatore) – salvo esclusioni da valutare caso per caso da parte dell'ufficio doganale competente - devono contenere le seguenti informazioni (cfr. art. 516 D.A.C.):

- le indicazioni riportate dalle caselle obbligatorie del D.A.U.;
- gli elementi delle dichiarazioni per mezzo delle quali viene appurato il T.P.A.;
- la data ed i riferimenti ad altri documenti doganali e di qualsiasi altro documento relativo al vincolo o all'appuramento;
- la natura delle operazioni di perfezionamento, il tasso di rendimento e/o le modalità per la sua determinazione;
- le indicazioni che consentono il controllo delle merci, inclusa la loro ubicazione e gli eventuali trasferimenti;
- le descrizioni commerciali e tecniche necessarie ad identificare le merci;
- le informazioni che consentono il controllo dei movimenti nell'ambito di operazioni di perfezionamento attivo con utilizzo di merci equivalenti.

⇨ la descrizione tecnica delle merci e dei prodotti compensatori o trasformati nonché dei mezzi di identificazione che si intende utilizzare a tal fine;

⇨ l'eventuale indicazione delle merci equivalenti in caso di richiesta di autorizzazione al T.P.A. "per equivalenza" e l'eventuale richiesta di autorizzazione all'esportazione anticipata dei prodotti compensatori .

⇨ il tasso di rendimento e le modalità della sua determinazione;

⇨ il termine di appuramento previsto;

⇨ l'ufficio proposto per l'entrata delle merci, per il controllo sull'applicazione del regime e per l'appuramento.

In relazione all'individuazione degli uffici di controllo, la già citata nota prot. n. 1249/UD del 18 luglio 2001 dell'Agenzia delle Dogane dispone che questi, di regola, coincidono con gli uffici doganali competenti per il rilascio dell'autorizzazione (cfr. art. 4).

L'importanza di dette informazioni è tale che il legislatore comunitario ha previsto che, in tutti in casi in cui l'autorizzazione sia concessa a seguito di "richiesta implicita" con presentazione della dichiarazione di vincolo al regime ex art. 497 c. 3 § 1 D.A.C., la parte sia comunque tenuta a presentare – in duplice originale – un documento, contenente tali indicazioni, il quale viene vistato dall'Ufficio delle Dogane competente che provvede:

- a restituirne una copia al richiedente l'autorizzazione;
- a contrapporre l'altra copia alla matrice della dichiarazione di temporanea importazione per perfezionamento (IM/5) o, in caso di utilizzo del sistema del rimborso o dello sgravio dei diritti doganali, alla dichiarazione di immissione in libera pratica (IM/4), come previsto dalla già richiamata circolare n. 55/D del 20 agosto 2002 dell'Agenzia delle Dogane.

L'esame delle condizioni economiche per la concessione dell'autorizzazione al perfezionamento attivo.

Per quanto concerne l'esame delle condizioni economiche – la cui positiva verifica costituisce conditio sine qua non per la concessione di ogni tipo di regime doganale economico – con previsione generale l'art. 117 C.D.C. dispone che "*L'autorizzazione è concessa …omissis… c) quando il regime di perfezionamento attivo può contribuire a creare condizioni più favorevoli all'esportazione o alla* riesportazione dei prodotti compensatori, purché non si rechi pregiudizio agli interessi essenziali dei produttori della Comunità (condizioni economiche). I casi in cui le condizioni economiche sono considerate soddisfatte possono essere determinati secondo la procedura del comitato".

A sua volta, l'art. 502 D.A.C. dispone che "per il regime di perfezionamento atti*vo, l'esame delle condizioni economiche accerta l'impossibilità economica di ricorrere a fonti di approvvigionamento* comunitarie tenendo conto, in particolare, dei seguenti criteri descritti in dettaglio nella parte B *dell'allegato 70 D.A.C.: a) l'indispon*ibilità di merci prodotte nella Comunità aventi le stesse caratteristiche qualitative e tecniche delle merci da importare per le operazioni di trasformazione previste; b) differenze di prezzo fra le merci prodotte nella Comunità e le merci da importare; c) obblighi contrattuali".

Come già anticipato in precedenza, al di fuori delle richieste di autorizzazione al T.P.A. di merci indicate nell'allegato 73 D.A.C. (salve le eccezioni previste dall'art 539 § 2 D.A.C.) ed al perfezionamento attivo "per equivalenza", **le condizioni economiche devono considerarsi sempre soddisfatte**.

Da ciò consegue che, in realtà, la roboante previsione di cui all'art. 502 D.A.C. trova applicazione in un numero ormai assolutamente esiguo di ipotesi.

Ciò è stato chiarito anche dalla circolare n. 30/D del 28 giugno 2001 dell'Agenzia delle Dogane, dove si afferma che "*alla luce delle disposizioni …omissis… l'esame preventivo delle condizioni economiche per i regimi di perfezionamento attivo …omissis…* si rende ancora necessario solo in pochi casi, fermo restando che, in base agli obblighi di cooperazione amministrativa ed alle relative comunicazioni effettuate *dagli Stati membri alla Commissione secondo le modalità di cui all'allegato 70 parte C D.A.C., verrà* effettuato a livello comunitario, per il perfezionamento attivo, un monitoraggio a posteriori delle *autorizzazioni rilasciate o rifiutate, finalizzato alla rilevazione dell'impatto economico del regime*".

Ad ogni modo, nei casi in cui deve ancora essere effettuato, l'esame è effettuato a livello di ciascuno Stato membro nell'ambito del procedimento di rilascio dell'autorizzazione. Nondimeno, l'art. 503 D.A.C. prevede la possibilità di "comunitarizzare" tale fase endo-procedimentale in tre particolari ipotesi (non suscettibili di interpretazione analogica ma, tutt'al più, di interpretazione estensiva), ossia allorché:

- l'autorità nazionale intenda procedere motu proprio ad una consultazione, anteriormente o successivamente al rilascio dell'autorizzazione;
- l'autorità doganale di un altro Stato membro sollevi obiezioni su di un'autorizzazione già concessa;

- l'iniziativa dell'esame congiunto sia presa direttamente dalla Commissione Europea.

Ovviamente, oltre che estremamente peculiari, si tratta di ipotesi suscettibili di trovare concreta realizzazione (la seconda non riguarda la fase dell'autorizzazione iniziale, visto che si fonda sull'opposizione mossa da un altro Stato membro ad un provvedimento già rilasciato) solo in casi di notevole importanza a livello di Unione Europea.

In ogni caso, allorché si proceda all'esame congiunto, l'intera pratica deve essere trasmessa alla Commissione, scortata da apposita relazione in cui sono contenuti i risultati dell'istruttoria già svolta a livello nazionale (cfr. art. 504 c. 1 D.A.C.).

Il rilascio dell'autorizzazione.

Dal momento della presentazione dell'istanza, l'Ufficio delle Dogane competente ai sensi dell'art. 498 c. 1 lett. b) D.A.C. dispone di un **termine di 30 giorni**[91] per rilasciare l'autorizzazione o per comunicare al richiedente le ragioni del mancato rilascio: detto termine, previsto dall'art. 506 § 1 D.A.C. e non applicabile in caso di autorizzazione unica, deve considerarsi sostitutivo di quello generale previsto dalla L. 241/1990.

Il termine decisionale è de iure posticipato allorché (cfr. art. 499 § 1 D.A.C.) l'Ufficio competente, ritenendo insufficienti le informazioni contenute nell'istanza, richiede ulteriori informazioni o la produzione di documentazione integrativa: in tali ipotesi (la richiesta di integrazione istruttoria dovrà essere ovviamente motivata), i 30 giorni decorrono – come previsto dall'art. 506 § 1 D.A.C. - dalla data in cui le informazioni supplementari vengono ricevute dall'autorità preposta.

Il termine di cui sopra, inoltre, non trova applicazione – per espressa previsione legislativa – in tutti i casi in cui il procedimento di esame delle condizioni economiche sia stato "comunitarizzato" ai sensi dell'art. 503 D.A.C..

Per quanto concerne la forma del provvedimento autorizzativo (cfr. art. 505 D.A.C.), questo deve essere redatto:

- su modello conforme all'allegato 67 D.A.C. in tutti i casi in cui è stata presentata una richiesta scritta;
- allorché, invece, è stata presentata una "richiesta implicita", l'autorizzazione non assume una forma specifica in quanto interviene nello stesso momento e nello stesso atto di accettazione della dichiarazione doganale di temporanea importazione (IM/5) o di immissione in libera pratica (IM/4) allorché si faccia ricorso al perfezionamento con il sistema del rimborso o dello sgravio dei diritti doganali.

L'efficacia del provvedimento autorizzativo.

L'autorizzazione ha, in linea generale, efficacia solo per il futuro (cfr. art. 507 § 1 D.A.C, in quanto i suoi effetti decorrono solo dalla data del rilascio o dalla successiva data indicata nel provvedimento stesso.

Proprio la necessità che, in caso di efficacia posticipata, questa sia indicata in sede di atto porta ad escludere che tale facoltà possa essere esercitata in caso di "richiesta implicita" (dato che, in tale ipotesi, il provvedimento non ha una sua forma autonoma rispetto alla dichiarazione, restando in toto conglobato in questa).

[91] Entro tale termine, l'Ufficio doganale deve non solo adottare la decisione, ma anche comunicarla al richiedente. Il perdurante silenzio serbato dall'Ufficio non è in alcun modo qualificato dal legislatore comunitario e, quindi, in caso di inutile decorso del periodo di cui sopra, il richiedente non potrà fare altro che ricorrere alla competente autorità giudiziaria amministrativa al fine di accertare l'omissione in cui è incorsa l'amministrazione doganale (trattandosi, come ovvio, di un caso di silenzio-inadempimento): nulla autorizza infatti a pensare che detto silenzio possa essere qualificato in termini di silenzio-rifiuto o, ancor peggio, di silenzio-assenso.

In relazione alle autorizzazioni al perfezionamento attivo di merci rientranti nell'allegato I al Trattato Istitutivo della C.E. (ossia i prodotti agricoli), con la circolare n. 48/D del 7 dicembre 2005 l'Agenzia delle Dogane ha sottolineato come, per alcuni di questi prodotti, per i quali è richiesta la previa emissione del "certificato P.A." da parte del Ministero delle Attività Produttive, "*l'*efficacia delle autorizzazioni di perfezionamento attivo rilasciate in applicazione del regolamento CE 1488/2001 *…omissis… deve decorrere nel periodo di validità di tale certificato [P.A.] e non in una data successiva alla scadenza di quest'ultimo*".

Il riferimento contenuto in tale disposizione alla "data del rilascio" chiarisce anche come l'atto de quo non possa essere considerato recettizio e come, pertanto, la sua eventuale mancata comunicazione alla parte non incida in alcun modo sulla sua idoneità a spiegare gli effetti giuridici che gli sono propri.

In taluni specifici casi, l'autorizzazione **può avere efficacia retroattiva**. Il legislatore ha, a tale proposito, distinto due ipotesi, in quanto:

1. da un lato, è prevista la possibilità di disporre la retroazione degli effetti fin dal momento della presentazione della richiesta di parte o da un momento successivo;
2. dall'altro, in taluni specifici e particolari casi, è data possibilità all'Ufficio procedente di fare *retroagire gli effetti dell'autorizzazione f*ino ad un anno prima della presentazione della richiesta di T.P.A..

   A differenza della precedente, tale facoltà è stata fortemente limitata dal legislatore comunitario, al chiaro fine di evitarne un uso distorto da parte degli operatori commerciali e, soprattutto, degli uffici doganali.

   In particolare, perché il beneficio possa essere concesso deve essere data compiuta dimostrazione:

   ⇨ dell'esistenza di specifiche ragioni economiche;

   ⇨ dell'assenza di una qualsiasi manovra fraudolenta e di una qualsiasi negligenza da parte dell'operatore commerciale.

   A tal proposito - come indicato nelle "Linee guida per l'applicazione dei regimi economici" pubblicate sulla G.U.C.E. Serie C n. 269/2001 – "si considera esservi negligenza manifesta da parte dell'interessato in particolare quando una persona o il suo rappresentante non abbia rispettato le disposizioni procedurali all'osservazione delle quali è normalmente subordinata la concessione di un'autorizzazione e delle quali non poteva ignorare l'esistenza oppure qualora la persona o il suo rappresentante si fosse già trovata, precedentemente, in una situazione simile, essendo quindi informata dei requisiti necessari per ottenere tale autorizzazione";

   - dell'idoneità delle risultanze delle scritture contabili del richiedente a soddisfare tutte le condizioni del regime e, se del caso, della possibilità di identificare le merci;
   - della possibilità di espletare tutte le formalità necessarie per regolarizzazione la situazione delle merci ivi compresa, se del caso, l'invalidazione della dichiarazione.

Per quanto riguarda, invece, la durata dell'efficacia dell'autorizzazione, l'art. 507 § 3 D.A.C. dispone – con previsione di carattere generale – che questa **non possa superare i 3 anni "a decorrere dalla *data dalla quale …omissis… è v*alida**, salvo casi debitamente giustificati".

Il termine triennale di cui si tratta – che deve essere inteso come lo spazio temporale massimo che può essere individuato dall'Ufficio delle Dogane procedente per la validità dell'autorizzazione – può essere superato allorché, in esito alla procedura di esame della richiesta scritta (o della "richiesta implicita") presentata dalla parte, appaia chiaro come per l'effettuazione delle operazioni di perfezionamento sia necessario un periodo maggiore.

Termini particolari sono previsti, dall'art. 507 c. 4 D.A.C., in relazione a talune particolari tipologie di merce, in quanto:

- ⇨ **per le merci indicate nella parte A dell'allegato 73 D.A.C.**[92], il periodo massimo di validità dell'autorizzazione non può essere superiore a 6 mesi;
- ⇨ **per il latte ed i prodotti lattiero-caseari di cui all'art. 1 del regolamento CE 1255/1999**, il periodo massimo di validità non può essere superiore a 3 mesi.

Il contenuto dell'autorizzazione: le specifiche misure di salvaguardia degli interessi erariali, il tasso di rendimento ed il termine di appuramento.

Con il rilascio dell'autorizzazione il richiedente ottiene il diritto di introdurre nel territorio doganale comunitario merci non immesse in libera pratica per assoggettarle ad operazioni di perfezionamento al fine della successiva riesportazione dei prodotti compensatori o – in caso di perfezionamento con equivalenza – di introdurre merci non immesse in libera pratica in luogo di merci già regolarmente circolanti nel medesimo territorio ed assoggettate ad operazioni di perfezionamento.

Al fine di meglio disciplinarne i rapporti con l'amministrazione doganale e di garantire gli interessi erariali, contestualmente all'autorizzazione vengono impartite alcune disposizioni accessorie (ma, quanto alla loro importanza, assolutamente fondamentali) cui il titolare del regime deve attenersi.

Secondo quanto prescritto dall'art. 87 § 1 C.D.C., "***l'autorizzazione definisce le condizioni in cui il regime in questione è utilizzato***": l'effettivo utilizzo della facoltà di imporre prescrizioni "aggiuntive" costituisce la chiave di volta per assicurare, ad un tempo, la massima tutela degli interessi erariali comunitari e nazionali. Infatti:

1. possono essere imposte prescrizioni particolari in ordine alle modalità di individuazione e custodia delle merci trasformande e dei prodotti compensatori (cfr. art. 540 D.A.C. ed art. 179 c. 1 lett. c T.U.L.D.);
2. ai sensi di quanto previsto dall'art. 88 C.D.C., "*l'autorità doganale* **può subordinare il vincolo delle merci al regime sospensivo alla costituzione di un deposito cauzionale a garanzia** del pagamento *dell'obbligazione doganale che potrebbe sorgere rispetto a tali merci*".
   Il legislatore comunitario non ha previsto come obbligatoria tale garanzia, con la conseguenza che questa:
   - può essere richiesta o meno da ciascun ufficio doganale, in applicazione della normativa interna dello Stato membro di appartenenza ma sempre avendo a mente la necessità di garantire le risorse erariali comunitarie (il che, di fatto, rende la richiesta di prestazione di garanzia una clausola "standard" di ogni provvedimento autorizzatorio, salvo – ovviamente – il caso del T.P.A. con sgravio);
   - può essere richiesta sia al momento del rilascio dell'autorizzazione al regime sia successivamente, allorché l'autorità doganale constati l'insorgere di taluni specifici "elementi di rischio" (cfr. art. 190 c. 2 secondo alinea C.D.C.).

   Come chiarito dall'Agenzia delle Dogane con la circolare n. 3/D del 21 gennaio 2005 (specificamente riferita al regime del deposito doganale ma il cui principio di diritto è applicabile anche alla fattispecie in esame), il fatto che la garanzia sia, per i regimi economici, prevista quale facoltativa dal legislatore comunitario, non significa che, nel nostro Paese, non sia obbligatoria: l'art. 182 c. 3 T.U.L.D., infatti, espressamente dispone che "per le merci importate temporaneamente **deve essere prestata una cauzione** *corrispondente all'ammontare dei diritti doganali che sarebbero dovuti in caso di* importazione definitiva delle merci stess*e ed all'ammontare degli interessi di mora di cui all'art. 218* T.U.L.D., computati sulla base del termine concesso per la riesportazione".
   Le appena richiamate disposizioni di diritto interno sono da ritenere conformi a quanto prescritto dall'art. 192 § 1 e 2 C.D.C., in forza del quale "quando la normativa doganale preveda la **costituzione di una garanzia a titolo facoltativo** *e l'autorità doganale la richieda, quest'ultima ne stabilisce*

[92] Ossia alcuni particolari prodotti agricoli indicati nell'allegato I del Trattato.

l'importo in modo che il suo livello non superi" l'importo più elevato, stimato dall'autorità doganale, dell'obbligazione o delle obbligazioni che sono sorte o che possono sorgere, qualora questo non possa essere determinato con certezza al momento in cui la garanzia è richiesta.

E' di ovvia evidenza, peraltro, che la costituzione di una garanzia non può essere richiesta in caso di T.P.A. con rimborso o sgravio dei diritti doganali[93], e ciò per l'ovvia considerazione che, in questo caso, ad essere soggette a trasformazione sono merci che hanno già assolto l'imposizione daziaria e nei confronti delle quali solo a seguito dell'esportazione dei prodotti compensatori viene operato lo sgravio o il rimborso di quanto già pagato.

Come risulta dall'interpretazione combinata dell'art. 87 c. 1 T.U.L.D. e degli artt. 193-195 C.D.C., la cauzione può essere prestata mediante:

a) deposito nummario, ossia di moneta avente corso legale nello Stato membro in cui viene richiesta la garanzia.
   La specificazione operata dal legislatore comunitario chiarisce che non può essere considerato tale il deposito di moneta non avente corso legale nello Stato membro (anche se avente corso legale in un altro Stato membro dell'Unione Europea) o, addirittura, di valuta estera (come nel caso di cauzione costituita a mezzo di deposito di dollari americani).
   Sono equiparati al deposito nummario, anche se non costituiti direttamente in denaro contante:
   - la consegna in garanzia di un assegno a pagamento garantito da parte dell'organismo che lo ha emesso (in sostanza, un assegno circolare);
   - la consegna di un qualsiasi altro titolo che abbia efficacia liberatoria e sia riconosciuto soddisfacente dall'autorità doganale.
     Nell'individuazione di tale particolare categoria di titoli, soccorre la previsione di cui all'art. 87 c. 1 T.U.L.D. in forza della quale "la cauzione può esser*e prestata …omissis… mediante deposito di titoli di debito emessi o garantiti dallo Stato …omissis…*": la previsione nazionale, pertanto, costituisce specificazione di quella comunitaria autorizzando l'Ufficio competente ad accettare la cauzione costituita mediante deposito di titoli dello Stato;

b) fideiussione da parte di un soggetto terzo stabilito nell'Unione Europea e riconosciuto dall'autorità doganale dello Stato membro.
   Anche in questo caso, le previsioni nazionali di cui all'art. 87 c. 1 T.U.L.D. assumono valore di specificazione, prevedendo che la fideiussione de qua possa essere rilasciata da un'azienda di credito o da un'assicurazione accreditata presso l'amministrazione doganale;

c) altre modalità (c.d. "garanzie atipiche") purché tali da assicurare in modo equivalente l'adempimento dell'obbligazione doganale (cfr. art. 197 C.D.C.).
   La concreta attuazione di tale disposizione è limitativa dell'ampia autonomia apparentemente concessa alle autorità doganali in quanto (cfr. art. 857 D.A.C.) sono stati indicate in modo tassativo le diverse forme di garanzia atipiche accettabili (con l'ovvia considerazione che, essendo previste expressis verbis, dovrebbero piuttosto essere considerate altre forme di garanzia tipica).
   Si tratta, in particolare:
   - della costituzione di un'ipoteca, di un debito fondiario, di un'anticresi o di un diritto equiparato su beni immobili
   - della cessione di crediti, costituzione di pegni con o senza spossessamento nonché di pegni su merci, titoli o crediti;

[93] La disposizione nazionale, infatti, fa unicamente riferimento ai diritti doganali che potrebbero sorgere, sulle merci temporaneamente importate, in caso di loro importazione definiva senza operare alcun richiamo anche all'eventuale obbligazione tributaria derivante dalla mancata riesportazione dei prodotti compensatori.

- della costituzione di una solidarietà passiva convenzionale da parte di una persona terza all'uopo riconosciuta dall'autorità doganale;
- del deposito in contanti o a questo equiparato effettuato in una moneta diversa da quella avente corso legale nello Stato in cui è effettuato il deposito;
- della partecipazione, con pagamento di un contributo, ad un regime di garanzia generale gestito dall'autorità doganale.

La disposizione comunitaria appena esaminata è, a parere di chi scrive, sostitutiva dell'art. 87 c. 2 T.U.L.D., in forza del quale "ne*l regolamento per l'esecuzione del presente testo unico* possono essere previste, in aggiunta a quelle indicate nel precedente comma, altre forme di garanzia per determinate operazioni doganali".

La scelta della forma della garanzia è rimessa al soggetto tenuto a prestarla (cfr. art. 196 § 1 C.D.C.) e quindi, nel caso di specie, alla libera scelta del richiedente l'autorizzazione al perfezionamento attivo anche se – è bene ribadirlo – l'Amministrazione può rifiutare la specifica garanzia proposta dalla parte qualora non la ritenga sufficiente, idonea o di pronta realizzazione; in ogni caso, l'Amministrazione ha il dovere di accettare le garanzie proposte dalla parte solo laddove queste si rivelino di pronta e facile esigibilità rispetto alle procedure necessarie per l'esazione dello specifico credito erariale.

Dalla facoltatività della garanzia – secondo la disciplina comunitaria - come chiarito nella citata circolare 3/D del 21 gennaio 2005 consegue l'applicabilità dell'art. 90 T.U.L.D. con conseguente facolt*à per l'amministrazione doganale di rinunciarvi nei casi espressamente previsti da tale* disposizione: il che si traduce nella possibilità di esentare da tale adempimento, oltre alle Amministrazioni Pubbliche (nei confronti delle quali non può essere richiesta alcuna garanzia secondo quanto puntualmente indicato dall'art. 189 § 4 C.D.C.), anche gli altri enti pubblici nonché le ditte di notoria solvibilità.

Quelle appena esaminate costituiscono solo parte delle clausole dell'autorizzazione al T.P.A.. Fra le restanti – puntualmente elencate nella circolare 55/D del 20 agosto 2002 dell'Agenzia delle Dogane – le più importanti sono:

1. l'indicazione della tipologia di regime autorizzato ("ordinario" o "per equivalenza" e, in tale caso, con autorizzazione o meno all'esportazione anticipata dei prodotti compensatori);
2. l'indicazione del luogo in cui deve essere tenuta la contabilità nonché della particolare tipologia di contabilità che deve essere adottata e delle correlate scritture;
3. le indicazioni relative alla classificazione, designazione, quantità e valore delle merci di importazione nonché – in caso di autorizzazione al sistema del T.P.A. "per equivalenza", con o senza esportazione anticipata – del codice di nomenclatura combinata ad otto cifre, la qualità commerciale e le caratteristiche tecniche delle merci equivalenti ed i sistemi di identificazione da adottare per evitare la loro fraudolenta sostituzione;
4. **l'indicazione dei prodotti compensatori nonché del tasso di rendimento[94] o delle modalità per la sua determinazione** (art. 119 C.D.C., 517 D.A.C. e 179 T.U.L.D.).

   Come detto, caratteristica essenziale del T.P.A. è la trasformazione di una merce non comunitaria appositamente introdotta nel territorio doganale comunitario e la successiva riesportazione dei prodotti compensatori ottenuti. Il suo corretto funzionamento, pertanto, si basa sulla determinazione – per quanto possibile effettuata prima del rilascio dell'autorizzazione – della quantità di prodotti compensatori che possono essere ottenuti a seguito della lavorazione di tale merce.

   La determinazione di questo "rapporto di cambio" è l'operazione tecnica di maggiore complessità del regime del T.P.A. e richiede sovente il preventivo esame dei processi di lavorazione e l'accesso agli impianti di produzione da parte dei funzionari doganali al fine di verificarne le modalità di

[94] Definito dall'art. 114 c. 2 lett. f) C.D.C. come "la quantità o percentuale di prodotti compensatori ottenuta al momento del perfezionamento da una determinata quantità di merci d'importazione"..

funzionamento ed effettuare eventuali "esperimenti" con quantitativi campione di prodotto messi a disposizione del richiedente il vincolo al regime (cfr. art. 183 T.U.L.D.).

In ogni caso, e dunque indipendentemente dal modo in cui questo rapporto – tecnicamente chiamato **tasso di rendimento** – viene ad essere determinato, di esso o del metodo utilizzato per determinarlo deve essere fatta concreta menzione nel provvedimento autorizzativo (cfr. art. 119 c. 1 C.D.C.).

Tale indicazione è di fondamentale importanza in quanto è proprio sulla base del tasso di rendimento indicato nel provvedimento autorizzativo che l'Ufficio delle Dogane procedente dispone l'appuramento del regime.

In taluni casi, in considerazione del fatto che determinati particolari processi di trasformazione vengono svolti secondo modalità ormai standardizzate e danno quindi risultati assolutamente analoghi, il legislatore comunitario consente l'utilizzo di una procedura semplificata per la determinazione del tasso di rendimento.

In particolare, l'art. 119 § 2 C.D.C. dispone che "quando le circostanze lo giustifichino, in particolare quando si tratti di operazioni di perfezionamento effettuate tradizionalmente in condizioni tecniche ben definite e riguardanti merci con caratteristiche sensibilmente costanti, che si concludono con *l'ottenimento di prodotti compensatori di qualità costante, possono essere stabilite, secondo la* procedura del comitato ed in base a dati reali precedentemente constatati, **tassi di rendimento forfetari**". Tale disposizione ha trovato specificazione nell'art. 517 D.A.C. il quale, richiamando il contenuto dell'allegato 69, rende applicabili a livello comunitario, per alcune determinate categorie di merci rientranti nella P.A.C., tassi forfetari uniformi per l'intero territorio comunitario.

5. **il termine di appuramento** (art. 118 § 1 C.D.C., 520 e ss. e 542 e ss. D.A.C.).

Per "appuramento" si intende la positiva conclusione del regime, non tanto nel suo aspetto tecnico - ossia l'intervenuta trasformazione delle merci - quanto nel suo aspetto giudico-contabile.

Il termine di appuramento è cosa ben diversa rispetto al termine di validità dell'autorizzazione: quest'ultimo, infatti, si riferisce all'efficacia del provvedimento il quale può "reggere" anche una pluralità di operazioni di perfezionamento; l'appuramento, invece, si riferisce non all'atto autorizzativo quanto a ciascuna di dette operazioni o all'insieme delle operazioni poste in essere nel periodo di validità dell'autorizzazione[95].

---

[95] In caso di una pluralità di operazioni di perfezionamento attivo poste in essere sotto la vigenza di un'unica autorizzazione doganale, si pone il problema di come "ripartire" fra le diverse partite di merci non comunitarie le trasformazioni eseguite.

A tale riguardo, trova applicazione il disposto dell'art. 520 D.A.C., in forza del quale – fatta comunque salva la facoltà del titolare del regime di richiedere una imputazione specifica in conto ad una piuttosto che ad un'altra partita di merce - occorre operare una distinzione a seconda che si tratti di:

- perfezionamento attivo con sospensione dei diritti doganali, nel qual caso l'assegnazione di una nuova destinazione doganale ammessa alle merci non comunitarie o ai prodotti compensatori determina l'appuramento delle dichiarazioni di temporanea importazione più vecchie;
- perfezionamento attivo con sistema dello sgravio o del rimborso dei diritti doganali, nel qual caso i prodotti compensatori sono considerati ottenuti dalle merci vincolate ad regime sulla base delle dichiarazioni più vecchie.

In entrambi i casi, nonostante le differenze lessicali, trova comunque applicazione il criterio F.I.F.O..

E' poi prevista, per motivi di semplificazione, la c.d. **globalizzazione del termine** (cfr. art. 118 c. 2 § 2 C.D.C.), a cui si può fare ricorso in tutti i casi in cui, sotto l'egida di un'unica autorizzazione, siano state temporaneamente importate diverse partite di merce il cui termine di appuramento scade in date diverse.

Ricorrendo tale ipotesi, l'art. 542 c. 2 D.A.C. dispone che "l'autorizzazione può prevedere che il termine …omissis… venga automaticamente prorogato per l'insieme delle merci che si trovano ancora vincolate al regime a tale data. Tuttavia, le autorità doganali possono richiedere che tali merci vengano assegnate ad una nuova destinazione doganale ammessa entro la scadenza da loro indicata".

La circolare 55/D del 20 agosto 2002 dell'Agenzia delle Dogane, in relazione all'istituto de quo, ha disposto quanto segue: "in proposito occorre tener presente che per il regime di perfezionamento attivo è possibile globalizzare i termini di appuramento, ossia i termini entro i quali le merci vincolate a questo regime devono essere riesportate o comunque devono avere ricevuto un'altra destinazione doganale ammessa che appura il regime; ciò al fine di semplificare la gestione e di ridurre i costi amministrativi legati a questo regime. La

L'art. 118 § 1 C.D.C. dispone che "l'autorità doganale stabilisce il termine entro il quale i prodotti compensatori devono essere esportati o riesportati[96] o ricevere un'altra destinazione doganale[97]. Questo termine è fissato tenendo conto del tempo necessario per effettuare le operazioni di perfezionamento e lo smercio dei prodotti compensatori".
L'art. 542 § 1 D.A.C., a sua volta, prevede che **l'autorizzazione indichi in modo espresso il termine entro il quale deve essere operato l'appuramento** con facoltà di proroga, anche dopo la scadenza del termine originariamente previsto, in caso di giustificate ragioni[98].

---

regolamentazione comunitaria prevede la possibilità di globalizzazione mensile o trimestrale dei termini di riesportazione, come illustrato dalle linee guida pubblicate nella G.U. CC. EE. n. C 269 del 24/09/01. In caso di globalizzazione mensile, tutti i termini di appuramento che cominciano a decorrere, a fronte dei vincoli al regime effettuati, in un dato mese scadono l'ultimo giorno del mese civile nel corso del quale scadrebbe il termine di appuramento relativo all'ultimo vincolo al regime effettuato nel mese considerato. In caso di globalizzazione trimestrale, tutti i termini di appuramento che cominciano a decorrere, a fronte dei vincoli al regime effettuati, in un dato trimestre scadono l'ultimo giorno del trimestre nel corso del quale scadrebbe il termine di appuramento relativo all'ultimo vincolo al regime effettuato nel trimestre considerato".

96 I prodotti compensatori (o la materia prima temporaneamente importata) possono essere esportati o riesportati o direttamente al territorio dello Stato membro in cui sono state effettuate le lavorazioni costituenti il perfezionamento o dal territorio di un altro Stato membro.
In tale ipotesi, allorché si tratti di perfezionamento con il sistema della sospensione dei diritti doganali, al fine di evitare possibili frodi all'erario comunitario è prevista l'emissione, oltre che del documento di transito comunitario esterno T1, anche del **bollettivo INF.1**.
Su questo particolare documento devono essere, inter alia, indicati i diritti ancora gravanti sulla merce in caso di immissione in consumo in uno Stato membro.

97 Ai sensi di quanto espressamente previsto dall'art. 544 D.A.C., ai fini dell'appuramento sono in toto equiparati alla riesportazione o all'esportazione (ma non alla temporanea importazione delle merci "equivalenti"):

- la consegna dei prodotti compensatori a persone che possono beneficiare delle franchigie derivanti dall'applicazione della Convenzione di Vienna del 18 aprile 1961 sulle relazioni diplomatiche o della Convenzione di Vienna del 24 aprile 1963 sulle relazioni consolari o di altre convenzioni consolari, oppure della Convenzione di New York del 16 dicembre 1969 sulle missioni speciali;
- la consegna di prodotti compensatori alle Forze Armate di altri Paesi di stanza nel territorio di uno Stato membro, quando lo Stato membro accorda una franchigia doganale conformemente all'art. 136 del regolamento (CEE) 918/1993;
- la consegna, nel rispetto di talune condizioni, di aeromobili civili e di veicoli spaziali ed attrezzature connesse;
- l'attribuzione di una destinazione doganale ai prodotti compensatori secondari la cui distruzione sotto sorveglianza doganale è vietata per motivi ambientali, a condizione che il titolare dimostri che l'appuramento secondo il regime ordinario è impossibile o antieconomico.

Ancora, *sono equiparati alla riesportazione ai fini dell'appuramento* (cfr. art. 549 c. 1 D.A.C.) il vincolo dei prodotti compensatori o delle merci temporaneamente importate ad uno dei regimi sospensivi o la loro introduzione in un deposito franco o in una zona franca. Detta disposizione è specificata dall'art. 186 c. 1 e 2 T.U.L.D..

98 Per quanto concerne la proroga del termine di appuramento, l'art 542 D.A.C. dispone che "se le circostanze lo consentono, può esser[ne] concessa [una] anche dopo la scadenza del termine originariamente previsto".
La disposizione appena richiamata si riferisce – è bene precisarlo – alla sola proroga del termine di appuramento e non della validità dell'autorizzazione. Solo rispetto alla prima, infatti, il legislatore comunitario ha expressis verbis previsto la possibilità che venga concessa anche dopo la scadenza del termine originario. Con la circolare 55/D del 20 agosto 2002 l'Agenzia delle Dogane ha, a tale proposito, chiarito che: " Resta ferma la possibilità di proroga di tale termine o di singole dichiarazioni di vincolo (validità delle bollette di temporanea accese), come dianzi specificato. In linea di principio, la proroga è concessa su richiesta, per giustificati motivi e previo accertamento della sussistenza delle merci nella disponibilità del titolare; si rammenta, comunque, che, se le circostanze lo consentono, può essere concessa una proroga anche dopo la scadenza del termine originariamente previsto".
Per quanto riguarda, invece, la proroga della validità dell'autorizzazione al regime del perfezionamento attivo, con la medesima circolare 55/D è stato affermato che "possono essere concesse solo a fronte di istanze presentate entro i termini di validità dell'autorizzazione di cui si chiede la proroga e previo nulla-osta delle autorità competenti, ove il medesimo sia previsto ai fini dell'esame delle condizioni economiche".

Nel fissare il termine di appuramento, la discrezionalità dell'Ufficio procedente, in relazione a talune particolari tipologie di merci previste dalla P.AC., è fortemente limitata; ai sensi dell'art. 542 c. 3 D.A.C., infatti, questo non può superare:

- per il latte ed i prodotti lattiero caseari di cui all'art. 1 del regolamento CE 1255/1999, 4 mesi;
- per le operazioni di macellazione senza ingrasso degli animali di cui al capitolo 1 della nomenclatura combinata, 2 mesi;
- per l'ingrasso, compresa l'eventuale macellazione, degli animali che rientrano nei codici di nomenclatura 0104 e 1015, 3 mesi;
- per l'ingrasso, compresa l'eventuale macellazione, degli animali di cui al capitolo 1 della nomenclatura combinata, 6 mesi;
- in caso di trasformazione di carni, 6 mesi;
- in caso di trasformazione di altri prodotti agricoli del tipo di quelli ammessi a beneficiare del pagamento anticipato delle restituzioni di ci all'art. 1 del regolamento CE 565/1980 e trasformati in prodotti o merci di cui all'art. 2 del medesimo, 6 mesi;

Termini specifici valgono in caso di **T.P.A. "per equivalenza" con esportazione anticipata**, per il quale l'appuramento debba intervenire entro:

- **3 mesi** per le merci soggette ad un'organizzazione comune di mercati (ossia per quelle rientranti nella P.A.C.);
- **6 mesi** per le merci diverse dalle precedenti, salvo proroga fino al termine massimo di 12 mesi a seguito di presentazione di richiesta debitamente motivata.

In relazione al dies a quo per il calcolo di detto termine, bisogna distinguere diverse ipotesi, a seconda che si tratti di:

- **T.P.A. "ordinario"**, nel qual caso il termine decorre dal giorno in cui è stata presentata – rectius: convalidata – la dichiarazione di (cfr. art. 118 § 2 C.D.C.):
  - temporanea importazione (IM/5) in caso di perfezionamento con il sistema della sospensione dei diritti doganali;
  - immissione in libera pratica (IM/4), in caso di perfezionamento con il sistema del rimborso o dello sgravio;
- **T.P.A. "per equivalenza"** – caratterizzato per il fatto che la lavorazione avviene su merci "equivalenti" già presenti all'interno dell'Unione Europea (e per l'inizio della lavorazione delle quali non è necessario richiedere alcuna autorizzazione, cfr. art. 545 § 1 D.A.C.) e che l'esportazione dei prodotti compensatori avviene successivamente all'introduzione nel territorio comunitario di un pari quantitativo di merci non comunitarie – il termine per l'appuramento (se non già fissato a data certa) decorre dal giorno in cui è stata presentata – rectius: convalidata – la dichiarazione:
  - temporanea importazione (IM/5) in caso di perfezionamento con il sistema della sospensione dei diritti doganali;
  - immissione in libera pratica (IM/4), in caso di perfezionamento con il sistema del rimborso o dello sgravio;
- **T.P.A. "per equivalenza" con esportazione anticipata** – in cui non solo le lavorazioni hanno luogo su merci "equivalenti" ma anche l'esportazione dei prodotti compensatori avviene prima dell'introduzione nel territorio doganale comunitario delle merci non comunitarie – il termine di appuramento (se non già fissato a data certa) inizia a decorrere dal giorno in cui è stata presentata – rectius: convalidata – la dichiarazione di esportazione dei prodotti compensatori ottenuti dalla lavorazione delle merci "equivalenti" (cfr. art. 118 § 3 C.D.C.), ossia la dichiarazione EX/3[99].

[99] Proprio per questo particolare regime, l'art. 543 D.A.C. prevede che l'autorizzazione indichi non il termine entro cui deve essere operata l'esportazione di prodotti compensatori ma, come ovvio, "il termine entro il quale le

In relazione all'iter burocratico dell'appuramento, trova applicazione l'art. 521 D.A.C. in forza del quale deve essere operata una summa divisio fra:

- T.P.A. con sospensione dei diritti doganali, per il quale è necessaria la presentazione all'Ufficio di controllo, entro 30 giorni dalla scadenza dei termini sopra visti, di un **conto di appuramento** predisposto dal titolare del regime doganale (o fatto compilare d'autorità dall'Ufficio stesso).
  La presentazione di tale conto è di fondamentale importanza, come sottolineato dalla circolare n. 55/D del 20 agosto 2002 dell'Agenzia delle Dogane con la quale si è chiarito che: "per un corretto assolvimento degli adempimenti connessi alla fase di appuramento del regime, appare indispensabile provvedere ad una scrupolosa applicazione delle disposizioni concernenti la redazione del conto di appuramento, le indicazioni nel medesimo contenute e la sua *presentazione all'ufficio doganale di controllo entro i termini previsti (art.521 D.A.C.). Occorre* pertanto che tutti gli uffici adeguino le loro modalità operative a tale esigenza, richiedendo al titolare la predisposizione del conto suddetto *e astenendosi dal procedere all'appuramento del* regime con esclusivo ricorso alle annotazioni di carico/scarico riportate su ciascuna bolletta e/o *sull'autorizzazione;* ciò fatti salvi casi particolari (ad esempio: vincoli occasionali al regime con la procedura semplificata di autorizzazione/accettazione della dichiarazione, oppure singola *bolletta per l'intero quantitativo autorizzato) nei quali l'ufficio di controllo ritenga di potersi* avvalere delle facoltà previste ai paragrafi 2 e 3 del citato articolo 521";
- T.P.A. con sgravio o rimborso dei diritti doganali, per il cui appuramento è richiesta la presentazione, entro 6 mesi dalla scadenza dei termini, della **domanda di sgravio o di rimborso**.

Il dies a quo dal quale computare i termini di 30 giorni o di 6 mesi sopra visti – i quali, stante quanto previsto dall'art. 521 § 1 c. 2 D.A.C., possono essere prorogati oltre la scadenza prevista – è costituito dal termine ultimo previsto per l'appuramento[100] il quale, di conseguenza, resta subordinato all'avvenuta riesportazione dei prodotti compensatori o della stessa merce temporaneamente importata o al loro assoggettamento al regime del deposito doganale o dell'ammissione temporanea o del transito o la loro introduzione in una zona franca o in un deposito franco (cfr. art. 128 C.D.C.).

Il mancato appuramento e la conseguente nascita dell'obbligazione doganale all'importazione.

Il regime non sempre giunge ad una felice conclusione – e dunque al corretto appuramento - e ciò indipendentemente dall'eventuale presenza comportamenti astrattamente idonei a costituire fattispecie penalmente rilevante.

E' infatti possibile – ad esempio – che le merci, una volta trasformate in prodotti compensatori, non possano più essere riesportate per motivi commerciali (quali, ad esempio, un repentino mutamento dei "gusti" del mercato o l'introduzione di un regime di licenza di importazione nel paese di destinazione) o, addirittura, che non siano state assoggettate alle lavorazioni originariamente previste.

In tutti i casi, come ovvio, le merci non ancora immesse in libera pratica e/o i prodotti compensatori devono essere assoggettati ad imposizione daziaria al fine di regolarizzarne la posizione all'interno del territorio doganale comunitario.

---

merci non comunitarie devono essere dichiarate per il regime, tenuto conto del tempo necessario per l'approvvigionamento ed il trasporto verso la Comunità".

100 O, per chiarire meglio la questione, si può anche dire che i limiti temporali visti in precedenza si riferiscono al termine di presentazione della dichiarazione di riesportazione (in caso di perfezionamento attivo "ordinario" o "per equivalenza") o di temporanea importazione (in caso di perfezionamento attivo "per equivalenza" con esportazione anticipata); dallo scadere di tali termini, decorre invece il termine per l'appuramento vero e proprio, ossia per la presentazione del conto di appuramento o della domanda di sgravio o rimborso di cui all'art. 521 D.A.C..

L'art. 121 C.D.C., infatti, dispone espressamente che "*fermo restando l'art. 122, quando sorga un'obbligazione doganale,* ***l'importo della stessa è determinato in base agli elementi di tassazione in vigore*** per le merci di importazione ***al momento dell'accettazione della dichiarazione relativa a*****l vincolo di tali merci al regime di perfezionamento attivo**"[101].

La previsione trova specificazione nell'art. 519 D.A.C., in forza del quale all'insorgere dell'obbligazione doganale consegue, quale prestazione accessoria, il pagamento degli **interessi compensatori**[102].

Identico principio è contenuto nell'art. 191 T.U.L.D. (applicabile, stante il richiamo di cui all'art. 198 T.U.L.D., in ogni caso di mancato appuramento), in forza del quale "*per l'importazione definitiva …omissis… saranno pagati i diritti dogana*li che sarebbero stati dovuti sulle merci temporaneamente importate alla data in cui fu accettata dalla dogana la dichiarazione di temporanea importazione, nonché gli *interessi di mora di cui all'art. 218 per il tempo decorso da tale data a quella di accet*tazione della dichiarazione di importazione definitiva".

L'insorgenza di un'obbligazione doganale commisurata agli elementi di imposizione relativi alle merci temporaneamente importate.

Come detto, l'importo dell'obbligazione doganale conseguente alla mancata riesportazione dei prodotti compensatori o alla mancata trasformazione delle merci temporaneamente importate nel territorio doganale comunitario deve essere determinato – ai sensi dell'art. 121 § C.D.C. – "in base agli elementi di tassazione in vigo*re per le merci d'importazione al momento dell'accettazione della dichiarazione relativa* al vincolo di tali merci al regime di perfezionamento attivo".

In parole povere, l'obbligazione – che sorge solo in caso di T.P.A. con sospensione dei diritti doganali - è "cristallizzata" al momento dell'introduzione nel territorio comunitario delle merci (materia prima) impiegate nel processo di trasformazione, non avendo alcuna rilevanza – tranne che in alcuni particolari casi che fra poco verranno esaminati – gli elementi di imposizione relativi ai prodotti compensatori ottenuti.

Indipendentemente dalla sopra vista "neutralità" – la cui rilevanza è limitata al quantum dell'obbligazione tributaria - la mancata riesportazione dei prodotti compensatori costituisce l'ipotesi di più frequente realizzazione e, comunque, quella che genera i maggiori problemi, specie allorché per la loro fabbricazione siano state impiegate solo merci per le quali non sono stati ancora corrisposti i diritti di confine ovvero, in parte, anche materie prime già immesse in libera pratica o originarie dell'Unione Europea.

Nel primo caso, infatti, stante quanto previsto dal combinato disposto dell'art. 4 punto 7 primo alinea e dell'art. 87-bis C.D.C., i prodotti compensatori devono essere considerati interamente "allo stato

---

101 L'aliquota daziaria applicabile, pertanto, è quella prevista in relazione al momento di vincolo al regime del perfezionamento attivo.
Qualora, a tale data, le merci potevano fruire di un trattamento tariffario preferenziale nell'ambito di un contingente o di un massima tariffario, può essere applicata l'agevolazione tariffaria vigente "prevista per merci identiche al momento dell'accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica" dei prodotti compensatori o della merce (materia prima) non lavorata (cfr. art. 121 c. 2 C.D.C.).
Un'ulteriore agevolazione è poi prevista dall'art. 547-bis D.A.C. per il caso in cui, all'atto dell'accettazione della dichiarazione di vincolo al regime, le merci temporaneamente importate potevano fruire – in caso di loro immissione in libera pratica – di un trattamento tariffario favorevole a cagione della loro destinazione particolare. In tale ipotesi, infatti, la condizione di favore potrà applicarsi, all'atto dell'effettiva immissione in commercio del prodotto compensatore o della merce (materia prima) non lavorata a condizione che la destinazione particolare potesse essere autorizzata e che le condizioni previste per la concessione del trattamento tariffario favorevole sarebbero state rispettate.

102 E' di lampante evidenza come, in caso di perfezionamento attivo con il sistema dello sgravio o del rimborso, al mancato appuramento non consegue alcuna obbligazione tributaria (dato che i diritti doganali sono già stati corrisposti e che, anzi, gli stessi non possono essere sgravati o rimborsati al richiedente) né, tantomeno, alcuna obbligazione accessoria a titolo di interessi.

estero" e quindi, in caso di loro mancata riesportazione nel termine previsto, deve essere assoggettato ad imposizione l'intero valore delle merci utilizzate per la loro fabbricazione (in quanto tutte temporaneamente importate); nel secondo caso, invece, solo una parte dei prodotti compensatori può, a stretto rigore di termini, essere considerata "allo stato estero" e quindi ad essere soggetta ad imposizione è la sola quota parte di merci temporaneamente importate utilizzata per la loro fabbricazione.

Per quanto concerne, invece, la mancata trasformazione delle merci temporaneamente importate non sorgono particolari problemi in ordine alla quantificazione dell'obbligazione in quanto questa colpisce o il loro intero valore o la parte proporzionale alla quantità non riesportata entro il termine di appuramento.

Tornando all'ipotesi precedente, ossia l'avvenuta trasformazione (totale o parziale) della merce temporaneamente importata non seguita dalla riesportazione dei prodotti compensatori ottenuti, notevoli difficoltà si incontrano nella corretta quantificazione del quantum debendi in quanto è di cruciale importanza stabilire il quantitativo di merci temporaneamente importate presenti nei prodotti compensatori non riesportati. A tal fine soccorre l'art. 518 D.A.C. il quale dispone il ricorso a tre distinti metodi di calcolo, l'ultimo dei quali applicabile solo in via residuale. Si tratta, in particolare:

1. del **metodo a chiave quantitativa**.

   Questo particolare sistema trova applicazione in solo due ipotesi ben determinate, ossia:

   - quando dalle operazioni di perfezionamento è stato ottenuto solo un tipo di prodotto compensatore. In tale caso, la quantità stimata di merci di importazione presenti all'interno del prodotto compensatore è determinata in misura percentuale sulla quantità totale dei prodotti compensatori.

     Così, ad esempio, se sono stati temporaneamente importati kg. 100 di materia prima (MP) dai quali sono *stati ottenuti kg. 90 di prodotti compensatori (PC), nel caso in cui l'ob*bligazione doganale sorga in relazione a kg. 20 di PC la quantità di MP da assoggettare ad imposizione fiscale è pari al risultato della seguente operazione algebrica:

     Kg. 20 (PC per il quale sorge l'obbligazione)

     : kg. 90 (PC complessivamente ottenuti)

     x kg. 100 (totale MP temporaneamente importata)

     = kg. 22,22 (MP da assoggettare ad imposizione fiscale)

   - quando dal T.P.A. sono stati ottenuti diversi tipi di prodotti compensatori, a condizione che in ognuno di essi siano presenti tutti gli elementi delle merci di importazione.

     Un esempio potrebbe essere dato dalla farina di grano: se dalla sua lavorazione si ottengono diversi tipologie di prodotti da forno, in entrambi è chiaramente rinvenibile la medesima materia prima e, quindi, può trovare applicazione il metodo della chiave quantitativa.

     In tale ipotesi, la quantità di merci d'importazione o di temporanea importazione presenti in un determinato tipo prodotto compensatore è proporzionale:

     - al rapporto fra questo particolare tipo di prodotto compensatore, che insorga o meno un'obbligazione doganale, e la quantità complessiva dei prodotti compensatori;
     - al rapporto fra la quantità di prodotti compensatori per i quali insorge l'obbligazione doganale e la quantità complessiva dei prodotti compensatori della stessa specie.

     Queste due proporzioni non sono alternative l'una rispetto all'altra ma, al contrario, devono trovare entrambe applicazione nell' ordine sopra riportato in quanto dirette, la prima, alla determinazione della materia prima effettivamente utilizzata per la fabbricazione del totale dei prodotti compensatori e, la seconda, all'individuazione della parte di materia prima da assoggettare ad imposizione in caso di mancata riesportazione di alcuni di tali prodotti compensatori.

*Se, come nell'esempio pr*ecedente, sono stati temporaneamente importati kg. 100 di materia prima (MP) dai quali sono stati ottenuti i seguenti prodotti compensatori (PC):

- kg. 80 di PC-A;
- kg. 10 di PC-B;
- kg. 5 di PC-C.

Nel caso di specie, le merci di temporanea importazione esistenti in ciascun PC devono essere *determinate in misura pari " al rapporto fra questo particolare PC, che insorga o meno un'obbligazione doganale, e la quantità complessiva dei PC" (primo criterio di ripartizione indicato dall'art. 518 c. 2 lett.* a D.A.C.).

Pertanto, la base di ripartizione della MP è la seguente:

- <u>prodotto A</u>:
  - kg. 80 (PC-A ottenuto)
  - : kg. 95 (totale PC ottenuti)
  - x 100 (totale MP impiegata per la fabbricazione dei PC)
  - = kg. 84,21 (MP impiegata per la fabbricazione di PC-A)
- <u>prodotto B</u>:
  - kg. 10 (PC-B ottenuto)
  - : kg. 95 (totale PC ottenuti)
  - x 100 (totale MP impiegata per la fabbricazione dei PC)
  - = kg. 10,53 (MP impiegata per la fabbricazione di PC-B)
- <u>prodotto C</u>:
  - kg. 5 (PC-C ottenuto)
  - : kg. 95 (totale PC ottenuti)
  - x 100 (totale MP impiegata per la fabbricazione dei PC)
  - = kg. 5,26 (MP impiegata per la fabbricazione di PC-C)

Come si nota, la somma della materia prima impiegata è pari a kg. 100.

Se, per ipotesi, al termine delle operazioni di lavorazione non vengono riesportati kg. 10 di prodotto PC-A e kg. 5 di prodotto PC-*C, l'obbligazione doganale sorge in relazione " al rapporto fra la quantità di PC per i quali insorge l'obbligazione doganale e la quantità complessiva dei PC della stessa specie"* (secondo criterio di ripartizione in*dicato dall'art. 518 c. 2 lett. b D.A.C.).*

Pertanto, l'obbligazione doganale sorge:

- <u>per il prodotto A</u>, su kg. 10,53 di MP così determinati:
  - kg. 10 (PC-A non riesportato)
  - : kg. 80 (totale PC-A della stessa specie ottenuto)
  - x kg. 84,21 (MP necessaria per la fabbricazione del totale dei PC-A)
  - = kg. 10,53 (MP da assoggettare ad imposizione)
- <u>per il prodotto C</u>, su kg. 5,26 di MP così determinati:
  - kg. 5,00 (PC-C non riesportato)
  - : kg. 5,00 (totale PC-C della stessa specie ottenuto)
  - x kg. 5,26 (MP necessaria per la fabbricazione del totale dei PC-C della stessa specie)
  - = kg. 5,26 (MP da assoggettare ad imposizione).

2. del **<u>metodo a chiave valore</u>**.

Questo sistema ha applicazione residuale, in quanto è vi si può fare ricorso quando "<u>non sussistono le condizioni per *l'applicazione dl metodo della chiave quantitativa*</u>".

Il suo funzionamento è tutto sommato semplice, in quanto consente di determinare la quantità di merci di importazione o di temporanea importazione presenti in un prodotto compensatore in proporzione:

- del valore di questo particolare tipo di prodotto compensatore[103], indipendentemente dal fatto che insorga o meno l'obbligazione doganale, espresso in percentuale del valore complessivo di tutti i prodotti compensatori ottenuti;
- del valore dei prodotti compensatori per i quali sorge l'obbligazione doganale espresso in percentuale sul valore complessivo dei prodotti compensatori della stessa specie.

Riprendendo le quantità indicate negli esempi precedenti, se sono stati temporaneamente importati kg. 100 di materia prima (MP) dai quali sono stati ottenuti i seguenti prodotti compensatori (PC):

- kg. 80 di PC-*A il cui "valore"* – inteso quale prezzo di vendita franco fabbrica nella Comunità - è pari ad *€ 20,00 per ogni kg. e, quindi, pari ad un totale di € 1.600,00;*
- kg. 10 di PC-*B il cui "valore" come sopra definito è pari ad € 12,00 per ogni kg. e, quindi, pari ad un totale di € 120,00;*
- kg. 5 di PC-*C il cui "valore" come sopra definito è pari ad € 5,00 per ogni kg. e, quindi, pari ad un totale di € 5,00;*

è chiaro che dal complesso delle lavorazioni sono stati ottenuti PC il cui valore totale è di € 1.745,00.
*La regola di cui all'art. 518 c. 2 § 2 primo alinea D.A.C. impone di ripartir*e la MP necessaria per la fabbricazione dei diversi PC in misura proporzionale al rapporto fra il valore di ciascuno di essi ed il valore totale di tutti i PC ottenuti.
Pertanto, la base di ripartizione della MP è la seguente:

- <u>prodotto A</u>:
  *€. 1.600,00 (v*alore prodotto compensatore PC-A)
  : *€ 1.745,00 (valore totale complesso PC)*
  x kg. 100,00 (MP impiegata per la fabbricazione del totale dei PC)
  = kg. 91,69 (MP impiegata per la fabbricazione del PC-A)
- <u>prodotto B</u>:
  €. 120,00 (valore PC-B)
  : *€ 1.745,00 (val*ore totale complesso PC)
  x kg. 100,00 (MP impiegata per la fabbricazione del totale dei PC)
  = kg. 6,88 (MP impiegata per la fabbricazione del PC-B)
- <u>prodotto C</u>:
  €. 25,00 (valore PC-C)
  : *€ 1.745,00 (valore totale complesso PC)*
  x kg. 100,00 (MP impiegata per la fabbricazione del totale dei PC)
  = kg. 1,43 (MP impiegata per la fabbricazione del PC-C)

Come si nota, la somma della MP impiegata è pari a kg. 100.
Se, per ipotesi, al termine delle operazioni di lavorazione non vengono riesportati kg. 10 di PC-A e kg. 5 di PC-*C, l'obbligazione doganale sorge in relazione al rapporto fra "il valore dei prodotti compensatori per i quali insorge un'obbligazione doganale espresso in percentuale del valore complessivo dei prodotti compensatori della stessa specie" (cfr.* art. 518 c. 2 § 2 secondo alinea D.A.C.).
Pertanto, l'obbligazione doganale sorge:

- <u>per il prodotto A</u>, su kg. 11,46 di MP così determinati:
  kg. 10 (PC-A non riesportato)
  : kg. 80 (totale PC-A ottenuto)
  x kg. 91,69 (MP necessaria per la fabbricazione del totale dei PC-A)
  = kg. 11,46 (MP da assoggettare ad imposizione)
- <u>per il prodotto C</u>, su kg. 5,26 di MP così determinati:
  kg. 5 (PC-C non riesportato)
  : kg. 5 (totale PC-C ottenuto)
  x kg. 1,43 (MP necessaria per la fabbricazione del totale dei PC-C)
  = kg. 1,43 (MP da assoggettare ad imposizione)

[103] Tale valore è costituito dal prezzo di vendita franco fabbrica nella Comunità di quel determinato tipo di prodotto compensatore o di prodotti identici o simili.

3. di **ogni altro metodo ragionevole**, ossia di ogni altro sistema di determinazione, non meglio nominato e pertanto da individuare nel caso concreto, al quale può farsi ricorso in via assolutamente residuale e, dunque, allorché non possano trovare applicazione i due metodi in precedenza esaminati.

L'insorgenza di un'obbligazione doganale commisurata ai prodotti compensatori non riesportati.

Quelle sopra viste sono le ipotesi "normali" in cui l'obbligazione doganale conseguente alla mancata riesportazione delle materie prime non utilizzate o dei prodotti compensatori ottenuti è commisurata agli elementi di imposizione relativi alle prime e computati all'atto della loro temporanea importazione.

A tale regola, però, il legislatore comunitario ha ritenuto operare una consistente deroga al ricorrere di talune specifiche condizioni – meglio indicate nell'art. 122 D.A.C. – integrate le quali *l'obbligazione viene parametrata al valore del prodotto compensatore nel momento in* cui questo diventa imponibile ossia, per il caso della mancata riesportazione, alla scadenza del termine previsto per *l'appuramento o in un momento anteriore, se il prodotto viene effettivamente consumato nel territorio* comunitario.

In particolare, secondo l'elencazione contenuta nell'articolo citato, i prodotti compensatori:

1. sono soggetti ai dazi all'importazione loro applicabili quando:
   - sono immessi in libera pratica e figurano nell'elenco di cui all'allegato 75 delle D.A.C. (cfr. art. 548 § 1 D.AC..) proporzionalmente alla parte esportata dei prodotti compensatori non compresi in detto elenco, salva facoltà per il titolare del regime di chiedere l'applicazione del criterio "ordinario" e, quindi, di assoggettare ad imposizione la quota-parte di materia prima contenuta nel prodotto compensatore non riesportato;
   - sono soggetti ad imposizioni stabilite nel quadro della P.A.C. e ciò sia espressamente previsto da specifiche disposizioni adottate secondo la procedura del comitato;
2. sono soggetti a dazi all'importazione, determinati secondo le norme applicabili nel quadro del regime doganale considerato o in materia di zona franca, quando siano stati vincolati ad un regime sospensivo o in deposito franco, a meno che il titolare del regime non formalizzi l'opzione per l'applicazione del criterio "ordinario" di cui all'art. 121 C.D.C..
   In ogni caso, allorché il regime sospensivo cui è vincolato il prodotto compensatore è diverso dalla trasformazione doganale, dall'applicazione della disposizione qui in esame non deve conseguire l'insorgenza di un'obbligazione doganale di importo inferiore rispetto a quella conseguente all'applicazione del criterio "ordinario" di cui all'art. 121 C.D.C. citato.
3. possono essere soggetti alle norme di tassazione previste nel quadro del regime di trasformazione sotto controllo doganale se la merce d'importazione avesse potuto essere vincolata a tale regime
4. beneficiano di un trattamento tariffario favorevole a cagione della loro destinazione particolare, qualora detto trattamento sia previsto per merci identiche immesse in libera pratica da Paesi terzi;
5. sono ammessi in franchigia dei dazi all'importazione, qualora detta franchigia sia prevista, per le merci identiche importate, ai sensi dell'art. 184 C.D.C..

LA TRASFORMAZIONE SOTTO CONTROLLO DOGANALE (T.S.C.D.)

Aspetti generali del regime dogana e definizioni salienti ad esso collegate

La trasformazione sotto controllo doganale (T.S.C.D.) è l'unico regime doganale comunitario rispetto al quale è difficile trovare un istituto omologo all'interno del T.U.L.D.: tra le "destinazioni doganali" da questo disciplinate, infatti, la temporanea importazione sembra più che altro costituire il pendant nazionale dei regimi comunitari del T.P.A. e dell'ammissione temporanea e non certo della T.S.C.D. alla quale, peraltro, è accomunata da taluni aspetti.

Per riuscire a comprendere cosa il legislatore comunitario abbia voluto intendere con tale termine non si può prescindere dall'esame dell'art. 130 C.D.C., contenente la sua definizione: "la T.S.C.D. consente di utilizzare nel territorio doganale della Comunità merci non comunitarie **per sottoporle ad operazioni che ne modificano la specie o lo stato** *senza che queste siano soggette ai dazi all'importazione* ed alle misure di politica commerciale **e di immettere in libera pratica, dietro pagamento dei relativi dazi *all'importazione, i prodotti risultanti da tali operazioni***".

Come si evince dalla lettura di tale disposizione, il presupposto oggettivo della T.S.C.D. è, potremmo dire, "bifasico" in quanto richiede:

1. anzitutto, l'introduzione nel territorio doganale comunitario di merci non immesse in libera pratica al fine di sottoporle a lavorazioni o trattamenti idonei a modificarne la specie o lo stato.
   In tale fase, il regime differisce ben poco dal T.P.A. (e, nella fattispecie, dal perfezionamento attivo con sospensione dei diritti doganali), posto che determina l'introduzione all'interno del territorio comunitario di merci aliene senza che queste siano assoggettate alle consuete misure di politica commerciale e tariffaria previste in caso di immissione in libera pratica.
   Pertanto, le merci introdotte permangono "allo stato estero", così come tutti i prodotti da esse derivanti, ai sensi di quanto previsto dall'art. 87-bis C.D.C. in forza del quale "nei casi di cui *all'art. 4* punto 7, primo trattino, seconda frase, qualsiasi prodotto o merce ottenuti da una merce vincolata ad un regime sospensivo sono considerati vincolati allo stesso regime";
2. in secondo luogo, l'immissione in libera pratica delle merci o dei prodotti derivanti dalle predette lavorazioni o trattamenti.
   A differenza di quanto sopra detto, in questa fase il regime mostra la sua differenza rispetto al T.P.A. o all'AM.T..
   Rispetto al T.P.A. in quanto in tale regime - nonostante anche la T.S.C.D. richieda la necessaria effettuazione di operazioni di trasformazione – le merci temporaneamente importate sono già ab origine destinate ad essere riesportate sotto forma di prodotti compensatori (o, più raramente, ad essere riesportate tali e quali allorché, per ragioni non previste, non ne sia stata operata la trasformazione).

   Rispetto all'AM.T., invece, in cui le merci temporaneamente importate sono fin dall'inizio destinate ad essere riesportate tali e quali salva l'obsolescenza derivante dall'uso, la T.S.C.D.. differisce sotto un duplice aspetto:
   - anzitutto, perché prevedere l'effettuazione di operazioni di lavorazione o trasformazione;
   - in secondo luogo, poiché già ab origine è destinata a concludersi con l'immissione in libera pratica dei prodotti derivanti da dette lavorazioni o trasformazioni.

Dall'esame del solo art. 130 C.D.C. può sembrare che il regime della T.S.C.D. sia ammissibile sempre e comunque sub condicio del doppio presupposto sopra esaminato.

In realtà, siffatta conclusione è errata. Per rendersene conto, è sufficiente esaminare brevemente quanto previsto dall'art. 131 C.D.C., in forza del quale "i casi e le condizioni in cui si può ricorrere al *regime …omissis… sono determinati secondo la procedura del comitato*". Tale disposizione deve essere letta in pendant con la sua disciplina applicativa, contenuta nell'art. 551 D.A.C., in forza del quale al regime si può fare ricorso in due soli casi:

1. allorché si tratti di merci la cui trasformazione consenta di ottenere prodotti soggetti a dazi di importazione di importo inferiore rispetto a quello da applicare alle merci stesse.
   La disposizione è talmente chiara da non necessitare quasi di alcun commento. Il regime, pertanto, può essere autorizzato a condizione che il richiedente preveda di ottenere, a seguito della trasformazione, del prodotto il cui regime tariffario sia migliore (ossia più "leggero") rispetto a quello previsto per le merci (di temporanea importazione) sottoposte a tali operazioni.
   Il riferimento ai "dazi di importazione di importo inferiore" deve essere inteso non tanto all'importo complessivo dei dazi (e, trattandosi di un regime comunitario, devono essere presi in considerazione i soli dazi e prelievi agricoli, senza che possano avere alcun rilievo, ai fini dell'ammissione o meno al

regime, le misure di fiscalità interna quali l'I.V.A. o le accise) quanto alla loro misura percentuale. In caso contrario, infatti, posto che nel regime de quo la base imponibile per l'applicazione delle misure di politica tariffaria è costituita dal valore dei prodotto ottenuto a seguito della trasformazione o della lavorazione al momento della sua immissione in libera pratica, il presupposto applicativo previsto dall'art. 551 c. 1 § 1 D.A.C. risulterebbe integrato molto di rado;

2. allorché si tratti di merci che devono subire operazioni destinate a garantire la loro conformità con le norme tecniche previste per l'immissione in libera pratica.
   A differenza del caso precedente, qui la lavorazione non determina né la produzione di un bene "nuovo" (non a caso il legislatore usa il termine generico di "lavorazioni", guardandosi bene dal richiamare il ben diverso concetto di trasformazione) né l'applicazione di un migliore regime tariffario ma, unicamente, la "regolarizzazione" della merce di origine non comunitaria prima della sua immissione in libera pratica.
   Le operazioni di regolarizzazione richiamate dal legislatore, si noti bene, sono solo quelle necessarie a garantire la conformità della merce alle "norme tecniche" previste per l'immissione in libera pratica; il regime, pertanto, non potrà essere autorizzato allorché la regolarizzazione sia destinata a rendere la mece confoem ad una disciplina di contenuto non tecnico quale può essere, tanto per fare un esempio, quella concernente la tutela del "made in Italy" rispetto ad indicazioni di origini false o fallaci o, più in generale, quella di cui al c.d. "Accordo di Madrid" in materia di indicazioni di origine false o fallaci.

Il rilascio dell'autorizzazione alla T.S.C.D.: condizioni oggettive e soggettive.

La T.S.C.D. (cfr. art. 84 § 1 C.D.C.) è un regime doganale economico e sospensivo.

L'art. 85 C.D.C. dispone che "il ricorso a qualsiasi regime economico è subordinato al rilascio *di apposita autorizzazione da parte dell'autorità doganale*" la quale, come specificato dall'art. 88 C.D.C., può subordinare il vincolo delle merci al regime "alla costituzione di un deposito cauzionale a garanzia del *pagamento dell'obbligazione doganale che potrebbe sorgere rispetto a tali merci*".

Per quanto riguarda l'argomento in esame, l'art. 116 C.D.C. dispone che "*l'autorizzazione di* T.S.C.D. è rilasciata su richiesta della persona che effettua o fa effettuare la trasformazione per proprio conto".

Il soggetto che intende operare la trasformazione, deve presentare specifica istanza scritta facendo uso del modello di cui all'allegato 67 al D.A.C. (cfr. art. 497 § 1) o presentando richiesta scritta.

Come meglio precisato dalla circolare n. 55/D del 20 agosto 2002 l'Agenzia delle Dogane – non applicabile al regime de quo in quanto expressis verbis relativa al solo perfezionamento attivo e passivo ma, comunque, chiarificatrice di alcuni principi applicabili a tutti i regimi doganali economici - "i nuovi modelli *di domanda e di autorizzazione di cui all'allegato 67 non sono vincolanti* nella struttura; tuttavia, la sequenza numerica delle caselle indicate nel suddetto modello ed il testo corrispondente non possono essere modificati. I medesimi andranno compilati seguendo le dettagliate note esplicative. Possono essere utilizzate fotocopie o altri sistemi di riproduzione su carta semplice".

L'istanza deve essere presentata all'ufficio competente, ossia (cfr. art. 498 c. 2 lett. b D.A.C.) l'Ufficio delle Dogane "responsabil[e] per i luoghi in cui vengono effettuate le operazioni di perfezionamento".

La presentazione dell'istanza ad un ufficio incompetente non ne determina l'automatico rigetto, dato che trovano comunque applicazione la L. 241/1990 e, in particolare, i principi in materia di trasparenza ed efficienza dell'azione amministrativa dalla stessa incarnati, con la conseguenza che l'ufficio ricevente dovrà trasmettere gli atti a quello effettivamente competente secondo dandone opportuna conoscenza alla parte. In tali casi, è ovvio, il dies a quo per il decorso del termine per la conclusione del procedimento è da individuare nel momento in cui l'ufficio competente riceve la documentazione.

Trattandosi di autorizzazione al regime di T.S.C.D., è previsto che l'istanza (cfr. art. 497 § 3 c. 1 lett. b D.A.C.) possa non assumere una forma specifica ed autonoma ma sia – per così dire – "implicita", **in**

quanto ricompresa nella dichiarazione di vincolo al regime, ossia nella IM/5 presentata all'Ufficio delle Dogane. Tale possibilità, che costituisce una evidente agevolazione per i traffici commerciali internazionali, è – all'apparenza – fortemente limitata e circoscritta ad un numero esiguo di casi, in quanto se ne può fare uso "*quando, conformemente all'art. 552* § 1 c. 1, le condizioni economiche sono considerate soddisfatte".

Tale ultima disposizione, in realta, mitiga la limitazione sopra richiamata in quanto **considera iuris et de iure soddisfatte le condizioni economiche in relazione alle merci ed alle operazioni elencate nell'allegato 76 parte A D.A.C.**.

Per quanto concerne, invece, le merci e/o i tratttamenti non compresi in detta parte A, bisogna distinguere due casi a seconda che:

⇨ **si tratti di merci e/o trattamenti compresi nell'allegato 76 parte B D.A.C**.
In tal caso, non solo è necessaria la presentazione dell'istanza in forma scritta o mediante impiego del modello di cui all'allegato 67, ma è anche previsto che l'esame delle condizioni economiche – vista l'estrema delicatezza della questione[104] - sia effettuato secondo la procedura "comunitarizzata" di cui all'art. 504 D.A.C.;

⇨ **si tratti di merci e/o trattamenti non compresi fra quelli previsti dall'allegato 76 D.A.C.**.
Come nel caso precedente, anche in questa ipotesi il regime della T.C.D. può essere autorizzato solo previa presentazione di specifica istanza in forma scritta o mediante impiego dell'apposito modello, con la differenza, però, che l'esame delle condizioni economiche non deve necessariamente essere effettuato secondo la procedura "comunitarizzata" ex art. 504 D.A.C. (salvo, ovviamente, ricorso facoltativo a tale procedura).

Non è invece in alcun caso è ammessa la possibilità di rilascio dell'autorizzazione a seguito di presentazione di dichiarazione orale o di facta concludentia ex art. 497 c. 3 § 2 D.A.C..

Il contenuto della domanda di autorizzazione al regime.

Proseguendo l'esame della procedura normale, l'istanza scritta, se ben compilata, dovrebbe consentire all'ufficio la corretta istruzione della pratica. Si rammenta a tal fine che trovano applicazione le disposizioni di cui alla L. 241/1990, per lo meno nella parte in cui ne sia accertata la compatibilità con il diritto comunitario: di tale disposizione, in particolare, sicuramente applicabili sono i principi in materia di individuazione dell'unità organizzativa e del funzionario responsabile del procedimento (i cui dati devono essere comunicati al richiedente); non sono invece applicabili le disposizioni in materia di termine procedimentale in quanto, per le motivazioni che saranno fra poco chiarite, questo è disciplinato unicamente dalla fonte comunitaria.

In particolare, dall'istanza (e dalla documentazione ad essa allegata) devono risultare, inter alia:

⇨ il nome ed indirizzo del richiedente.
A tal proposito, è utile precisare che, ai sensi di quanto prescritto dall'art. 133 C.D.C., l'autorizzazione **può essere concessa unicamente a soggetti stabiliti nell'ambito dell'Unione Europea**: dunque, nei casi in cui il richiedente sia un soggetto non residente (se persona fisica) o non stabilito (in ogni altro caso) in uno dei Paesi dell'Unione Europea, per poter aspirare ad ottenere il rilascio di tale autorizzazione deve previamente istituire in uno di tali Paesi una stabile organizzazione, non essendo sufficiente la mera presenza di un rappresentante fiscale (non importa se "pesante" o "leggero").
Tale regola non soffre eccezioni e, in particolare, non trova qui applicazione l'eccezione, applicabile al perfezionamento attivo, prevista per le merci prive di carattere commerciale.
Questa, però, non è l'unica condizione soggettiva; in via generale, infatti, l'art. 86 c. 1 primo alinea C.D.C. dispone che l'autorizzazione sia "concessa esclusivamente: - **alle persone che offrono tutte le *garanzie necessarie per l'ordinato svolgimento delle operazioni*** *…omissis…*".

[104] Si tratta infatti di merci rientranti nella P.A.C. o soggette a dazio antidumping o compensativo.

Quali siano queste "garanzie" il legislatore comunitario non lo specifica né, tantomeno, sono rinvenibili specifiche pronunce a livello amministrativo. Nondimeno, anche per quanto riguarda la T.C.D. può farsi riferimento all'elenco dei requisiti soggettivi richiesti per il rilascio dell'autorizzazione alla gestione del deposito doganale (visto la eadem ratio che sottende i due istituti), previsti dalla circolare n. 16/D del 28 aprile 2006 dell'Agenzia delle Dogane.

Pertanto, il soggetto che richiede il rilascio dell'autorizzazione non deve:

- risultare formalmente imputato per un delitto previsto dalla normativa doganale o fiscale o da ogni altra legge la cui applicazione sia demandata alla dogana nonché per uno dei delitti non colposi previsti dai titoli II, VII e VIII capo II del libro secondo del codice penale né abbiano riportato condanne penali per uno di tali reati;
- aver commesso violazioni amministrative gravi e ripetute in materia doganale o fiscale;
- essere sottoposto a procedure fallimentari, di concordato preventivo, di amministrazione controllata né trovarsi in stato di liquidazione.

Una volta autorizzato, il titolare del regime (cfr. art. 90 C.D.C.) può trasferire ad altri gli oneri da esso derivanti: in particolare, tale trasferimento – costituente novazione soggettiva del rapporto - può essere operato, previo consenso dell'Ufficio doganale, a favore di un altro soggetto che sia in possesso dei requisiti per il rilascio dell'autorizzazione.

Ipotesi diversa è quella disciplinata dall'art. 513 D.A.C.: qui, infatti, non si ha alcuna modificazione soggettiva ma solo il trasferimento delle merci (vincolate alla trasformazione) dal titolare del regime il quale ne ha operato la temporanea importazione ad altro soggetto già autorizzato al medesimo regime.

Il trasferimento, però, è subordinato ad un'ulteriore condizione: come meglio chiarito dalla circolare n. 30/D del 28 giugno 2001 dell'Agenzia delle Dogane, può essere operato – con il rispetto delle formalità descritte nell'allegato 68 delle D.A.C. - solo se il secondo titolare (ossia il "ricevente") vincola la merce al regime di trasformazione facendo uso della procedura domiciliata.

In considerazione del fatto che il soggetto ricevente è già autorizzato al medesimo regime, l'art. 513 c. 1 § 1 D.A.C. richiede che il trasferimento sia formalizzato mediante una semplice comunicazione (rectius: notificazione) seguita dall'iscrizione delle merci o dei prodotti trasferiti nella contabilità tenuta, ex art. 266 D.A.C., dal ricevente in quanto autorizzato alla procedura domiciliata.

⇨ il regime di cui si richiede l'autorizzazione;

⇨ il luogo in cui verranno tenute le scritture contabili.

Come per gli altri regimi economici, anche in questo caso le scritture contabili rivestono notevole importanza in quanto costituiscono il principale mezzo per il tramite del quale l'ufficio doganale svolge la propria attività di controllo sul regolare funzionamento del regime e sul puntuale adempimento, da parte del suo titolare, delle prescrizioni imposte con il provvedimento autorizzatorio. Proprio per tale ragione, le scritture contabili vengono sottoposte, da parte del legislatore comunitario, ad una puntuale disciplina.

In particolare, l'art. 515 D.A.C. prevede la facoltà per l'autorità doganale di obbligare il titolare del regime alla loro tenuta; peraltro, qualora questi tenga già una contabilità su cui vengono registrati dati e notizie idonei a consentire l'efficace controllo del regime, l'autorità doganale può prescindere dall'istituzione di una separata serie di scritturazioni contabili assumendo le risultanze di quelle già esistenti.

In ogni caso, le scritture (o la contabilità dell'operatore) – salvo esclusioni da valutare caso per caso - devono contenere le seguenti informazioni (cfr. art. 516 D.A.C.):

- le indicazioni riportate dalle caselle obbligatorie del D.A.U.;
- gli elementi delle dichiarazioni per mezzo delle quali viene appurato il regime della T.S.C.D.;
- la data ed i riferimenti ad altri documenti doganali ed a qualsiasi altro documento relativo al vincolo o all'appuramento;

- la natura delle operazioni di trasformazione, il tasso di rendimento e/o le modalità per la sua determinazione;
- le indicazioni che consentono il controllo delle merci, inclusa la loro ubicazione e gli eventuali trasferimenti;
- le descrizioni commerciali e tecniche necessarie ad identificare le merci;

⇨ la descrizione tecnica delle merci e dei prodotti trasformati nonché dei mezzi di identificazione che si intende utilizzare a tal fine;
⇨ il tasso di rendimento e le modalità della sua determinazione;
⇨ il termine di appuramento previsto;
⇨ l'ufficio proposto per l'entrata delle merci, per il controllo sull'applicazione del regime e per l'appuramento.

L'importanza di dette informazioni è tale che il legislatore comunitario ha previsto che, in tutti in casi di autorizzazione conseguente a "richiesta implicita" ex art. 497 § 3 c. 1 D.A.C., la parte sia comunque tenuta a presentare – in duplice originale – un documento, contenente tali indicazioni, il quale viene vistato dall'Ufficio delle Dogane competente che provvede a restituirne una copia al richiedente l'autorizzazione; la seconda copia, anche in assenza di un'espressa previsione normativa o di un indirizzo di prassi in tal senso (la circolare n. 55/D del 20 agosto 2002 dell'Agenzia delle Dogane è infatti applicabile ai soli regimi del perfezionamento attivo e passivo), è opportuno venga allegata alla dichiarazione di temporanea importazione (IM/5).

L'esame delle condizioni economiche per la concessione dell'autorizzazione alla T.S.C.D..

Per quanto concerne l'esame delle condizioni economiche – la cui verifica costituisce adempimento necessario per la concessione di ogni tipo di regime doganale economico – l'art. 133 C.D.C. dispone che "*L'autorizzazione è concessa …omissis… e) quando sono soddisfatte le condizioni necessarie* affinché il regime contribuisca a favorire la creazione o il m*antenimento di un'attività di trasformazione di* merci nella Comunità, senza che vengano pregiudicati gli interessi essenziali dei produttori comunitari (condizioni economiche). I casi in cui le condizioni economiche sono considerate soddisfatte possono essere determinati secondo la procedura del comitato".

L'art. 552 § 1 c. 1 D.A.C., già in precedenza richiamato, dispone che "1. Per i tipi di merci e le *operazioni elencate nell'allegato 76, parte A, le condizioni economiche si considerano avverate. Per gli* altri *tipi di merci e le altre operazioni deve essere eseguito l'esame delle condizioni economiche. 2. Per i tipi di merci e le operazioni di cui all'allegato 76, parte B, non ricompresi nella parte A, il comitato procede all'esame delle condizioni economiche. Si applica l'art. 504* § 3 e 4".

Come già sopra anticipato, le condizioni economiche, come precisato nella circolare n. 30/D del 28 giugno 2001 dell'Agenzia delle Dogane:

1. si considerano sempre soddisfate in tutti i casi in cui la trasformazione abbia ad oggetto le merci e le operazioni indicate nell'allegato 76 parte A.
   E' da notare come il legislatore richieda (come si evince dall'uso della congiunge "e") l'avverarsi di entrambe dette condizioni, con la conseguenza che non potranno ritenersi automaticamente soddisfatte le condizioni economiche nel caso in cui la trasformazione consista in operazioni previste da tale allegato ma sia effettuata su merci diverse da quelle quivi indicate o, al contrario, abbia ad oggetto tali merci ma consista in operazioni innominate;
2. non si considerano soddisfatte e devono essere oggetto di valutazione "comunitarizzata" ex art. 504 D.A.C. in tutti i casi in cui la trasformazione abbia ad oggetto merci ed operazioni indicate nell'allegato 76 parte B;
3. non si considerano soddisfatte, e devono quindi essere oggetto di valutazione da parte delle singole autorità doganali, allorché la trasformazione si riferisca a merci ed operazioni diverse da quelle indicate nell'allegato 76.

Anche in tale ipotesi, peraltro, l'esame può essere "comunitarizzato" (cfr. art. 503 D.A.C.) in tre particolari ipotesi (non suscettibili di interpretazione analogica ma, tutt'al più, di interpretazione estensiva), ossia quando:

- l'autorità nazionale intenda procedere motu proprio ad una consultazione, anteriormente o successivamente al rilascio dell'autorizzazione;
- l'autorità doganale di un altro Stato membro sollevi obiezioni su di un'autorizzazione già concessa;
- l'iniziativa dell'esame congiunto sia presa direttamente dalla Commissione Europea.

Come evidente, oltre che molto peculiari, si tratta di ipotesi suscettibili di trovare concreta realizzazione (la seconda non riguarda la fase dell'autorizzazione iniziale, visto che si fonda sull'opposizione mossa da un altro Stato membro ad un provvedimento già rilasciato) solo in casi di notevole importanza a livello di Unione Europea.

Ad ogni modo, in caso di esame congiunto, l'intera pratica deve essere trasmessa alla Commissione, scortata da apposita relazione contenente i risultati dell'istruttoria svolta a livello nazionale (cfr. art. 504 c. 1 D.A.C.).

Il rilascio dell'autorizzazione.

Dalla presentazione dell'istanza, l'Ufficio delle Dogane competente dispone di un **termine di 30 giorni**[105] - che, previsto dall'art. 506 § 1 D.A.C. deve considerarsi sostitutivo di quello generale previsto dalla L. 241/1990. - per rilasciare l'autorizzazione o per comunicare al richiedente le ragioni del mancato rilascio.

Il termine è de iure posticipato (cfr. art. 499 § 1 D.A.C.) nel caso in cui l'Ufficio procedente, ritenendo insufficienti gli elementi conoscitivi contenuti nell'istanza, richieda ulteriori informazioni o la produzione di documentazione integrativa: in tali ipotesi (la richiesta di integrazione istruttoria dovrà essere ovviamente motivata), i 30 giorni decorrono (cfr. art. 506 § 1 D.A.C.) dalla data in cui le informazioni supplementari vengono ricevute dall'autorità preposta.

Il termine, inoltre, non trova applicazione, per espressa previsione legislativa:

- nel caso in cui sia stata richiesta un'autorizzazione unica ex art. 500 D.A.C., salva l'ipotesi prevista dal successivo art. 501;
- in tutti i casi in cui il procedimento di esame delle condizioni economiche sia stato "comunitarizzato" ai sensi dell'art. 503 D.A.C. (sia "volontariamente" sia ai sensi dell'art. 552 c. 2 D.A.C.).

  In tale ipotesi, infatti, il termine procedimentale è de iure sospeso fino al momento della pubblicazione sulla G.U.C.E. delle conclusioni del comitato.

Per quanto concerne la forma del provvedimento autorizzativo (cfr. art. 505 D.A.C.), questo deve essere redatto:

- in caso di presentazione di istanza scritta, sul modello conforme all'allegato 67 D.A.C.;
- in caso, invece, di "richiesta implicita", l'autorizzazione non riveste una forma particolare in quanto rimane conglobata nell'atto di accettazione della dichiarazione doganale di temporanea importazione (IM/5).

L'efficacia temporale del provvedimento autorizzativo.

[105] Entro tale termine, l'Ufficio deve non solo adottare la decisione, ma anche comunicarla al richiedente.
Il perdurante silenzio non è in alcun modo qualificato dal legislatore comunitario e, quindi, in caso di inutile decorso del periodo di cui sopra, il richiedente non potrà fare altro che ricorrere alla competente autorità giudiziaria amministrativa al fine di accertare l'omissione in cui è incorsa l'amministrazione (trattandosi, come ovvio, di un caso di silenzio-inadempimento): nulla autorizza infatti a pensare che detto silenzio possa essere qualificato in termini di silenzio-rifiuto o, ancor peggio, di silenzio-assenso.

Si deve sottolineare come (cfr. art. 507 c. 1 D.A.C.), **l'autorizzazione abbia, in linea generale, efficacia solo pro futuro**, dato che i suoi effetti decorrono solo dalla data del rilascio o dalla successiva data indicata nel provvedimento stesso.

La necessità che, in caso di efficacia posticipata, ne sia fatta espressa menzione sull'atto determina che il ricorso a tale facoltà sia escluso allorché la parte abbia deciso di procedere con le forme della "richiesta implicita" (posto che, in tale ipotesi, il provvedimento non ha forma autonoma rispetto alla dichiarazione).

Il riferimento alla "data del rilascio" rende chiaro che l'atto de quo non è di tipo recettizio con la conseguenza che la sua mancata notifica non incide sull'idoneità a spiegare gli effetti giuridici che gli sono propri.

In taluni specifici casi, l'autorizzazione **può avere efficacia retroattiva**. Il legislatore ha, a tale proposito, distinto due ipotesi, in quanto:

⇨ da un lato, è prevista la possibilità di disporre la retroazione degli effetti fin dal momento della presentazione della richiesta di parte o da un momento successivo (cfr. art. 508 c. 1 § 2 D.A.C.);

⇨ dall'altro, in taluni specifici e particolari casi, è data possibilità all'Ufficio procedente di fare *retroagire gli effetti dell'autorizzazione fino ad un anno prima della presentazione della richiesta* (cfr. art. 508 c. 3 D.A.C.)

A differenza della precedente, tale facoltà è fortemente limitata; perché il beneficio possa essere concesso deve essere data compiuta dimostrazione:

- dell'esistenza di specifiche ragioni economiche;
- dell'assenza di una qualsiasi manovra fraudolenta e di una qualsiasi negligenza da parte dell'operatore commerciale.

  A tal proposito - come indicato nelle "Linee guida per l'applicazione dei regimi economici" pubblicate sulla G.U.C.E. Serie C n. 269/2001 – "si considera esservi negligenza manifesta da parte dell'interessato in particolare quando una persona o il suo rappresentante non abbia rispettato le disposizioni procedurali all'osservazione delle quali è normalmente subordinata la concessione di un'autorizzazione e delle quali non poteva ignorare l'esistenza oppure qualora la persona o il suo rappresentante si fosse già trovata, precedentemente, in una situazione simile, essendo quindi informata dei requisiti necessari per ottenere tale autorizzazione";
- dell'idoneità delle risultanze delle scritture contabili del richiedente a soddisfare tutte le condizioni del regime e, se del caso, della possibilità di identificare le merci;
- della possibilità di espletare tutte le formalità necessarie per regolarizzazione la situazione delle merci ivi compresa, se del caso, l'invalidazione della dichiarazione.

Per quanto riguarda, invece, la durata dell'efficacia dell'autorizzazione, l'art. 507 c. 3 D.A.C. dispone che **non possa superare i 3 anni "a decorrere dalla data dalla quale …*omissis*… è valida**, salvo casi debitamente giustificati".

Il contenuto dell'autorizzazione: le specifiche misure di salvaguardia degli interessi erariali, il tasso di rendimento ed il termine di appuramento.

Con il rilascio dell'autorizzazione il titolare del regime ottiene il diritto di introdurre nel territorio doganale comunitario merci non immesse in libera pratica per assoggettarle ad operazioni di trasformazione ovvero alle lavorazioni necessarie a renderle conformi alle prescrizioni tecniche vigenti in ambito comunitario.

Al fine di meglio disciplinare i rapporti con l'amministrazione doganale e di garantire gli interessi erariali, contestualmente all'autorizzazione vengono impartite alcune disposizioni accessorie (ma, quanto alla loro importanza, fondamentali) cui il titolare del regime deve attenersi.

Secondo quanto prescritto dall'art. 87 § 1 C.D.C., "***l'autorizzazione definisce le condizioni in cui il regime in questione è utilizzato***": l'effettivo utilizzo della facoltà di imporre prescrizioni "aggiuntive" costituisce la chiave di volta per assicurare, ad un tempo, la massima tutela degli interessi erariali. Infatti:

⇨ possono essere imposte prescrizioni particolari in ordine alle modalità di individuazione e custodia delle merci introdotte per lavorazione;

⇨ ai sensi di quanto previsto dall'art. 88 C.D.C., "l'autorità doganale **può subordinare il vincolo delle merci al regime sospensivo alla costituzione di un deposito cauzionale a garanzia** del pagamento dell'obbligazione doganale che potrebbe sorgere rispetto a tali merci".

Il legislatore comunitario non ha previsto l'obbligatorietà di tale garanzia, con la conseguenza che:

- ciascun ufficio doganale è libero di chiederla o meno, in applicazione della normativa interna dello Stato membro di appartenenza;
- può essere richiesta sia al momento del rilascio dell'autorizzazione al regime sia successivamente, allorché l'autorità doganale constati l'insorgere di taluni specifici "elementi di rischio" (cfr. art. 190 c. 2 secondo alinea C.D.C.).

Come chiarito dall'Agenzia delle Dogane con la circolare n. 3/D del 21 gennaio 2005 (riferita al regime del deposito doganale ma il cui principio di diritto è applicabile anche alla fattispecie in esame), il fatto che la garanzia sia, per i regimi economici, prevista quale facoltativa dal legislatore comunitario, non significa che, nel nostro Paese, non sia obbligatoria.

L'art. 182 c. 3 T.U.L.D. (relativo alla temporanea importazione finalizzata al perfezionamento attivo ma, vista l'identità della fattispecie, per lo meno nella sua prima fase temporale, applicabile anche in caso di T.C.D.) dispone expressis verbis che "per le merci importate temporaneamente **deve essere prestata una cauzione** *corrispondente all'ammontare dei diritti doganali che sarebbero dovuti in caso di importazione definitiva delle merci stesse ed all'ammontare degli interessi di mora di cui all'art.* 218 T.U.L.D., computati sulla base del termine concesso per la riesportazione".

Le appena richiamate disposizioni di diritto interno sono da ritenere conformi a quanto prescritto dall'art. 192 c. 1 e 2 C.D.C., in forza del quale "quando la normativa doganale preveda la **costituzione di una garanzia a titolo facoltativo** e l'autorità doganale la richieda, quest'ultima ne stabilisce l'importo in modo che il suo livello non superi" l'importo più elevato, stimato dall'autorità doganale, dell'obbligazione o delle obbligazioni che sono sorte o che possono sorgere, qualora questo non possa essere determinato con certezza al momento in cui la garanzia è richiesta.

Come risulta dall'interpretazione combinata dell'art. 87 c. 1 T.U.L.D. e degli artt. 193-195 C.D.C., la cauzione può essere prestata mediante:

a) deposito nummario, ossia di moneta avente corso legale nello Stato membro in cui viene richiesta la garanzia.

La specificazione operata dal legislatore comunitario chiarisce che non può essere considerato tale il deposito di moneta non avente corso legale nello Stato membro (anche se avente corso legale in un altro Stato membro dell'Unione Europea) o, addirittura, di valuta estera (come nel caso di cauzione costituita a mezzo di deposito di dollari americani).

Sono equiparati al deposito nummario, anche se non costituiti direttamente in denaro contante:

- la consegna in garanzia di un assegno a pagamento garantito da parte dell'organismo che lo ha emesso (in sostanza, un assegno circolare);
- la consegna di un qualsiasi altro titolo che abbia efficacia liberatoria e sia riconosciuto soddisfacente dall'autorità doganale.

Nell'individuazione di tale particolare categoria di titoli, soccorre la previsione di cui all'art. 87 c. 1 T.U.L.D. in forza della quale "la cauzione può essere prestata *…omissis…* mediante deposito di titoli di debito emessi o garantiti dallo Stato *…omissis…*": la previsione nazionale, pertanto, costituisce specificazione di quella comunitaria autorizzando l'Ufficio competente ad accettare la cauzione costituita mediante deposito di titoli dello Stato;

b) fideiussione da parte di un soggetto terzo stabilito nell'Unione Europea e riconosciuto dall'autorità doganale dello Stato membro.
Anche in questo caso, le previsioni nazionali di cui all'art. 87 c. 1 T.U.L.D. assumono valore di specificazione, prevedendo che la fideiussione de qua possa essere rilasciata da un'azienda di credito o da un'assicurazione accreditata presso l'amministrazione doganale;

c) altre modalità (c.d. "garanzie atipiche") purché tali da assicurare in modo equivalente l'adempimento dell'obbligazione doganale (cfr. art. 197 C.D.C.).
La concreta attuazione di tale disposizione è limitativa dell'ampia autonomia apparentemente concessa alle autorità doganali in quanto (cfr. art. 857 D.A.C.) sono stati indicate in modo tassativo le diverse forme di garanzia atipiche accettabili (con l'ovvia considerazione che, essendo previste expressis verbis, dovrebbero piuttosto essere considerate altre forme di garanzia tipica).
Si tratta, in particolare:
- della costituzione di un'ipoteca, di un debito fondiario, di un'anticresi o di un diritto equiparato su beni immobili
- della cessione di crediti, costituzione di pegni con o senza spossessamento nonché di pegni su merci, titoli o crediti;
- della costituzione di una solidarietà passiva convenzionale da parte di una persona terza all'uopo riconosciuta dall'autorità doganale;
- del deposito in contanti o a questo equiparato effettuato in una moneta diversa da quella avente corso legale nello Stato in cui è effettuato il deposito;
- della partecipazione, con pagamento di un contributo, ad un regime di garanzia generale gestito dall'autorità doganale.

La disposizione comunitaria appena esaminata è chiaramente sostitutiva dell'art. 87 c. 2 T.U.L.D. (in forza del quale "nel regolamento per l'esecuzione del presente testo unico possono essere previste, in aggiunta a quelle indicate nel precedente comma, altre forme di garanzia per determinate operazioni doganali") la quale, pertanto, non può in alcun caso trovare applicazione.

La scelta della forma della garanzia è rimessa al soggetto tenuto a prestarla (cfr. art. 196 § 1 C.D.C.) e quindi, nel caso di specie, alla scelta del richiedente l'autorizzazione alla T.C.D..
Dalla facoltatività della garanzia – secondo la disciplina comunitaria - come chiarito nella citata circolare 3/D del 21 gennaio 2005 consegue l'applicabilità dell'art. 90 T.U.L.D. con conseguente *facoltà per l'amministrazione doganale di rinunciarvi nei casi espressamente previsti da tal*e disposizione: il che si traduce nella possibilità di esentare da tale adempimento, oltre alle Amministrazioni Pubbliche (nei confronti delle quali non può essere richiesta alcuna garanzia secondo quanto puntualmente indicato dall'art. 189 c. 4 C.D.C.), anche gli altri enti pubblici nonché le ditte di notoria solvibilità.

Quelle appena esaminate costituiscono solo parte delle clausole dell'autorizzazione alla T.S.C.D. Altre possono essere evinte dalla lettura della circolare 55/D del 20 agosto 2002 dell'Agenzia delle Dogane che, pur riferita ai regimi del perfezionamento attivo e passivo, contiene elementi di valutazione di non secondaria importanza anche per quanto riguarda il regime qui in esame (in considerazione, soprattutto, del richiamo operato dall'art. 134 C.D.C. ad alcune disposizioni applicabili al perfezionamento attivo).

In particolare, le più importanti tra queste clausole ulteriori sono:

1. l'indicazione della tipologia di regime autorizzato;
2. l'indicazione del luogo in cui devono essere tenute le scritture contabili nonché della particolare tipologia di contabilità che deve essere adottata e delle correlate scritture;

3. le indicazioni relative alla classificazione, designazione, quantità e valore delle merci di temporanea importazione ed i sistemi di identificazione da adottare per evitare la loro fraudolenta sostituzione;
4. **l'indicazione dei prodotti trasformati nonché del tasso di rendimento[106] o delle modalità per la sua determinazione** (cfr. artt. 134 e 119 C.D.C., 517 D.A.C. e 179 T.U.L.D.).
   Come detto, caratteristica essenziale del regime di T.S.C.D. è:
   - o la riduzione a conformità (tecnica) di una merce non comunitaria ai fini della sua successiva immissione in libera pratica;
   - o la sua trasformazione in un prodotto finito (o comunque diverso rispetto a quello originariamente introdotto) assoggettato ad un livello di imposizione (daziaria) minore.

   Se, nella prima ipotesi, dalle operazioni di trasformazione non si apprezza (almeno in linea generale) alcuna differenza qualitativa fra le merci temporaneamente importate ed i prodotti "finiti" (o, meglio, resi conformi) successivamente immessi in libera pratica, nella seconda ipotesi tale differenza è la norma: proprio in tale ipotesi, il corretto funzionamento del regime di T.S.C.D. è fondato sulla determinazione – per quanto possibile effettuata prima del rilascio dell'autorizzazione – della quantità di prodotti trasformati che possono essere ottenuti in esito alle operazioni tecniche di lavorazione.
   La determinazione di questo "rapporto di cambio" è l'operazione di maggiore complessità del regime e richiede spesso il preventivo esame dei processi di lavorazione e l'accesso agli impianti di produzione da parte dei funzionari doganali al fine di verificarne le modalità di funzionamento ed effettuare eventuali "esperimenti" con quantitativi campione di prodotto messi a disposizione del richiedente il vincolo al regime (cfr. art. 183 T.U.L.D., applicabile per analogia).
   In ogni caso, e dunque indipendentemente dal modo in cui questo rapporto – tecnicamente chiamato **tasso di rendimento** – viene ad essere determinato, di esso o del metodo utilizzato per determinarlo deve essere fatta concreta menzione nel provvedimento autorizzativo (cfr. artt. 134 e 119 § 1 C.D.C.): l'indicazione è di cruciale importanza in quanto è sulla sua base che viene disposto l'appuramento del regime.
   In alcuni casi, in considerazione del fatto che taluni processi di trasformazione sono ormai standardizzati e determinano risultati analoghi, il legislatore comunitario consente il ricorso ad una procedura semplificata per la determinazione del tasso di rendimento: l'art. 119 § 2 C.D.C., infatti, dispone che "quando le circostanze lo giustifichino, in particolare quando si tratti di perfezionamento [ma la disposizione è applicabile anche alla T.S.C.D., stante il richiamo operato dall'art. 134 C.D.C., n.d.a.] effettuate tradizionalmente in condizioni tecniche ben definite e riguardanti merci con caratteristiche sensibilmente costanti, che si concludono con l'ottenimento di prodotti [trasformati] di qualità costante, possono essere stabilite, secondo la procedura del comitato ed in base a dati reali precedentemente constatati, **tassi di rendimento forfetari**". Tale disposizione ha trovato applicazione nell'art. 517 D.A.C. (topograficamente collocato all'interno del Titolo III Capitolo I Sezione VI Sottosezione IV D.A.C., ossia nella disciplina generale di tutti i regimi economici) il quale, richiamando il contenuto dell'allegato 69, rende applicabili a livello comunitario, per alcune determinate categorie di merci rientranti nella P.A.C., tassi forfetari uniformi sull'intero territorio comunitario.
5. **il termine di appuramento** (art. 134 e 118 § 1, 2 e 4 C.D.C., 520 e ss. e 542 e ss. D.A.C.).
   Per '"appuramento" si intende la positiva conclusione del regime, non tanto nel suo aspetto tecnico (ossia l'intervenuta trasformazione delle merci) quanto nel suo aspetto giudico-contabile.
   Si tratta, pertanto, di cosa ben diversa rispetto al termine di validità dell'autorizzazione: quest'ultimo, è riferito all'efficacia del provvedimento amministrativo il quale può "reggere" anche una pluralità di operazioni di T.S.C.D.; il primo, invece, è correlato non al provvedimento autorizzativo in quanto tale,

[106] Definito dall'art. 114 c. 2 lett. f) C.D.C. come "la quantità o percentuale di prodotti compensatori ottenuta al momento del perfezionamento da una determinata quantità di merci d'importazione"..

ma a ciascuna delle operazioni di T.S.C.D. o all'insieme delle operazioni effettuate nel corso della validità dell'autorizzazione[107].

Dal richiamo operato all'art. 118 c. 1 C.D.C. consegue che l'autorità doganale è tenuta ad individuare il termine entro il quale i prodotti trasformati devono essere immessi in libera pratica in funzione del tempo necessario per l'effettuazione delle operazioni di trasformazione o di riduzione a conformità[108].
L'art. 542 c. 1 D.A.C. – applicabile alla T.C.D. in forza del richiamo contenuto nell'art. 551 c. 2 D.A.C. - prevede che **l'autorizzazione indichi in modo espresso il termine entro il quale deve essere operato l'appuramento** con facoltà di proroga, in caso di giustificate ragioni, anche dopo la scadenza di quello originariamente previsto[109].
Per quanto riguarda il momento iniziale, il dies a quo è costituito dal giorno in cui è stata presentata (rectius: convalidata) la dichiarazione d temporanea importazione IM/5 (cfr art. 118 c. 2 § 1 C.D.C.)

In relazione all'iter burocratico dell'appuramento – ossia agli adempimenti formali che la parte è tenuta ad osservare per ottenerlo - trova applicazione – pur con gli opportuni aggiustamenti - l'art. 521 D.A.C. con la conseguenza che il titolare del regime deve presentare, il conto di appuramento entro 30 giorni

---

107 In caso di una pluralità di operazioni di T.C.D. poste in essere sotto la vigenza di un'unica autorizzazione, si pone il problema di come "ripartire" fra le diverse partite di merci non comunitarie le trasformazioni eseguite.
A tale riguardo, trova applicazione l'art. 520 D.A.C., in forza del quale – fatta salva la facoltà del titolare del regime di richiedere una imputazione specifica in conto ad una piuttosto che ad un'altra partita di merce - l'assegnazione di una nuova destinazione doganale ammessa alle merci non comunitarie o ai prodotti trasformati determina l'appuramento delle dichiarazioni di temporanea importazione più vecchie.
Trova comunque applicazione il criterio F.I.F.O..
Anche per il regime di TC.D., stante l'espresso richiamo operato dall'art. 134 C.D.C. all'art. 118 c. 2, trova applicazione la c.d. **globalizzazione del termine**, a cui si può fare ricorso in tutti i casi in cui, sotto l'egida di un'unica autorizzazione, siano state temporaneamente importate diverse partite di merce il cui termine di appuramento scade in date diverse.
Ricorrendo tale ipotesi, l'art. 542 c. 2 D.A.C. (in materia di perfezionamento ma, in virtù del richiamo sopra enunciato, applicabile anche al regime in esame) dispone che "l'autorizzazione può prevedere che il termine *…omissis…* venga automaticamente prorogato per l'insieme delle merci che si trovano ancora vincolate al regime a tale data. Tuttavia, le autorità doganali possono richiedere che tali merci vengano assegnate ad una nuova destinazione doganale ammessa entro la scadenza da loro indicata".
La circolare 55/D del 20 agosto 2002 dell'Agenzia delle Dogane ha disposto quanto segue: "in proposito occorre tener presente che *…omissis…* è possibile globalizzare i termini di appuramento, ossia i termini entro i quali le merci vincolate a questo regime devono essere riesportate o comunque devono avere ricevuto un'altra destinazione doganale ammessa che appura il regime; ciò al fine di semplificare la gestione e di ridurre i costi amministrativi legati a questo regime. La regolamentazione comunitaria prevede la possibilità di globalizzazione mensile o trimestrale dei termini di riesportazione, come illustrato dalle linee guida pubblicate nella G.U. CC. EE. n. C 269 del 24/09/01. In caso di globalizzazione mensile, tutti i termini di appuramento che cominciano a decorrere, a fronte dei vincoli al regime effettuati, in un dato mese scadono l'ultimo giorno del mese civile nel corso del quale scadrebbe il termine di appuramento relativo all'ultimo vincolo al regime effettuato nel mese considerato. In caso di globalizzazione trimestrale, tutti i termini di appuramento che cominciano a decorrere, a fronte dei vincoli al regime effettuati, in un dato trimestre scadono l'ultimo giorno del trimestre nel corso del quale scadrebbe il termine di appuramento relativo all'ultimo vincolo al regime effettuato nel trimestre considerato".
Come già più volte detto in precedenza, la richiamata circolare fornisce indicazioni operative in ordine ai soli regimi di perfezionamento attivo e passivo; nondimeno, vista l'applicabili anche alla T.C.D. di quanto previsto dagli artt. 118 C.D.C. e 542 D.A.C., è da ritenere che taluni dei principi da essa enunciati siano applicabili anche a tale ultimo regime.

108 Vista la particolare natura del regime, è da ritenere che il richiamo contenuto nell'art. 118 c. 1 C.D.C. al tempo necessario per lo smercio dei prodotti compensatori non possa trovare applicazione in caso di T.C.D..

109 Per quanto concerne la proroga del termine di appuramento, l'art 542 D.A.C. dispone che "se le circostanze lo consentono, può esser[ne] concessa [una] anche dopo la scadenza del termine originariamente previsto".
La disposizione appena richiamata si riferisce – è bene precisarlo – alla sola proroga del termine di appuramento e non della validità dell'autorizzazione. Solo rispetto alla prima, infatti, il legislatore comunitario ha expressis verbis previsto la possibilità che venga concessa anche dopo la scadenza del termine originario.

dalla scadenza del termine previsto per l'appuramento. Da ciò consegue, con ovvia palmarità, che l'appuramento stesso è subordinato all'effettiva immissione in libera pratica dei prodotti trasformati o ridotti a conformità o, conformemente a quanto previsto dall'art. 89 c. 1 C.D.C., alla loro finalizzazione ad una destinazione doganale ammessa.

Il mancato appuramento del regime di T.S.C.D. e la nascita dell'obbligazione doganale all'importazione.

Il regime non sempre giunge ad una felice conclusione, indipendentemente dall'eventuale presenza comportamenti idonei a costituire fattispecie penalmente rilevante.

E' infatti possibile – ad esempio – che le merci, una volta trasformate o ridotte a conformità, non possano più essere immesse in libera pratica per motivi commerciali (quali, ad esempio, un repentino mutamento dei "gusti" del mercato o l'introduzione di un regime di licenza di importazione nel paese di destinazione) o che, addirittura, non siano state assoggettate alle lavorazioni originariamente previste o, in ultimo, che non siano immesse in libera pratica per decisione autonoma dell'operatore.

Al di fuori del caso della mancata immissione in consumo conseguente a riesportazione, in tutte le altre ipotesi appena esaminate le merci o i prodotti trasformati devono essere assoggettati ad imposizione daziaria al fine di regolarizzarne la posizione all'interno del territorio doganale comunitario.

L'art. 551 c. 3 D.A.C. dispone che "per determinare il valore in dogana dei prodotti trasformati *destinati all'immissione in libera pratica, il dichiarante può scegliere uno dei metodi previsti dall'art. 30 c. 2 lett. a), b) o c) C.D.C. o il valore in dogana delle merci d'importazione, aggiungendovi i costi di* trasformazione. I costi di trasformazione sono costituiti da tutti i costi sostenuti per fabbricare i prodotti trasformati, comprese le spese generali ed il valore di tutte le merci comunitarie usate nella trasformazione".

Per il legislatore comunitario, pertanto, la scelta del sistema da utilizzare per la determinazione del valore imponibile dei prodotti trasformati o regolarizzati è rimessa all'insindacabile volontà dell'operatore il quale può scegliere fra due strade:

- o applicare uno dei sistemi "alternativi" per la determinazione del valore imponibile contemplati dall'art. 30 c. 2 lett. a), b) o c) C.D.C., senza dover – in questo caso – rispettare l'ordine di "preferenza" stabilito dal c. 1 del medesimo articolo;
- o, in alternativa, addizionare al valore imponibile delle merci temporaneamente importate tutte le spese sostenute, sia per l'acquisto di materie prime sia a titolo di mano d'opera o di servizi (ivi compresa la custodia), per l'ottenimento dei prodotti trasformati o la riduzione a conformità delle merci stesse.

E' però possibile che, nonostante le intenzioni iniziali, le merci temporaneamente importate non vengano assoggettate ad alcuna trasformazione o riduzione a conformità ma vengano immesse sic stantibus in libera pratica. In tale ipotesi, nel silenzio serbato dal legislatore, lo scrivente ritiene possa concludersi per un'applicazione analogica:

- dell'art. 121 C.D.C., in forza del quale "*fermo restando l'art. 122, quando sorga un'obbligazione* doganale, ***l'importo della stessa è determinato in base agli elementi di tassazione in vigore*** per le merci di importazione **al momento del*l'accettazione della dichiarazione relativa al vincolo di tali* merci al T.P.A.**"[110];
- dell'art. 519 D.A.C., in forza del quale all'insorgere dell'obbligazione doganale consegue, quale prestazione accessoria, il pagamento degli **interessi compensatori**.

Si tratta di disposizioni applicabili expressis verbis solo per il T.P.A. (e, in relazione all'art. 519 cit., anche all'ammissione temporanea) ma vista la chiara similitudine delle condizioni oggettive e l'assenza

[110] L'aliquota daziaria applicabile, pertanto, è quella prevista in relazione al momento di vincolo al regime di T.C.D..

di specifiche disposizioni in senso contrario è da ritenere che ad essere possa farsi ricorso anche nei casi in cui le merci temporaneamente importate per essere assoggettate a T.C.D. siano immesse in libera pratica senza aver subito alcuna lavorazione o trasformazione.

Tale conclusione è rafforzata dall'esame dell'art. 191 T.U.L.D. (applicabile, stante il richiamo di cui all'art. 198 T.U.L.D., in ogni caso di mancato appuramento), per il quale "*per l'importazione definitiva …omissis… saranno pagati i diritti doganali che sarebbero stati dovuti sulle merc*i temporaneamente importate alla data in cui fu accettata dalla dogana la dichiarazione di temporanea importazione, nonché gli *interessi di mora di cui all'art. 218 per il tempo decorso da tale data a quella di accettazione della* dichiarazione di importazione definitiva".

LE DIFFERENTI FATTISPECIE SANZIONATORIE PREVISTE DAL T.U.L.D. IN RELAZIONE ALLE TEMPORANEE IMPORTAZIONI ED ESPORTAZIONI

Come in altri casi, anche qui il legislatore ha seguito il leit motiv della "frammentazione" delle ipotesi di illegittimità: le relative fattispecie, infatti, trovano disciplina in quattro diversi articoli del T.U.L.D..

Si possono, in particolare, distinguere le seguenti violazioni:

1. **DIFFERENZA RISPETTO ALLA DICHIARAZIONE DI MERCI DESTINATE ALLA TEMPORANEA IMPORTAZIONE** (art. 310 c. 1 T.U.L.D.).

   La fattispecie risulta integrata quando fra le merci vincolate ad un regime che ne implichi la temporanea importazione e la relativa dichiarazione doganale (la IM/5) **sussista una differenza:**

   - **di qualità**.

     A tal proposito, non viene operato alcun richiamo, né diretto né indiretto, a quanto previsto dall'art. 303 c. 2 lett. b) T.U.L.D. con la conseguenza che la riconducibilità delle merci ad una diversa sottovoce della voce doganale indicata in sede di dichiarazione non costituisce una causa di esclusione dell'antigiuridicità e, pertanto, non vale ad evitare l'applicazione della sanzione prevista;

   - **di quantità**.

     Diversamente da quanto sopra, il legislatore si è dimostrato, se non mite, per lo meno "comprensivo" introducendo in modo espresso – con previsione simile (ma non uguale) a quella di cui all'art. 303 c. 2 lett c) T.U.L.D. – una causa di esclusione dell'antigiuridicità per tutti i casi in cui la quantità accertata diverga, in eccesso o in difetto, per meno del 5% rispetto a quanto indicato in sede IM/5 (cfr. art. 310 c. 3 T.U.L.D.).

   Ad ogni modo, allorché sia riscontrata una delle differenze de quibus, trova applicazione la sanzione pecuniaria amministrativa di importo compreso fra una e 10 volte l'ammontare dei diritti di confine (oltre l'I.V.A. afferente):

   a) dovuti sulle merci riscontrate di qualità differente al dichiarato (IN CASO DI DIFFERENZA DI QUALITÀ);

      E' necessario svolgere un veloce approfondimento su questo punto, sottolineando un aspetto molto importante ai fini della determinazione della sanzione.

      Come si può comprendere anche dalla lettura della disposizione, il quantum debendi viene determinato in funzione diretta del solo ammontare dei diritti di confine (e dell'I.V.A. correlata, stante il richiamo operato dall'art. 70 d.P.R. 633/1972 alle disposizioni del T.U.L.D. in materia di sazioni) dovuti sulle merci di qualità differente, senza operare alcuna detrazione di quanto dovuto a medesimo titolo (e, se del caso, pagato) in base alla dichiarazione presentata.

      Così, ad esempio, se in sede di IM/5 vengono dichiarati per un valore di € 1.000,00 merci classificate in una voce cui accede un dazio del 10% e le stesse vengono poi riscontrate

appartenere ad una voce doganale cui accede un dazio del 12%, la sanzione pecuniaria applicabile sarà compresa fra:

⇒ per quanto riguarda l'evasione del diritto di confine, un minimo di € 120,00 (pari al dazio del 12% sul valore doganale dichiarato) ed un massimo di € 1.200,00 (pari al decuplo del minimo);

⇒ per quanto riguarda l'I.V.A., in misura variabile a seconda dell'applicazione dell'aliquota prevista sugli importi minimo e massimo della sanzione;

b) dovuti sulle merci riscontrate eccedenti rispetto a quelle dichiarate (IN CASO DI DIFFERENZA DI QUANTITÀ ECCEDENTE IL DICHIARATO);

c) calcolati sulle merci mancanti rispetto a quanto risultante dalla dichiarazione (IN CASO DI DIFFERENZA DI QUANTITÀ INFERIORE AL DICHIARATO).

In questo caso, si noti, la sanzione è scollegata dall'effettiva evasione tributaria in quanto la sua base di calcolo è determinata per fictio iuris sulla base dei diritti di confine (e dell'I.V.A.) che sarebbero stati dovuti sulle merci temporaneamente importate.

E' ovvio, infatti, che se le merci temporaneamente importate risultano accertate in un quantitativo inferiore rispetto a al dichiarato, l'ammontare del debito tributario è inferiore rispetto a quanto liquidato dal dichiarante e, pertanto, l'ufficio delle dogane dovrebbe disporre una rettifica (o una revisione) della dichiarazione.

Proprio tale peculiarità – a personalissimo parere di chi scrive (ma tale punto di vista non è condiviso dalla migliore dottrina) – dovrebbe determinare l'inapplicabilità della sanzione pecuniaria in caso di differenza di quantità inferiore rispetto al dichiarato.

L'art. 10 c. 3 L. 212/2000, infatti, già esaminato in sede relazione all'art. 303 T.U.L.D., dispone che "le sanzioni **non sono comunque irrogate quando la violazione** *…omissis…* **si traduce in una mera violazione formale senza debito di imposta**".

Nel caso di specie, dall'accertamento di un minor quantitativo di merci temporaneamente importante rispetto a quanto risultante dalla relativa dichiarazione non può certo derivante la liquidazione di un maggior diritto di confine e di una maggiore I.V.A. correlata e, pertanto, l'errore commesso, seppur concretamente esistente dal punto di vista fenomenologico e concretante l'elemento materiale della violazione de qua, risulta essere coperto dalla causa di esclusione dell'antigiuridicità di cui all'art. 10 c. 3 cit. e, dunque, non punibile.

La violazione è aggravata allorché **le merci** vincolate al regime implicante la temporanea importazione **siano destinate ad essere riesportate "in prodotti soggetti a dazio di uscita"**, ossia, nell'impropria denominazione usata dal legislatore del 1973, a dazio o prelievo agricolo in esportazione.

Tale aggravante è integrata in tutti i casi in cui i beni temporaneamente importati:

- già al momento dell'ingresso nel territorio doganale dell'Unione appartengano ad una categoria merceologica per la quale è prevista l'applicazione di un dazio o di un prelievo agricolo all'esportazione e siano riesportati "tali quali" (come nel caso dell'AM.T.);
- ovvero possano essere sussunti in una di tali categorie merceologiche solo successivamente all'effettuazione di un particolare ciclo di trasformazioni o lavorazioni (come nei casi del T.P.A.).

Ricorrendo tali ipotesi, secondo quanto previsto dall'art. 310 c. 1 ultimo periodo T.U.L.D., la sanzione come sopra determinata **deve essere incrementata** di un importo pari al dazio o al prelievo agricolo *che sarebbe dovuto al momento dell'esportazione in relazione ai "prodotti corrispondenti alle* quantità mancanti rispetto alla dichiarazione*"*, ossia prendendo a base di calcolo il valore dei "prodotti compensatori" (in senso improprio) ottenibili dalla quantità di merci dichiarata in sede di IM/5 e non riscontrata esistente.

L'aggravante, pertanto, sussiste a condizione che:

⇨ in primis, le merci temporaneamente importate siano destinate ad essere riesportate – non importa se sotto forma di prodotti compensatori o di merci "tali quali" – **e** che all'atto della loro riesportazione sia applicabile un dazio o un prelievo agricolo in esportazione;

⇨ inoltre, che venga **accertata la presenza di un quantitativo di merci inferiore rispetto a quanto indicato in sede di IM/5**.

Tale minore quantità costituisce base di calcolo per la determinazione del quantitativo dei "prodotti compensatori" rinvenibili il cui valore, a sua volta, costituisce base di calcolo per la determinazione del dazio o prelievo agricolo in esportazione e, dunque, per l'incremento della sanzione pecuniaria.

In realtà, anche in questo caso valgono le medesime considerazioni già sopra svolte in ordine all'applicabilità della causa di esclusione dell'antigiuridicità di cui all'art. 10 c. 3 L. 212/2000.

In particolare, è da notare che, trattandosi di circostanza aggravante, se tale causa di esclusione trova applicazione in ordine alla fattispecie base, risulta impossibile contestare l'aggravante per il semplice fatto che non risulta contestabile alcuna violazione amministrativa.

La sanzione è, invece, ridotta ad una misura compresa fra 1/10 e l'intero ammontare dei diritti di confine (e dell'I.V.A. afferente) dovuti allorché sussista la prova che l'inesattezza della dichiarazione sia conseguenza **di errori di calcolo o di trascrizione commessi in buona fede** (cfr. art. 314 T.U.L.D.).

Tale attenuante trova applicazione anche in concorso alla sopra vista aggravante con la conseguenza che, in tal caso, ai fini della determinazione del quantum debendi, occorre procedere:

⇒ anzitutto al calcolo dei diritti di confine (e dell'I.V.A.) dovuti sulle merci di qualità differente rispetto a quella dichiarata o su quelle eccedenti o mancanti, a seconda dei casi;

⇒ in secondo luogo, aggiungere a detta somma l'ammontare dei "dazi in uscita" dovuti sulle merci mancanti.

La somma così ottenuta costituirà il limite massimo della sanzione pecuniaria attenuata ex art. 314 T.U.L.D.; il limite minimo, ovviamente, sarà pari ad 1/10 di questo valore.

2. **DIFFERENZA RISPETTO ALLA DICHIARAZIONE DI MERCI DESTINATE ALLA TEMPORANEA ESPORTAZIONE** (art. 310 c. 2 T.U.L.D.).

La seconda fattispecie (quasi esatto opposto della precedente) risulta integrata allorché fra le merci vincolate ad un regime di temporanea esportazione e la relativa dichiarazione (ossia la EX/2) **sussista una differenza:**

- **di qualità**, ed anche in questa ipotesi senza che possa trovare applicazione alcuna causa di esclusione dell'antigiuridicità;
- **di quantità**.

  Come nel caso precedente, affinché la violazione sia integrata è necessario che fra la differenza di quantità riscontrata, non importa se in più o in meno, sia superiore al 5% di quella indicata nell'EX/2 (cfr. art. 310 c. 3 T.U.L.D.).

La sanzione applicabile è di importo compreso fra una e 10 volte **la differenza fra**:

- **i "diritti di entrata"**, ossia i dazi all'importazione ed i prelievi agricoli, oltre alle eventuali sovrimposte di confine (le accise) secondo quanto previsto dall'art. 34 c. 2 T.U.L.D., **dovuti al momento della reimportazione di merci identiche per quantità e qualità rispetto a quelle accertate**;
- **e quelli che sarebbero dovuti al momento della reimportazione delle merci dichiarate** in sede di EX/2, e considerate, per fictio iuris, quali non comunitarie.

Come giù più volte detto, il calcolo di cui sopra – con correlata applicazione della sanzione – dovrà essere effettuato anche in relazione all'I.V.A. correlata e ciò in applicazione di quanto previsto dall'art. 70 d.P.R. 633/1972[111].

Come evidente, rispetto al caso precedente vi sono alcune macroscopiche differenze:

- anzitutto, la modalità di determinazione del quantum debendi non varia a seconda che si tratti di differenza di quantità o qualità;
- inoltre, qui <u>la sanzione viene determinata in via differenziale</u>, ossia sottraendo dai diritti di confine (e dall'I.V.A.) che sarebbero dovuti al momento della reimportazione di merci omologhe a quelle riscontrate in sede di accertamento, quelli dovuti al momento della reimportazione delle merci dichiarate (e fittiziamente considerate non comunitarie).

Nondimeno, anche in questo caso, a mio avviso e sempre fatte salve le osservazioni già sopra svolte in ordine alla non rinvenibilità, al momento attuale, di alcuna prassi o indirizzo giurisprudenziale in senso né conforme né contrario se non il richiamato indirizzo espresso *dall'Agenzia delle Dogane in relazione all'art. 303 T.U.L.D.*, ***<u>allorché venga accertata l'esistenza</u>***:

⇒ **<u>di un quantitativo di merci inferiore rispetto a quello indicato nella dichiarazione EX/2</u>**;

⇒ **<u>ovvero merci di qualità differente ed assoggettate ad un dazio di importazione inferiore (o uguale) rispetto a quello indicato nella dichiarazione doganale</u>**;

<u>potrebbe essere ritenuto non sussistente alcun tentativo di frode</u> *nei confronti dell'*Erario e ciò per il semplice fatto che, qualora tale differenza non venisse scoperta, al momento della reimportazione il titolare del regime si troverebbe vincolato ad una dichiarazione avente ad oggetto merci su cui è (teoricamente) applicabile un dazio superiore (o per lo meno uguale) rispetto a quello realmente dovuto.

La fattispecie è aggravata quando **<u>le merci destinate alla temporanea esportazione sono soggette ad un "dazio in uscita"</u>** (ossia, come già visto in precedenza, ad un dazio o ad un prelievo agricolo all'esportazione) e ciò per l'ovvia ragione che, in tal caso, il dichiarante potrebbe evadere non solo i diritti di confine dovuti al momento della successiva reimportazione, ma anche quelli previsti per la previa esportazione verso uno Stato terzo.

Ricorrendo tale ipotesi (cfr. art. 310 c. 2 ultimo periodo T.U.L.D.), **<u>la sanzione pecuniaria è incrementata</u>** di un importo pari al dazio o al prelievo agricolo dovuto per l'esportazione "commisurato sulle differenze accertate rispetto alla dichiarazione", ossia in relazione al valore delle merci non dichiarate (ovvero dichiarate con una voce diversa) in sede di EX/2.

Anche in questo caso trova applicazione l'attenuante di cui all'art. 314 T.U.L.D. nei casi in cui sia fornita la prova che l'inesattezza sia dovuta **<u>ad errori di calcolo o di trascrizione commessi in buona fede</u>** (cfr. art. 314 T.U.L.D.).

Come visto sopra, l'attenuante può concorrere con l'aggravante appena descritta.

3. **DIFFERENZE DI QUALITÀ NELLA RIESPORTAZIONE A SCARICO DI UNA TEMPORANEA IMPORTAZIONE** (art. 311 T.U.L.D.).

Questa violazione può essere integrata solo in un momento successivo rispetto a quelle di cui ai punti precedenti, in quanto suo elemento materiale è la **<u>differenza di qualità fra le merci presentate per la riesportazione rispetto a quelle che avrebbero dovuto essere riesportate</u>**.

E' utile sottolineare come <u>non sempre</u> debba essere operato un paragone fra le merci in via di riesportazione (per le quali viene presentata la dichiarazione EX/3) e quelle precedentemente temporaneamente importate, e ciò a causa del diverso funzionamento dei vari regimi doganali di temporanea importazione:

[111] La reimportazione a scarico di temporanea esportazione, infatti, genera materia imponibile I.V.A. ai sensi dell'art. 67 c. 2 d.P.R. 633/1972.

- nel caso di **T.P.A.**, oggetto di riesportazione sono i c.d. "prodotti compensatori", ossia merci diverse rispetto a quelle temporaneamente importate (classificabili in voci doganali e con caratteristiche e quantità differenti rispetto a quelle "entrate").
  Il confronto, in un simile caso, deve essere operato fra le merci presentate per la riesportazione e quelle che avrebbero dovuto essere riesportate in applicazione delle disposizioni (non solo normative ma anche tecniche) e delle prescrizioni emanate in relazione al regime doganale autorizzato.
  Nel caso di specie, dunque, somma importanza rivestono sia la domanda di autorizzazione, da redigere secondo le modalità di cui all'art. 497 D.A.C. (ossia con impiego del modello di cui all'allegato 67 al D.A.C. o, nei casi previsti, direttamente con la dichiarazione doganale) sia – soprattutto – il provvedimento autorizzatorio che deve contenere:
  ⇒ il tasso di rendimento o l'indicazione del metodo da seguire per la sua determinazione (cfr. art. 517 c. 1 D.A.C.)
  ⇒ il termine entro il quale il regime deve essere appurato (cfr. art. 542 D.A.C.);
- in caso di **ammissione temporanea**, invece, le merci riesportate devono essere quelle – ed esattamente quelle – temporaneamente importate e, pertanto, il raffronto può essere effettuato con la EX/2 (tenendo comunque conto che nulla vieta che la riesportazione venga effettuata in tranches o che parte o tutta la merce temporaneamente ammessa venga poi definitivamente importata previa presentazione di idonea dichiarazione).

Indipendentemente dalle precisazioni di cui sopra, la violazione è integrata in tutti i casi in cui sussista una **difformità qualitativa**:

- fra le merci effettivamente presentate per la riesportazione e quelle che avrebbero dovuto essere riesportate (secondo quanto sopra visto).
- o fra quanto effettivamente presentato per la riesportazione e quanto indicato nella dichiarazione EX/3.

La sanzione applicabile è, in tali casi, di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine "dovuti sulle merci importate temporaneamente in luogo delle quali ne sono presentate altre" ossia, in sostanza, non sulle merci presentate alla riesportazione **ma su quelle che avrebbero dovuto essere presentate** (ossia, in sostanza, su quelle temporaneamente importate e mai riesportate).
La ragione per la quale la base di calcolo della sanzione è determinata in tale maniera è di chiara evidenza: la mancata presentazione alla riesportazione delle merci determina una presunzione di loro immissione in consumo ex art. 36 c. 5 T.U.L.D..
Nei confronti del dichiarante in temporanea importazione, pertanto, l'Ufficio delle Dogane procederà al recupero dei diritti di confine dovuti (se già non pagati in precedenza, ovviamente), mentre a carico del dichiarante in sede di riesportazione (che nella maggioranza dei casi è lo stesso) constaterà la violazione de qua indicando l'applicabilità della sanzione determinata con le modalità di cui sopra.
In alcuni casi, con questa concorre l'omologa violazione in materia di I.V.A., ai sensi di quanto previsto dagli artt. 69 e 70 d.P.R. 633/1972: in particolare, nei casi in cui la temporanea importazione viene assoggettata ad I.V.A. ai sensi dell'art. 67 del medesimo d.P.R..
La violazione è aggravata nei casi in cui **sulle merci presentate per la riesportazione gravino dazi o prelievi agricoli in esportazione**: in tali ipotesi, oltre alla sanzione di cui sopra, se ne applica un'altra (rectius: se ne maggiora il quantum debendi)[112] di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti o i prelievi agricoli dovuti per l'esportazione.

[112] Nel redigere il testo dell'art. 311 c. 2 T.U.L.D. il legislatore è in realtà caduto in un palese errore lessicale laddove ha testualmente disposto che "si applica inoltre la sanzione amministrativa" de qua.
Le parole usate, infatti, lasciano intendere la presenza di una ulteriore violazione amministrativa, differente dalla precedente (rectius: dalle precedenti, visto che il mancato assolvimento dell'I.V.A. integra una violazione a sé stante) per la quale è prevista l'irrogazione di una sanzione specifica.

L'aggravante, ad avviso di chi scrive, è contestabile nei soli casi in cui le merci vengano dichiarate come appartenenti ad una qualità che comporti l'applicazione di un dazio o un prelievo agricolo in esportazione inferiore rispetto a quello realmente dovuto. In caso contrario, infatti, potrebbe trovare applicazione la causa di esclusione dell'antigiuridicità di cui all'art. 10 c. 3 L. 212/2000 ma, sul punto, bisogna dare atto del contrario orientamento – più vicino alla lettera della disposizione sanzionatoria – già espresso dall'Agenzia delle Dogane in relazione all'art. 303 T.U.L.D..

Al pari dei casi precedenti, anche qui la sanzione è ridotta ad una misura compresa fra 1/10 e l'intero ammontare dei diritti di confine dovuti (e dell'I.V.A. afferente) allorché venga fornita la prova che l'inesattezza sia dovuta **ad errori di calcolo o di trascrizione commessi in buona fede** (cfr. art. 314 T.U.L.D.). Detta circostanza attenuante può concorrere con l'aggravante appena esaminata.

4. **DIFFERENZE DI QUALITÀ NELLA REIMPORTAZIONE A SCARICO DI UNA TEMPORANEA ESPORTAZIONE** (art. 312 T.U.L.D.).

La fattispecie, opposta alla precedente, è integrata in tutti i casi in cui sia accertata una **differenza di qualità fra le merci presentate per la reimportazione e quelle che avrebbero dovuto essere reimportate**.

Anche in questo caso si deve sottolineare come non sempre le merci in reimportazione (dichiarate con la IM/6) debbano essere poste in raffronto con quelle precedentemente temporaneamente esportate in quanto vi sono dei casi – come nel perfezionamento passivo – in cui oggetto di reimportazione sono i c.d. "prodotti compensatori", ossia merci differenti rispetto a quelle in precedenza esportate.

Fatte quindi le stesse precisazioni di cui al punto precedente, la violazione risulta integrata allorché si riscontri una **differenza qualitativa**:

- fra le merci effettivamente presentate per la reimportazione e quelle che avrebbero dovuto essere reimportate;
- o fra le merci effettivamente presentate per la reimportazione e quanto indicato nella dichiarazione IM/6.

La sanzione è di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine "dovuti sulle merci trovate di qualità diversa", ossia sulle merci accertate qualitativamente difformi rispetto a quanto previsto.

Con tale violazione concorre con quella conseguente al mancato pagamento dell'I.V.A. [113], alla quale è legata da un chiaro concorso formale.

Anche in questo caso, a mio avviso allorché le merci presentate siano soggette a dazi o prelievi agricoli all'importazione inferiori rispetto a quelli risultanti dalla dichiarazione IM/6 nonché inferiori rispetto a quelli che sarebbero dovuti sulle merci che avrebbero dovuto essere effettivamente reimportate, potrebbe trovare applicazione (sempre salvo quanto sopra detto in ordine all'atteggiamento

---

Da ciò deriverebbe l'applicabilità dell'istituto del concorso formale delle violazioni con conseguente rideterminazione della sanzione complessiva in applicazione della disciplina del cumulo giuridico.

In realtà, così non è. Nonostante le confuse parole usate dal legislatore, è chiaro come nel caso di specie non si abbia alcuna ulteriore violazione ma semplicemente una rideterminazione del quantum della sanzione dovuta a titolo di mancato assolvimento dei diritti di confine.

In sede di redazione del p.v.c., pertanto, il funzionario doganale provvederà a constatare la commissione di due violazioni:

- una ex art. 311 T.U.L.D. determinata in un importo unico calcolato in parte secondo quanto indicato nel c. 1 e, in parte, secondo quanto indicato nel c. 2;
- la seconda, ex artt. 69 e 70 d.P.R. 633/1970 e 311 T.U.L.D. per un importo compreso fra 2 e 10 volte l'I.V.A. dovuta sul valore doganale delle merci accertate qualitativamente difformi maggiorato dei correlati diritti di confine. Nella base di calcolo non dovranno rientrare anche i dazi ed i prelievi agricoli eventualmente dovuti per la riesportazione delle merci presentate per l'ovvia ragione che, come noto, le cessioni all'esportazione sono ex lege non imponibili (art. 8 e ss. d.P.R. 633/1972) e che, pertanto, se le merci di cui si tratta fossero state correttamente dichiarate l'esportatore avrebbe comunque dovuto corrispondere i soli dazi o prelievi agricoli all'esportazione, e non certo anche l'I.V.A. a questi afferente.

[113] Come già visto, la reimportazione a scarico di temporanea esportazione, infatti, genera materia imponibile I.V.A. ai sensi dell'art. 67 c. 2 d.P.R. 633/1972.

particolarmente formalista assunto dall'Agenzia delle Dogane) la causa di esclusione di cui all'art. 10 c. 3 L. 212/2000 e, pertanto, non potrà essere constata alcuna violazione.

La fattispecie è aggravata se **le merci (in allora) temporaneamente esportate erano soggette a dazi o prelievi agricoli in esportazione**: in tali ipotesi, infatti, oltre alle sopra viste sanzioni, se ne applica un'altra (rectius: se ne maggiora il quantum debendi)[114] di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti o i prelievi agricoli dovuti per l'esportazione.

Anche in questo caso, la sanzione è ridotta ad un importo compreso fra 1/10 e l'intero ammontare dei diritti di confine (e dell'I.V.A. afferente) dovuti allorché sia provato che l'inesattezza derivi da **errori di calcolo o di trascrizione commessi in buona fede** (cfr. art. 314 T.U.L.D.).

5. **DIFFERENZE DI QUANTITÀ RISPETTO ALLA DICHIARAZIONE DI RIESPORTAZIONE O DI REIMPORTAZIONE** (art. 313 T.U.L.D.).

Le violazioni di cui ai precedenti artt. 311 e 312 cit. concernono le differenze di qualità in relazione alle merci riesportate o reimportate.

Le **differenze di quantità**, invece, **allorché siano superiori al 5% rispetto a quanto dichiarato** trovano compiuta disciplina all'art. 313 T.U.L.D. in virtù del quale deve essere applicata una sanzione pecuniaria:

- **in caso di riesportazione**, di importo compreso fra 1 e 10 volte:
  - ⇒ i "diritti di entrata" (dazi all'importazione, prelievi agricoli e sovrimposte di confine, secondo quanto previsto dall'art. 34 c. 2 T.U.L.D.) dovuti sulle merci mancanti rispetto a quanto indicato nella dichiarazione EX/3;
  - ⇒ ovvero i "diritti di uscita" dovuti sulle merci eccedenti rispetto a quanto indicato nella dichiarazione EX/3;
- **in caso di reimportazione**, di importo compreso fra 1 e 10 volte:
  - ⇒ i "diritti di entrata" dovuti sulle merci eccedenti rispetto a quanto indicato nella dichiarazione IM/6;
  - ⇒ ovvero i "diritti di uscita" dovuti sulle merci mancanti rispetto a quanto indicato nella dichiarazione IM/6.

E' importante sottolineare come, a differenza dei sopra visti casi di differenza di qualità, laddove il tertium comparationis non è sempre dato da quanto indicato nella dichiarazione IM/6 o EX/3 ma anche da quanto avrebbe dovuto essere oggetto di reimportazione o riesportazione sulla base del regime doganale approvato, qui il confronto per la determinazione della differenza deve essere operato fra la situazione accertata in sede di visita merci o di controllo documentale e quanto indicato nelle dichiarazioni IM/6 o EX/3.

[114] Anche in questo caso, il testo dell'art. 312 c. 2 T.U.L.D. è affetto da un palese vizio sistematico laddove dispone che "si applica inoltre la sanzione amministrativa" de qua.
Le parole usate, come già visto, lasciano intendere la presenza di una ulteriore violazione amministrativa in realtà inesistente. E' infatti chiaro come nel caso di specie non si abbia alcuna ulteriore violazione ma semplicemente una rideterminazione del quantum della sanzione dovuta a titolo di mancato assolvimento dei diritti di confine.

Capitolo 9
Differente riscontrate nei magazzini doganali privati e nei magazzini di temporanea custodia di merci allo stato estero
Artt. 308 e 309 T.U.L.D.

Articolo 308
Differenze nelle merci depositate nei magazzini doganali privati.

Qualora nella verificazione delle merci immesse in magazzini doganali di proprietà privata si trovi una differenza nella qualità, ovvero vi sia una eccedenza di quantità che superi il due per cento, il concessionario del magazzino è punito con la sanzione amministrativa non minore della metà e non maggiore del triplo dei diritti di confine dovuti sulla merce di qualità diversa o sull'eccedenza che è stata riscontrata.

Se vi è una deficienza superiore al due per cento oltre il calo riconosciuto, si applica la pena della sanzione amministrativa nella misura stabilita nel comma precedente, calcolata sull'intera differenza, senza tener conto di detto calo.

Indipendentemente dall'applicazione delle sanzioni penali, se la differenza di quantità in più o in meno supera il venti per cento, il concessionario è obbligato a sdoganare immediatamente tutte le merci registrate a suo nome. Nel caso in cui, precedentemente, sia stata accertata a suo carico, in magazzino da lui gestito, altra differenza di quantità egualmente superiore al venti per cento, ancorché relativa a merci di diversa qualità, egli è altresì privato della concessione del deposito per la durata di un anno.

Se si trovano mancanti colli annotati sui registri, la pena della sanzione amministrativa è non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti sui colli mancanti. Se non si conosce il peso dei colli mancanti, questo è calcolato in base alla media di quelli della stessa specie costituenti la parte depositata.

Se i fatti previsti nelle precedenti disposizioni costituiscono reato di contrabbando, si applicano le pene stabilite per questo reato.

Articolo 309
Differenze riscontrate nei magazzini di temporanea custodia.

Quando nei magazzini di temporanea custodia gestiti da enti od imprese autorizzati si riscontrano le differenze di quantità e di qualità di cui al terzo e quarto comma dell'art. 98, il gestore è punito con la sanzione amministrativa non minore della metà e non maggiore del triplo dei diritti relativi alle merci mancanti o eccedenti, salvo che non ricorrano a carico del gestore stesso o di altri soggetti, gli estremi del reato di contrabbando.

BREVI CENNI AL REGIME DEL DEPOSITO DOGANALE

Il regime del deposito doganale viene definito, dall'art. 84 c 1 C.D.C. come "regime dognale sospensivo" (cfr. lett.a) ed "economico" (cfr. lett. b), e ciò in quanto:

- da un lato, non determina una variazione nella condizione comunitaria o non comunitaria della merce che vi viene assoggettata e, conseguentemente, non determina l'immediata insorgenza di una obbligazione tributaria a titolo di diritti di confine;
- dall'altro, costituisce un tanto evidente quanto importante ausilio al commercio e, dunque, all'economia (da qui, l'aggettivo "economico").

Le diverse tipologie di deposito doganale e le caratteristiche fisiche necessarie. Depositi doganali pubblici e depositi doganali privati.

La normativa comunitaria distingue i depositi doganali in due grandi categorie, a seconda che siano:

1) **PUBBLICI**, in quanto destinati essere utilizzati da qualsiasi persona per l'immagazzinamento delle merci (cfr. art. 99 c. 1 § 1 C.D.C.). In sostanza, in essi possono essere immagazzinate merci di proprietà o comunque nella detenzione di soggetti terzi, diversi dal gestore del deposito.

I depositi pubblici, a loro volta, stante quanto previsto dall'art. 525 D.A.C., si possono suddividere distinti in:

- ⇨ **depositi di tipo "A"**, caratterizzati dal fatto che la responsabilità dell'adempimento delle disposizioni inerenti il regime doganale viene assunta direttamente dal depositario, intendendosi per tale il soggetto autorizzato alla gestione del deposito stesso[115].
- ⇨ **depositi di tipo "B"**, in cui ciascun depositante – definito (cfr. art. 99 c. 1 § 3 C.D.C.) come "la persona vincolata dalla dichiarazione di assoggettamento delle merci al regime del deposito doganale oppure quella cui i diritti e gli obblighi di tale persona sono trasferiti" - è direttamente responsabile del corretto adempimento delle prescrizioni inerenti tale regime;
- ⇨ **depositi di tipo "F"**, gestiti direttamente dall'autorità doganale e per i quali, a maggior ragione, la responsabilità ricade direttamente sul depositante.

2. ovvero **PRIVATI**, destinati unicamente all'immagazzinamento delle merci di proprietà o comunque nella detenzione del depositario, ossia della persona autorizzata alla gestione del deposito stesso (cfr. art. 99 c. 1 § 2 C.D.D.).

Anche per i depositi privati l'art. 525 D.A.C. opera una tripartizione fra:

- ⇨ **depositi di tipo "C"**, caratterizzati dalla coincidenza soggettiva fra le figure del depositante e del depositario, il quale può essere o meno proprietario delle merci che vi sono introdotte (cfr. circolare n. 16/D del 28 aprile 2006 dell'Agenzia delle Dogane);
- ⇨ **depositi di tipo "D"**, nei quali (come nel precedente) coincidono le figure del depositante e del depositario ma in relazione ai quali operano particolari disposizioni per quanto concerne la determinazione degli elementi di tassazione sulla base dei quali applicare le misure di fiscalità comunitaria e nazionale (cfr. art. 525 c. 2 lett. a D.A.C.).

  Giova a tal proposito richiamare il contenuto della circolare del Ministero delle Finanze n. 30/D del 28 giugno 2001, per la quale il deposito "di tipo D è caratterizzato dalla particolarità che, *all'atto dell'immissione in libera pratica delle merci o in consumo,* gli elementi di tassazione da prendere in considerazione sono quelli riconosciuti o ammessi al momento del vincolo della merce al regime di deposito doganale *ai sensi dell'art. 112 c. 3 C.D.C.*".

  Tale conclusione è stata ribadita dall'Agenzia delle Dogane con la circolare n. 16/D del 28 aprile 2006 con cui ha affermato che questi depositi "sono uguali al tipo C tranne che per gli elementi *di tassazione da prendere in considerazione all'atto dell'immissione in libera pratica o in* consumo, che sono quelli riconosciuti o ammessi al momento del vincolo della merce al deposito doganale";
- ⇨ **depositi di tipo "E"**, c.d. "virtuali", per i quali non è nemmeno necessaria l'effettiva individuazione di un'area concretamente destinata alla conservazione delle merci, a condizione che il depositario sia sempre in grado di indicare all'ufficio doganale di controllo, in qualsiasi momento, l'esatta ubicazione delle merci.

  E proprio l'elemento materiale è ciò che distingue tale tipo di depositi rispetto ai precedenti. Come già detto, per l'Agenzia delle Dogane (cfr. circolare n. 16/D del 28 aprile 2006), questi *"sono uguali al tipo C, tranne che non è necessario predeterminare il locale di stoccaggio,*

[115] Come specificato dall'Agenzia delle Dogane con la circolare 16/D del 28 aprile 2006, a questa tipologia appartengono i c.d. "magazzini generali, già autorizzati con provvedimento del Ministero delle Attività Produttive per la movimentazione di merci nazionali" (a condizione ovviamente che il loro titolare presenti formale istanza di autorizzazione alla gestione di deposito doganale di tipo "A".

anche se il responsabile deve indicare, in qualsiasi momento, all'ufficio doganale di controllo l'esatta ubicazione della merce".

L'utilità di questa particolare tipologia di depositi è costituita dal fatto che il loro titolare – solitamente un'impresa industriale – può immagazzinare le MERCI all'interno delle proprie installazioni (anche se materialmente non confinanti con i luoghi di produzione) senza dover curare l'osservanza delle disposizioni in materia di movimentazione (non predeterminando, infatti, il luogo di stoccaggio, è chiaro che il titolare dell'autorizzazione può trasportare le merci da un luogo all'altro del proprio impianto con la massima libertà, evitando inutili appesantimenti burocratici ed il conseguente inevitabile rallentamento dell'attività produttiva).

Le figure che intervengono nel regime doganale e loro peculiari responsabilità.

Sopra si è fatto un breve accenno a due delle figure – probabilmente le più importanti – che si trovano nella disciplina del regime doganale del deposito, ossia:

a) il DEPOSITANTE, definito dall'art. 99 c. 1 § 3 C.D.C. come "la persona vincolata alla dichiarazione di assoggettamento delle merci al regime del deposito doganale oppure quella cui i diritti e gli obblighi di tale persona sono stati trasferiti".

Indipendentemente dal fatto che si tratti di un deposito privato o pubblico e, pertanto, dal fatto che il depositario sia responsabile o meno dell'osservazione delle prescrizioni del regime, questi (cfr. art. 102 c. 2 C.D.C.) "è sempre responsabile dell'osservanza degli obblighi risultanti dal vincolo delle merci al regime del deposito doganale". Ciò significa che il depositante è <u>sempre responsabile</u>, insieme al depositario (ad eccezione del particolare caso di cui fra poco si dirà), delle eventuali violazioni alle prescrizioni inerenti il regime ed, in particolare, è sempre coobbligato al pagamento dei diritti gravanti sulle merci.

A tal proposito, infatti, soccorre il chiaro disposto dell'art. 204 c. 3 C.D.C. in virtù del quale "il debitore è la persona tenuta, secondo il caso, ad adempiere gli obblighi che, per una merce soggetta a dazi all'importazione, derivano *...omissis...* dall'utilizzazione del regime doganale cui la merce è stata vincolata, oppure a rispettare le condizioni stabile per il vincolo della merce a regime".

Ovviamente, una cosa è affermare la corresponsabilità solidale di depositante e depositario nei confronti dell'Unione Europea per il pagamento dei dazi e delle altre misure di fiscalità comunitaria, altra cosa è invece, sul piano civilistico, affermare l'assenza di un'azione risarcitoria del depositante nei confronti del depositario per i danni derivati dalla mancata, concreta ed effettiva custodia delle merci ovvero dalle altre violazioni commesse dal gestore del deposito e delle quali il depositante sia eventualmente chiamato a rispondere;

b) il DEPOSITARIO, da individuare nel soggetto autorizzato alla gestione del deposito, in tale veste responsabile (cfr. art. 101 C.D.C.):

- di impedire la sottrazione delle merci alla sorveglianza doganale durante il loro periodo di permanenza nel deposito;
- di rispettare gli obblighi risultanti dall'immagazzinamento delle merci che si trovano in regime di deposito doganale;
- di osservare tutte le altre condizioni eventualmente previste dal provvedimento di autorizzazione.

I tre obblighi sopra elencati incombono tutti, e contemporaneamente, a carico del depositario. In taluni casi, però, ed in particolare <u>allorché si tratti di un deposito doganale pubblico, l'autorizzazione può prevedere che i primi due facciano capo direttamente al soggetto depositante</u> il quale, dunque, ne sarà responsabile in prima persona, senza poter chiamare a propria garanzia l'eventuale corresponsabilità del depositario.

Altre figure "di spicco" nella concreta attuazione del regime del deposito doganale sono:

c) l'UFFICIO DI CONTROLLO, definito come l'ufficio doganale abilitato, dal provvedimento di autorizzazione (cfr. art. 496 c. 1 lett. e D.A.C.), al controllo dell'esatta applicazione del regime e, quindi, al controllo del corretto adempimento di tutte le prescrizioni, legislative e convenzionali, previste per la gestione del deposito;
d) l'UFFICIO DI VINCOLO, definito come l'ufficio o gli uffici doganali abilitati, dal provvedimento autorizzativo, ad accettare le dichiarazioni di vincolo al regime doganale (cfr. art. 496 c. 1 lett. f D.A.C.).
e) l'UFFICIO DI APPURAMENTO, definito come l'ufficio o gli uffici doganali abilitati ad accettare le dichiarazioni che attribuiscono alle merci già introdotte in deposito (e dunque dopo il loro vincolo al regime doganale) una nuova destinazione doganale ammessa (cfr. art. 496 c. 1 lett. g D.A.C.).

IL RILASCIO DELL'AUTORIZZAZIONE ALLA GESTIONE DI UN DEPOSITO DOGANALE: CONDIZIONI OGGETTIVE E SOGGETTIVE.

Prima di essere messo in esercizio, **il deposito doganale deve essere debitamente autorizzato**. Lo si evince chiaramente dal disposto dell'art. 100 c. 1 C.D.C. in forza del quale "la gestione del deposito dogane è subordinata al rilascio di un'autorizzazione da parte dell'amministrazione doganale, a meno che detta gestione non sia effettuata dall'autorità doganale medesima".

Pertanto, tutti i depositi – ad accezione di quelli di tipo F – dovranno essere previamente autorizzati, se siti in Italia, da parte dell'Agenzia delle Dogane.

Il soggetto che intende gestire il deposito (potremmo definito "depositario in pectore") deve presentare specifica richiesta scritta (cfr. art. 100 c. 2 C.D.C.), utilizzando l'apposito modello di cui all'allegato 67 al D.A.C. (cfr. art. 497 c. 1), direttamente all'ufficio competente (cfr. art. 498 c. 2 D.A.C.):

- sul luogo destinato ad essere riconosciuto come deposito;
- ovvero sul luogo in cui è tenuta la contabilità principale del richiedente.

I criteri per la determinazione della competenza sopra visti sembrerebbero, stante la lettera della norma, alternativi con conseguente remissione dell'effettiva individuazione dell'ufficio al quale presentare la richiesta di autorizzazione direttamente al (futuro) depositario.

In realtà, il Ministero delle Finanze, con la circolare n. 371 del 21 dicembre 1991, ha stabilito che "*l'istanza, sia che riguardi i depositi doganali privati sia che concerna i magazzini generali da* indirizzata, completa degli allegati, alla Direzione Compartimentale territorialmente competente in relazione al luogo in cui sono ubicati i locali o le aree destinate ad essere riconosciuti come depositi doganali o, nel caso di depositi di tipo E, alla Direzione Compartimentale competente in relazione al luogo in cui è tenuta la contabilità principale del richiedente".

Pertanto, secondo l'interpretazione ministeriale (risalente rispetto all'approvazione del titolo III della parte II delle D.A.C.), il richiedente non ha alcuna facoltà di scelta in ordine all'ufficio al quale presentare l'istanza di autorizzazione essendo, all'opposto, tenuto a presentarla all'ufficio competente in relazione al luogo in cui è ubicato l'istituendo deposito o, allorché si tratti di un deposito "virtuale", in relazione al luogo in cui è tenuta la contabilità principale.

Ovviamente, la presentazione dell'istanza ad un ufficio incompetente non determina l'automatico rigetto della stessa. Trovano infatti, in ogni caso, applicazione le disposizioni della L. 241/1990 e, soprattutto, i principi in materia di trasparenza ed efficienza dell'azione amministrativa dalla stessa incarnati, con la conseguenza che l'ufficio ricevente è tenuto a trasmettere gli atti a quello dotato di effettiva competenza secondo quanto suesposto dandone, ovviamente, opportuna conoscenza al richiedente: in tali casi, è ovvio, il dies a quo per il decorso del termine per la conclusione del procedimento è da individuare nel momento in cui l'ufficio realmente competente riceve la documentazione di cui sopra.

E' importante notare come, trattandosi di autorizzazione alla gestione di un deposito doganale e non di autorizzazione al vincolo al un regime doganale del deposito, sia di fatto esclusa la via brevis di cui all'art. 497 c. 3 D.A.C..

Il modello ex allegato 67, se ben compilato da parte, dovrebbe consentire all'ufficio la corretta istruzione della pratica. Si rammenta a tal fine che, come già accennato, conseguendo all'istanza l'apertura di un procedimento amministrativo, trovano piena applicazione le disposizioni di cui alla L. 241/1990, ovviamente nella parte in cui ne sia accertata la compatibilità con il diritto comunitario. Invero, tale disciplina è sicuramente applicabile in relazione alle disposizioni concernenti l'individuazione dell'unità organizzativa e del funzionario responsabile del procedimento (i cui dati devono essere comunicati al richiedente) ma non in quelle relative al termine procedimentale, per le motivazioni che saranno fra poco chiare, che risulta invece disciplinato unicamente dalla fonte comunitaria.

In particolare, dalla domanda di autorizzazione (e dalla documentazione ad essa allegata) devono risultare, inter alia:

⇨ l'esatta denominazione e luogo di stabilimento del richiedente.

A tal proposito, è opportuno rammentare come condizione imprescindibile per il rilascio dell'autorizzazione de qua sia lo stabilimento del richiedente nell'ambito dell'Unione Europea (cfr. art. 100 c. 3 C.D.C.). Pertanto, allorché questo sia un soggetto non residente, se persona fisica, o non stabilito, in ogni altro caso, in uno dei Paesi dell'Unione Europea, per poter aspirare ad ottenere il rilascio di tale autorizzazione deve previamente istituire in uno di tali Paesi una stabile organizzazione, non essendo sufficiente la mera presenza di un rappresentante fiscale (non importa se "pesante" o "leggero").

Questa non è l'unica condizione soggettiva richiesta dal legislatore comunitario per il rilascio dell'autorizzazione: con previsione generale, infatti, l'art. 86 c. 1 primo alinea C.D.C. dispone che questa sia "concessa esclusivamente: - **alle persone che offrono tutte le garanzie necessarie per l'ordinato svolgimento delle operazioni** *…omissis…*".

Con la circolare n. 16/D del 28 aprile 2006 dell'Agenzia delle Dogane è stato specificato tale requisito richiedendo che tali soggetti:

- non risultino formalmente imputati per un delitto previsto dalla normativa doganale o fiscale o da ogni altra legge la cui applicazione sia demandata alla dogana nonché per uno dei delitti non colposi previsti dai titoli II, VII e VIII capo II del libro secondo del codice penale né abbiano riportato condanne penali per uno di tali reati;
- non abbiano commesso violazioni amministrative gravi e ripetute in materia doganale o fiscale;
- non siano sottoposti a procedure fallimentari, di concordato preventivo, di amministrazione controllata né si trovino in stato di liquidazione.

⇨ la struttura fisica del deposito, da comprovare mediante produzione di idonee planimetrie e relazioni tecniche integrative, nonché indicazione della tipologia delle merci che si intende immettervi.

Questa documentazione è di fondamentale importanza per una serie di ragioni, alcune delle quali di ovvia comprensione:

- anzitutto, trattandosi di depositi destinati a contenere merci "allo stato estero" - ossia tali da non aver ancora assolto gli obblighi fiscali connessi alle formalità di immissione in libera pratica - è necessario che siano dotati di strutture idonee a scongiurare (per quanto possibile) il pericolo di eventuali illecite sottrazioni con conseguente immissione in consumo ovvero perdite accidentali delle merci o, ancora, il concretizzarsi dei potenziali rischi connessi alla particolare qualità delle merci introdotte in deposito.

  Non a caso, a tal proposito l'art. 526 c. 3 D.A.C. dispone che "se le merci presentano un pericolo o potrebbero alterare altre merci o, per altri motivi, esigono installazioni particolari, *l'autorizzazione può prevedere che esse siano depositate in locali appositamente attrezzati per* riceverle".

  In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Dogane con la circolare n. 16/D del 16 aprile 2006, sostenendo che "le aree richieste a deposito doganale – per i depositi A, B, C e D – devono essere riconosciute idonee alla custodia delle merci terze anche in vista della tutela *degli interessi fiscali correlati all'utilizzo del regime*"; ovviamente, nulla viene previsto in

relazione ai depositi di tipo "E" per il semplice fatto che questi ultimi, come visto, sono depositi "virtuali" in cui l'immagazzinamento delle merci viene consentito senza la predeterminazione dell'area di stoccaggio;

- ancora, la presentazione di planimetrie e relazioni tecniche è necessaria al fine di accertare che gli spazi in relazione ai quali viene richiesto il rilascio dell'autorizzazione non siano già ricompresi in un altro deposito doganale: a tal proposito, infatti, l'art. 526 c. 2 DA.C. è nitido nel disporre che "la medesima ubicazione non può essere autorizzata contemporaneamente per più di un deposito doganale".

⇨ il titolo di proprietà o comunque di possesso dell'area o della struttura che si intende destinare a deposito;

⇨ l'esigenza economica sottesa all'istituzione del deposito.

Particolare attenzione deve essere posta a questo elemento. Come noto, tutti i regimi doganali economici (e, fra questi, sicuramente rientra anche il regime del deposito, cfr. art. 84 c. 1 lett. b C.D.C.) possono essere autorizzati solo previo accertamento della "necessità economica" – che in alcuni casi è presunta iuris et de iure – intesa quale presenza di condizioni tali da farli apparire giustificati dal punto di vista delle esigenze della produzione e del commercio la presenza del deposito. L'art. 502 c. 1 D.A.C., infatti, è chiaro nel prescrivere che "*l'autorizzazione può essere concessa solo* previo esame delle condizioni economiche, salvo quando queste sono considerate soddisfatte a norma del capitolo 3, 4 o 6"; e tali eccezioni, come si evince dall'esame di tali disposizioni, non riguardano l'istituzione dei depositi doganali.

L'esame delle condizioni economiche è effettuato a livello di ciascuno Stato membro nell'ambito del procedimento di rilascio dell'autorizzazione. Nondimeno, l'art. 503 D.A.C. prevede la possibilità di "comunitarizzare" tale fase endo-procedimentale in tre particolari casi (ipotesi che, trattandosi di eccezioni rispetto al procedimento ordinario, non possono essere oggetto di interpretazione analogica ma, tutt'al più, di interpretazione estensiva) allorché:

- l'autorità nazionale intenda procedere motu proprio ad una consultazione, anteriormente o successivamente al rilascio dell'autorizzazione alla gestione;
- l'autorità doganale di un altro Stato membro sollevi obiezioni su di un'autorizzazione già concessa;
- l'iniziativa dell'esame congiunto sia presa direttamente dalla Commisssione Europea.

Oltre che estremamente peculiari, si tratta di ipotesi suscettibili di trovare concreta realizzazione (la seconda non riguarda la fase dell'autorizzazione iniziale, visto che si fonda sull'opposizione mossa da un altro Stato membro ad un provvedimento già rilasciato) solo in casi di particolare importanza a livello di Unione Europea.

In ogni caso, allorché si proceda all'esame congiunto, l'intera pratica deve essere trasmessa alla Commissione, scortata da apposita relazione in cui sono contenuti i risultati dell'istruttoria già svolta a livello nazionale.

A livello generale, in ogni caso, si può dire che l'esigenza economica propria del deposito doganale consegue direttamente dalla natura non comunitaria delle merci e pertanto dall'esigenza degli operatori, che non hanno ancora chiara quale sarà loro destinazione finale, di immagazzinare tali merci, talvolta per periodi anche lunghi, senza subire immediatamente gli effetti economici negativi dell'imposizione tributaria doganale.

L'Agenzia delle Dogane, con la già richiamata circolare n. 16D/2006, ha stabilito che il richiedente l'autorizzazione debba "*dimostrare l'esigenza dell'immagazzinamento con riferimento ai traffici* internazionali realmente esistenti o programmati, da comprovare a mezzo di idonea corrispondenza *commerciale, contatti, lettere d'intenti, richieste della clientela e con riferimento alle effettive* necessità della locale realtà economico/sociale".

Particolare attenzione, nella valutazione dell'elemento economico, deve essere posta nel caso in cui la richiesta presentata si riferisca ad un deposito di tipo "E": in questa ipotesi, infatti, l'indagine svolta dall'Ufficio competente deve essere estesa fino all'accertamento dell'esistenza:

- di un'attività economica già iniziata (con la conseguenza che non potrà essere concessa autorizzazione nel caso in cui l'attività sia solo programmata o, comunque, di fatto non ancora iniziata);
- dell'effettiva necessità di immagazzinamento in impianti correlati a tale attività.

Dal momento della presentazione dell'istanza, l'amministrazione doganale dispone di un **termine di 60 giorni** per rilasciare l'autorizzazione o per comunicare al richiedente le ragioni del mancato rilascio. Detto termine è previsto direttamente dall'art. 506 c. 1 D.A.C. e, pertanto, deve considerarsi ovviamente sostitutivo di quello generale previsto dalla L. 241/1990.

E' importante sottolineare come nel termine anzidetto l'Ufficio doganale non solo debba adottare la decisione sull'istanza presentata dal richiedente, ma debba anche provvedere a notificarla nei modi di legge.

Il perdurante silenzio serbato dall'ufficio competente non è in alcun modo qualificato dal legislatore comunitario e, quindi, in caso di inutile decorso del periodo di cui sopra, il richiedente non potrà fare altro che ricorrere alla competente autorità giudiziaria amministrativa al fine di accertare l'omissione in cui è incorsa l'amministrazione doganale (trattandosi, come ovvio, di un caso di silenzio-inadempimento): nulla autorizza infatti a pensare che detto silenzio possa essere qualificato in termini di silenzio-rifiuto o, ancor peggio, di silenzio-assenso.

E' invece previsto che il termine decisionale sia de iure posticipato allorché (cfr. art. 499 c 1 D.A.C.) l'Ufficio competente, ritenendo insufficienti le informazioni contenute nell'istanza, richieda ulteriori informazioni ovvero la produzione di documentazione integrativa: in tali ipotesi (la richiesta di integrazione istruttoria dovrà essere ovviamente motivata), i 60 giorni decorrono – come previsto dall'art. 506 c. 1 D.A.C. - dalla data in cui le informazioni supplementari vengono ricevute dall'autorità preposta.

Il rilascio dell'autorizzazione e suo periodo di validità.

La richiesta per il rilascio dell'autorizzazione deve essere presentata all'ufficio doganale territorialmente competente in ragione del luogo in cui è situato l'autorizzando deposito ovvero del luogo in cui il richiedente tiene la contabilità principale.

In Italia, secondo quanto meglio indicato dall'Agenzia delle Dogane con la circolare 16D/ 2006, competenti al rilascio dell'autorizzazione de qua sono le Direzioni Regionali le quali possono peraltro avvalersi, per lo svolgimento di alcune attività di controllo (specie per quanto concerne la redazione del verbale di sopralluogo dei locali, la verifica della contabilità di magazzino nonché la verifica dell'eventuale tenuta di altri registri o scritture contabili integrative), dell'Ufficio delle Dogane o della Circoscrizione Doganale competente in ragione del luogo su cui sorge il deposito o in cui viene tenuta la contabilità principale.

Premesso quanto sopra in ordine all'organo legittimato al rilascio dell'autorizzazione, è da sottolineare come, stante la testuale previsione dell'art. 507 c. 1 e 2 e 508 c. 1, questa **non può mai avere efficacia retroattiva** – e pertanto spiega i propri effetti solo dal momento del suo rilascio ovvero dalla data, se successiva, nella stessa prevista – **e non è soggetta ad alcun limite temporale di validità**.

Contenuto dell'autorizzazione e costituzione di idonea garanzia a tutela degli interessi erariali comunitari e nazionali.

Con il provvedimento di autorizzazione, quindi, il richiedente ottiene il diritto di esercitare in modo legittimo l'attività di gestione del deposito. Al fine di meglio disciplinarne i rapporti con l'amministrazione doganale nonché di garantire quanto più è possibile gli interessi erariali, contestualmente all'autorizzazione vengono impartite alcune disposizioni accessorie (ma, quanto alla loro importanza, assolutamente fondamentali) cui il gestore stesso deve attenersi.

Secondo quanto prescritto dall'art. 87 c. 1 C.D.C., "***l'autorizzazione definisce le condizioni in cui il regime in questione è utilizzato***"; inoltre, come già visto in precedenza, è prescritto che (cfr. art. 101 c. 1 lett. c C.D.C.) "*il depositario ha la responsabilità …omissis… c) di osservare talune condizioni particolari fissate nell'autorizzazione*".

Dalla lettura di tali disposizioni sembra che unica sede per l'imposizione, a carico del gestore, di prescrizioni "accessorie" rispetto a quelle expressis verbis previste dal legislatore comunitario sia il solo provvedimento autorizzativo. In realtà, se questa è l'interpretazione più attinente alla lettera della disposizione, nulla consente di negare la possibilità di comprendere tali prescrizioni accessorie in un capitolato convenzionale (il c.d. "**disciplinare di servizio**") "accessorio" rispetto al provvedimento autorizzativo, collegato a quest'ultimo da un vincolo genetico tale che il venir meno del secondo determina l'automatica risoluzione del primo: ammettendo questa possibilità, e specie in considerazione del fatto che talune delle tipologie di deposito sopra indicate costituiscono vere e proprie attività di servizio pubblico (latu sensu inteso, ovviamente), la vicenda autorizzativo – prescrittiva potrebbe anche essere ricondotta nell'ambito della figura dottrinale del contratto accessivo a provvedimento, del quale (stante quanto appena detto) possiede i requisiti genetici e funzionali.

Questa soluzione è stata accolta anche dall'Agenzia delle Dogane la quale (sempre con la circolare 16D/2006) ha chiarito come "***successivamente al rilascio dell'autorizzazione****, l'ufficio doganale abilitato dall'autorizzazione al controllo del regime redige e notifica alla parte apposito disciplin*are di servizio. Detto disciplinare reca disposizioni particolareggiate sulle procedure operative per la gestione del *deposito, con riferimento sia agli adempimenti a carico dell'operatore sia a quelli degli uffici doganali*". Dalla lettura di questo passo si evincono due aspetti di non secondaria importanza:

- in primis - come già detto - l'autorizzazione non è l'unica sede per imporre obblighi accessorie e vincoli operativi a carico del gestore, in quanto questi vengono espressamente rimandati ad un ulteriore documento – il "disciplinare di servizio" – avente (a mio giudizio) natura negoziale ma accessiva al provvedimento;
- in secondo luogo, l'adozione di tali prescrizioni accessorie – e ciò all'ovvio fine di rendere le concrete modalità attuative quanto più funzionari alla concreta realtà dei lughi – viene demandata all'ufficio di controllo indicato nell'autorizzazione stessa (che, nella quasi totalità dei casi, è l'Ufficio delle Dogane o la Circoscrizione Doganale competente in ragione del luogo di ubicazione del deposito o in cui vengono tenuta la contabilità principale).

Ciò premesso dal punto di vista eminentemente teorico, si deve sottolineare che il concreto utilizzo della facoltà di imporre prescrizioni "aggiuntive" costituisce la chiave di volta per assicurare, ad un tempo, la più efficace gestione del deposito e la massima tutela degli interessi erariali comunitari e nazionali. Infatti:

⇨ possono essere impartite prescrizioni particolari in ordine, per esempio, alla necessità di installare sistemi anti-intrusione o comunque sistemi diretti ad impedire la sottrazione o la perdita delle merci immagazzinate;

⇨ ai sensi di quanto previsto dall'art. 104 C.D.C., "l'autorità doganale **può chiedere al depositario di fornire una garanzia** in relazione alle responsabilità di cui all'art. 101".

A tal proposito si deve sottolineare che il legislatore comunitario non prevede l'obbligatorietà della garanzia, con la conseguenza che:

- ciascun ufficio doganale, in applicazione della normativa interna dello Stato membro di appartenenza, può richiederla o meno;

- questa può essere richiesta al momento del rilascio dell'autorizzazione al deposito o anche successivamente allorché l'autorità doganale constati l'insorgere di taluni specifici "elementi di rischio" (cfr. art. 190 c. 2 secondo punto C.D.C.).

Come chiarito dall'Agenzia delle Dogane con la circolare n. 3/D del 21 gennaio 2005, il fatto che la garanzia sia, per i regimi economici, prevista quale facoltativa dal legislatore comunitario, non significa che, nel nostro Paese, non sia obbligatoria: l'art. 150 c. 3 T.U.L.D., infatti, espressamente dispone che "per le merci introdotte nei magazzini di proprietà privata [ossia tutti i depositi ad *eccezione di quelli di tipo "F"]* **deve** essere prestata una cauzione".

Il concreto importo nonché le modalità di costituzione di questa sono individuati dal competente ufficio doganale sulla base delle disposizioni contenute nelle disposizioni nazionali e, per quanto riguarda l'Italia, sulla base di quanto previsto degli artt. 87 e 150 T.U.L.D..

Le appena richiamate disposizioni di diritto interno sono da ritenere conformi a quanto prescritto dall'art. 192 c. 1 e 2 C.D.C., in forza del quale "quando la normativa doganale preveda la **costituzione di una garanzia a titolo facoltativo** e l'autorità doganale la richieda, quest'ultima ne stabilisce l'importo in modo che il suo livello non superi" l'importo più elevato, stimato dall'autorità doganale, dell'obbligazione o delle obbligazioni che sono sorte o che possono sorgere, qualora questo non possa essere determinato con certezza al momento in cui la garanzia è richiesta.

In particolare, l'Agenzia delle Dogane con la circolare n. 16/D del 28 aprile 2006 ha stabilito che l'esatto importo della garanzia sia determinato - dal Ricevitore della Dogana compente o dal Capo dell'Area A.G.T. dell'Ufficio delle Dogane competente e comunicato alla Direzione Regionale – **sulla "base della presumibile entità dei diritti doganali relativi alle merci da movimentare nell'arco di un anno**".

> Detta circolare innova, e non poco, quanto precedentemente stabilito dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 35 del 15 febbraio 1995 che così recitava: "In riferimento alla suindicata nota con la quale codesta Direzione Compartimentale delle dogane e II.II. ha formulato alcune proposte operative in merito alle modalità di gestione della garanzia che i titolari di depositi doganali diversi dal tipo A operanti in procedura semplificata di accertamento sono tenuti a prestare per assicurare l'adempimento dell'obbligazione doganale gravante sulle merci introdotte nei depositi medesimi. Al riguardo è opinione della scrivente che in linea generale la soluzione al problema prospettato vada ricercata nella prestazione di una garanzia globale secondo i principi contenuti nell'articolo 1 punto d) del D.M. 11/12/1992 n. 548 il cui ammontare sarà fissato dal ricevitore della dogana sulla base della presumibile entità dei diritti doganali da garantire mensilmente con riferimento all'ammontare mensile degli stessi relativo al precedente anno, posto che nelle ipotesi in esame l'iscrizione negli appositi registri realizza l'assoggettamento delle merci al regime del deposito doganale.
>
> La citata norma regolamentare prevede inoltre una costante verifica da parte dell'ufficio doganale della congruità della garanzia globale prestata e qualora questa sia divenuta insufficiente, fissa l'obbligo per l'operatore di integrarla entro due giorni dalla richiesta dell'autorità doganale. In particolare, poi, per le imprese di spedizione internazionale, i magazzini generali gli spedizionieri doganali ed i corrieri aerei internazionali l'articolo 9 comma 4 del D.M. 548/1992 prevede l'obbligo all'atto dell'arrivo delle merci di comunicare all'ufficio doganale competente la propria esposizione debitoria in modo da consentire alla dogana di verificare la congruità della garanzia prestata.
>
> Le citate disposizioni appaiono in armonia sia con quanto previsto dalla normativa comunitaria in materia ed in particolare con l'articolo 191 del Regolamento (CEE) n. 2913/92, sia con le relative disposizioni di applicazione in materia di procedure semplificate per le merci vincolate al regime del deposito doganale, ed inoltre consentono anche di tenere conto dell'intero carico fiscale gravante sulle merci"

Il quantum della garanzia, quindi, viene determinato in sede locale ma comunicato alla Direzione Regionale al fine di consentirne l'indicazione nel provvedimento autorizzativo; di tale garanzia, poi,

deve essere fatto espresso riferimento anche nel "disciplinare di servizio" adottato dall'ufficio di controllo

Come risulta dall'interpretazione combinata dell'art. 87 c. 1 T.U.L.D. e degli artt. 193-195 C.D.C., la cauzione può essere prestata mediante:

d) deposito nummario, ossia di moneta avente corso legale nello Stato membro in cui viene richiesta la garanzia.

La specificazione operata dal legislatore comunitario chiarisce che non può essere considerato tale il deposito di moneta non avente corso legale nello Stato membro (anche se avente corso legale in un altro Stato membro dell'Unione Europea) o, addirittura, di valuta estera (come nel caso di cauzione costituita a mezzo di deposito di dollari americani).

Sono equiparati al deposito nummario, anche se non costituiti direttamente in denaro contante:

a. la consegna in garanzia di un assegno a pagamento garantito da parte dell'organismo che lo ha emesso, ossia, in buona sostanza, un assegno circolare;
b. la consegna di un qualsiasi altro titolo che abbia efficacia liberatoria e sia riconosciuto soddisfacente dall'autorità doganale.

> Nell'individuazione di tale particolare categoria di titoli, soccorre la previsione di cui all'art. 87 c. 1 T.U.L.D. in forza della quale "la cauzione può essere prestata *...omissis...* mediante deposito di titoli di debito emessi o garantiti dallo Stato *...omissis...*". La previsione del legislatore nazionale, pertanto, costituisce ormai specificazione di quella comunitaria autorizzando l'Ufficio competente a ritenere accettabile una cauzione costituita mediante deposito di titoli dello Stato;

e) fideiussione da parte di un soggetto terzo stabilito nell'Unione Europea e riconosciuto dall'autorità doganale dello Stato membro.

Anche in questo caso, le previsioni nazionali di cui all'art. 87 c. 1 T.U.L.D. assumono valore di specificazione, prevedendo che la fideiussione de qua possa essere rilasciata da un'azienda di credito o da un'assicurazione accreditata presso l'amministrazione doganale;

f) altre modalità (c.d. "garanzie atipiche") purché tali da assicurare in modo equivalente l'adempimento dell'obbligazione doganale (cfr. art. 197 C.D.C.).

Il legislatore comunitario ha dato concreta attuazione a tale disposizione limitando notevolmente l'autonomia apparentemente lasciate alle autorità doganali in quanto (cfr. art. 857 D.A.C.) ha ritenuto maggiormente opportuno indicare in modo tassativo le diverse forme di garanzia atipiche accettabili (con l'ovvia considerazione che, essendo previste expressis verbis, dovrebbero piuttosto essere considerate altre forme di garanzia tipica).

Si tratta, in particolare:

- della costituzione di un'ipoteca, di un debito fondiario, di un'anticresi o di un diritto equiparato su beni immobili
- della cessione di crediti, costituzione di pegni con o senza spossessamento nonché di pegni su merci, titoli o crediti;
- della costituzione di una solidarietà passiva convenzionale da parte di una persona terza all'uopo riconosciuta dall'autorità doganale;
- del deposito in contanti o a questo equiparato effettuatto in una moneta diversa da quella avente corso legale nello Stato in cui è effettuato il deposito;
- della partecipazione, con pagamento di un contributo, ad un regime di garanzia generale gestito dall'autorità doganale.

La disposizione comunitaria appena esaminata è chiaramente sostitutiva del disposto dell'art. 87 c. 2 T.U.L.D., in forza del quale "nel regolamento per l'esecuzione del presente testo unico

possono essere previste, in aggiunta a quelle indicate nel precedente comma, altre forme di garanzia per determinate operazioni doganali".

E' comunque da ricordare che la scelta della forma della garanzia è rimessa al soggetto tenuto a prestarla (cfr. art. 196 c. 1 C.D.C.) e quindi, nel caso di specie, alla libera scelta del depositario potendo – al più – l'Amministrazione Doganale non accettare la garanzia richiesta (e dunque non concedere l'autorizzazione al regime) qualora la considerati insufficiente o comunque di difficile esazione.

Dal fatto che detta garanzia sia prevista come facoltativa dalla fonte comunitaria (ma obbligatoria da quella nazionale) consegue, come chiarito dall'Agenzia delle Dogane con la circolare 3/D del 21 gennaio 2005, l'applicabilità dell'art. 90 T.U.L.D. *con conseguente facoltà per l'amministrazione* doganale di rinunciarvi nei casi espressamente previsti da tale disposizione. Il che si traduce nella possibilità di esentare da tale adempimento, oltre alle Amministrazioni Pubbliche (nei confronti delle quali non può essere richiesta alcuna garanzia secondo quanto puntualmente indicato dall'art. 189 c. 4 C.D.C.), anche gli altri enti pubblici nonché le ditte di notoria solvibilità.

Le concrete modalità di gestione del deposito doganale: introduzione delle merci, registrazioni contabili e scarichi.

A) Le merci immagazzinabili: merci P.A.C. ed altre merci di origine comunitaria o già immesse in libera pratica nell'Unione Europea.

Come detto, l'essenza stessa del deposito doganale è connessa all'immagazzinamento delle **merci non ancora immesse in libera pratica**, e ciò in quanto con il vincolo a questo particolare regime tali merci, pur se materialmente presenti sul territorio dell'Unione Europea, permangono "allo stato estero", ossia non vengono assoggettate a misure di politica commerciale e fiscale comunitarie e nazionali. Proprio per tale ragione, il "nocciolo duro" della disciplina dei depositi è tagliato sull'esigenza di tenere sotto controllo tali merci, al fine di evitare possibili frodi.

Nondimeno, il legislatore comunitario – e prima di esso quello nazionale – si è accorto dell'opportunità di consentire, a talune condizioni, l'introduzione nei depositi doganali **anche di talune specifiche tipologie di merci comunitarie** (che, proprio per il fatto di essere comunitarie, vengono solo fisicamente introdotte nei depositi ma non anche vincolate all'omonimo regime doganale), ossia di merci di origine comunitaria o comunque già immesse in libera pratica all'interno dell'Unione.

Tale facoltà non è generalizzata, in quanto – ex all'art. 98 c. 1 lett. b) C.D.C. - è limitata alle sole "**merci comunitarie per le quali una normativa comunitaria specifica prevede, a motivo del loro collocamento nel deposito doganale, il beneficio di misure connesse in genere con l'esportazione**": è il caso di alcune merci rientranti nella P.A.C. ed ammesse al prefinanziamento della restituzione ai sensi degli artt. 26 e ss. del regolamento CE n. 800/1999.

E' da notare come, a fronte (come si dirà in seguito) dell'assenza di un limite temporale massimo di permanenza delle merci all'interno del deposito, per le merci comunitarie sopra richiamate contemplate dalla P.A.C. "possono essere stabiliti termini specifici secondo la procedura del comitato"; in ogni caso, la loro permanenza all'interno dei locali (e dunque l'ammissibilità stessa della continuazione del regime del deposito) deve cessare entro i termini previsti dall'art. 28 c. 6 del regolamento CE 800/1999, in forza del quale "il periodo durante il quale i prodotti di base possono restare sotto controllo doganale in vista della loro trasformazione è pari al rimanente periodo di validità del titolo di esportazione. Se l'esportazione non è subordinata alla presentazione di un titolo, il termine è di due mesi a decorrere dal giorno dell'accettazione della dichiarazione di pagamento".

Le merci ex art. 98 c. 1 lett. b) non solo le uniche "non allo stato estero" introducibili in deposito. Se per esse, infatti, la facoltà di immagazzinamento è prevista direttamente dal legislatore

comunitario, in altri casi, invece, è da questi rimessa ad una scelta discrezionale della singola autorità doganale. L'art. 106 c. 1 lett. a) C.D.C., infatti, prevede che:

- quando ciò corrisponda ad un'effettiva esigenza economica;
- ed a condizione che non venga compromessa la sorveglianza doganale;

possa essere consentito (in sede di autorizzazione e, pertanto, nel nostro Paese ciò sarà oggetto dell'autorizzazione rilasciata dalla competente Direzione Regionale) che **merci non comunitarie, diverse da quelle di cui all'art. 98 cit. vengano immagazzinate nell'area del deposito doganale**, pur senza essere vincolate al regime del deposito doganale.

Ciò premesso, bisogna dire come la presenza all'interno dello stesso deposito di merci "allo stato estero" e di merci comunitarie o comunque già immesse in libera pratica determini il concreto rischio di una loro confusione (anche accidentale) ed un serio pericolo per la certezza delle risorse comunitarie. Per tale ragione, oltre ai pregnanti obblighi in materia di contabile dei quali si dirà in seguito, l'art. 534 c. 1 D.A.C. prevede che possano "essere previste specifiche modalità di identificazione di tali merci [comunitarie], in particolare per distinguerle dalle merci vincolate al regime di deposito doganale immagazzinate negli stessi locali ed installazioni".

Così, ad esempio, con il "disciplinare di servizio" potrà essere fatto obbligo al gestore del deposito di indicare le merci comunitarie con appositi contrassegni ovvero (come solitamente accade) di collocarle in una parte differenziata del deposito (recintata o solo segnalata mediante opportuna cartellonistica).

Tale possibilità in alcuni casi non è di fatto perseguibile a cagione della tipologia di merce collocata in deposito. In particolare, allorché la merce immagazzinata:

- abbia uguale qualità doganale, ossia rientri nello stesso codice ad otto cifre della nomenclatura combinata;
- presenti le medesime qualità commerciali e caratteristiche tecniche;
- non rientri nella P.A.C. e non sia quindi soggetta a prefinanziamento ex artt. 26 e ss. regolamento CE 800/1999;

l'autorità doganale può autorizzarne (cfr. art. 534 c. 2 D.A.C.) il c.d. **immagazzinamento comune**, ossia la collocazione in deposito senza operare alcuna previa distinzione fisica (ma occorre pur sempre la distinzione contabile) tra quella "allo stato estero" e comunitaria (cfr. Ministero delle Finanze circolare 30/D del 28 giugno 2001).

B) Le scritturazioni contabili.

Di centrale importanza per il funzionamento dell'istituto in esame sono le scritture contabili, costituenti da un lato criterio per la determinazione della competenza territoriale dell'ufficio chiamato a decidere sull'istanza di autorizzazione (cfr. art. 498 c. 1 lett. a D.A.C.), anche se limitatamente ai soli depositi di tipo "E" (stante quanto indicato dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 371 del 21 dicembre 1991) e dall'altro – soprattutto – principale strumento di controllo, da parte dell'Amministrazione, dell'attività del depositario.

L'art. 105 C.D.C. dispone infatti testualmente che "1. La persona indicata dall'autorità doganale **deve tenere, nella forma approvata da detta autorità, una contabilità di magazzino** di tutte le merci vincolate al regime del deposito doganale. Una contabilità di magazzino non è necessaria quando un deposito pubblico è gestito dall'autorità doganale. 2. Fatta salva l'applicazione dell'art. 86, l'autorità doganale può rinunciare alla contabilità di magazzino quando le responsabilità di cui all'articolo 101 lettere a) e/o b) incombono esclusivamente al depositante e le merci sono vincolate al regime in base ad una dichiarazione scritta nel quadro della procedura normale o ad un documento amministrativo, conformemente all'articolo 76 paragrafo 1 lettera a)".

Già da un primo esame di tale disposizione si nota subito come, a fronte del generale principio dell'obbligatorietà delle scritture contabili, sussistono alcune deroghe:

1. una, obbligatoria, è prevista per il deposito di tipo "F", gestito direttamente dall'autorità doganale.
   In tale ipotesi, se è vero che non esiste una contabilità di magazzino propriamente detta, è pur vero che, comunque, l'autorità doganale provvede alle necessarie scritturazioni sulla propria contabilità e saranno proprio queste a svolgere le funzioni proprie della contabilità di magazzino (cfr. art. 528 c. 2 D.A.C.);
2. una, facoltativa, previste per il caso in cui si realizzino <u>contemporaneamente</u> le seguenti tre condizioni:
   - si tratti di depositi pubblici di tipo "B" che, lo si rammenta, si caratterizzano per il fatto che (cfr. art. 525 c. 1 lett. b D.A.C.), operano sotto la responsabilità del depositante.
     In relazione a tali depositi, l'art. 528 c. 3 D.A.C. dispone che sia lo stesso Ufficio di controllo a conservare le dichiarazioni di vincolo al regime, in sostituzione della contabilità di magazzino, e ciò al fine di rendere sempre possibili i necessari controlli;
   - le merci siano vincolate al regime di deposito mediante dichiarazione scritta in procedura normale o semplificata ai sensi dell'art. 76 c. 1 lett. b) C.D.C. che, come noto, disciplina la possibilità "di vincolare le merci al regime doganale in questione su presentazione di una dichiarazione semplificata e successiva presentazione di una dichiarazione complementare" (cfr. art. 253 c. 2 D.A.C.) ma che comporta pur sempre l'obbligo di presentazione delle merci in dogana (cfr. art. 260 c. 1 D.A.C.);
   - l'ufficio di controllo possa comunque operare il controllo della corretta applicazione delle disposizioni in materia di gestione del deposito senza incontrare oneri amministrativi sproporzionati rispetto alle necessità economiche dello stesso (cfr. art. 86 secondo alinea C.D.C.).

   Non possono essere fatti rientrare in tale deroga facoltativa i depositi di tipo "C" in quanto in essi, come meglio chiarito dall'Agenzia delle Dogane con circolare 16/D del 28 aprile 2006, "la responsabilità ricade sul depositante delle merci che si identifica con il depositario": conseguentemente, de facto non si realizza "l'inversione di responsabilità" prevista dall'art. 101 lett. a) e b) C.D.C.;

Come detto, al di fuori di tali ipotesi la contabilità di magazzino è non solo obbligatoria, **<u>ma altresì soggetta a previa approvazione da parte dell'ufficio doganale</u>**: così prescrivono non solo il già citato art. 105 C.D.C., ma anche gli artt. 87 c. 1 ("l'autorizzazione definisce le condizioni in cui il regime in questione è utilizzato") e 101 lett. c) ("Il depositario ha la responsabilità *...omissis...* di osservare talune condizioni particolari fissate nell'autorizzazione") dello stesso regolamento.

L'obbligo di istituire un sistema di scritturazioni nonché le concrete modalità attuative di tale obbligo *<u>devono costituire una clausola dell'autorizzazione alla gestione del deposito doganale</u>*. Il che, peraltro, non significa che entrambi tali elementi debbano essere necessariamente compresi all'interno del medesimo provvedimento autorizzativo o debbano essere verificati dal medesimo ufficio: infatti, se è vero che con l'autorizzazione viene fatto obbligo al gestore di istituire un sistema contabile, è pur vero che, come recentemente ribadito dall'Agenzia delle Dogane con circolare 16/D del 28 aprile 2006:

- se, da un lato, la Direzione Regionale (ossia l'organo competente per l'emissione dell'autorizzazione) è tenuta a verificare la contabilità di magazzino, attestare l'idoneità e la validità della metodologia usata e ad indicare il luogo in cui sono tenute le scritture contabili (conformemente a quanto testualmente prescritto dall'art. 105 c. 1 C.D.C.);
- dall'altro lato, l'individuazione della concreta metodologia usata per la contabilità di magazzino nonché l'indicazione dei dati da inserire negli inventari sia oggetto del "disciplinare di servizio" redatto dall'Ufficio di controllo.

Il sistema di ripartizione delle competenze voluto dalla circolare appena richiamata è funzionale alla migliore adeguamento dell'adempimento contabile alla realtà del singolo deposito in quanto, se da un

lato la Direzione Regionale, in sede di autorizzazione, è chiamata a vagliare nel suo complesso il sistema contabile proposto o già utilizzato dal richiedente nonché la validità della metodologia usata, dall'altro compete all'Ufficio preposto al controllo la determinazione di disposizioni di dettaglio di tale metodologia nonché l'esatta individuazione delle informazioni da inserire negli inventari.

La previsione dell'obbligo di cui si tratta non si traduce automaticamente nella predisposizione di un nuovo sistema di scritture contabili da parte del gestore in quanto, se questi è già dotato di una propria contabilità di magazzino, nulla vieta (cfr. art. 515 secondo periodo D.A.C.) di considerare questa valida anche ai fini doganali. Ciò è stato ribadito anche dal Ministero delle Finanze che, con circolare n. 371 del 21 dicembre 1991, ha chiarito che "qualora la contabilità tenuta dal depositario ai fini fiscali offra le adeguate garanzie di sicurezza e di affidabilità e contenga tutti gli elementi necessari per il controllo può essere ammessa anche ai fini doganali".

In ogni caso, il sistema delle scritture di magazzino è costituito da una serie molteplice di documenti così riassumibili:

- un **REGISTRO CRONOLOGICO ENTRATE / USCITE**, sul quale vengono segnate, in ordine rigorosamente cronologico, gli ingressi e le uscite di merce dal deposito con specifico riferimento ai documenti doganali dai quali sono scortate e con sommaria indicazione della quantità e qualità della merce stessa.
- un **REGISTRO DELLE PARTITE**, nel quale, in riferimento a ciascuna partita di merce scritturata nel registro cronologico entrate / uscite, sono riassunte le quantità prese in carico e gli scarichi effettuati (ovviamente con indicazione dei relativi documenti doganali);
- l'**INVENTARIO** che, secondo quanto prescritto dall'art. 529 c. 1 D.A.C., deve essere presentato dal gestore, nei termini previsti dal "disciplinare di servizio" ossia, secondo quanto indicato nella circolare n. 16/D del 28 aprile 2006 dell'Agenzia delle Dogane, a cadenza quadrimestrale (come peraltro già previsto nella precedente circolare n. 371 del 21 dicembre 1991 del Ministero delle Finanze).

E' importante sottolineare come **nelle scritture contabili debbano essere indicate anche le merci di origine comunitaria o comunque già immesse in libera pratica presenti all'interno del deposito stesso**, e ciò al fine di consentire all'Ufficio di controllo la loro immediata individuazione. Il Ministero delle Finanze, con la già citata circolare n. 371 del 21 dicembre 1991, ha infatti statuito che "ai fini del controllo della corretta gestione del deposito doganale, la contabilità *…omissis…* dovrà fare riferimento anche alle merci estere non comunitarie che si trovino nei luoghi di deposto pur non essendo assoggettate al regime. Si tratta di quelle ipotesi *…omissis…* in cui le merci vengono sottoposte ad operazioni di perfezionamento attivo o a lavorazioni in regime di trasformazione sotto controllo doganale, mentre sono collocate nei luoghi di deposito. Dovranno inoltre essere iscritte in contabilità le merci estere in posizione comunitaria *…omissis…* **ed altresì quelle nazionali o nazionalizzate di cui fosse stata ammessa la giacenza nei luoghi adibiti a deposito doganale**. In tali casi l'iscrizione nella contabilità farà risultare anche la specifica posizione comunitaria o nazionale delle merci nonché gli estremi del documento in base al quale esse sono state ammesse nel deposito doganale. Nei casi predetti, i quantitativi giacenti, relativi alle merci collocate nei luoghi di deposito, saranno ripresi nell'inventario quadrimestrale".

Quali che siano i modelli contabili adottati, essi devono rispondere all'esigenza principe per la quale il sistema stesso viene adottato, ossia, come chiarito dall'art. 529 D.A.C.:

1. mostrare in qualsiasi momento le quantità di merci ancora vincolate al regime di deposito e, quindi, rendere possibile il controllo fra la corrispondenza della situazione reale e quella contabile.
   In particolare, salvo la facoltà per l'Amministrazione di rinunciare ad alcune di tali informazioni allorché ciò non influisca negativamente sul controllo o sulla sorveglianza del regime, le scritture devono contenere le seguenti informazioni di cui all'art. 516 D.A.C.:
2. mostrare il valore in dogana delle merci prima delle manipolazioni usuali subite all'interno del deposito ai sensi dell'art. 112 c. 2 C.D.C..

C) L'introduzione delle merci in deposito e l'appuramento del regime.

Per quanto riguarda le modalità di introduzione in deposito, questa viene operata con la dichiarazione doganale IM/7 la quale scorta la merce dagli spazi doganali fino al luogo in cui si trova il deposito.

In relazione al contenuto di tale dichiarazione, allorché concerna l'introduzione in un deposito di tipo "D" - in cui, come prescritto dall'art. 525 c. 2 lett. a) D.A.C. gli elementi di tassazione possono essere quelli esistenti al momento dell'introduzione stessa – deve "contenere anche la specie, espressa in termini sufficientemente precisi, per consentire la classifica delle merci nonché l'accertamento del valore delle stesse" (cfr. Ministero delle Finanze, circolare n. 371 del 21 dicembre 1991).

Una volta giunta al deposito, la merce viene introdotta nei locali ed immediatamente "caricata" sulla contabilità di magazzino (cfr. art. 107 C.D.C.); il gestore del deposito, a questo punto, timbra il retro della copia "figlia" della dichiarazione doganale indicando la data ed il numero di scritturazione contabile.

Una volta immagazzinate, come detto, le merci possono restarvi a tempo indefinito (cfr. art. 108 c. 1 C.D.C.), salve alcune eccezioni relative:

1. alle sole merci comunitarie (ossia di origine comunitaria ovvero immesse in libera pratica) presenti all'interno del deposito e contemplate dalla P.A.C., le quali devono ricevere obbligatoriamente la destinazione doganale definitiva entro la scadenza prevista per la fruizione delle restituzioni all'esportazione;
2. ad ogni tipo di merce, in quanto è previsto che, al ricorrere di circostanze eccezionali, l'Ufficio di controllo può stabilire il termine entro il quale il depositante deve imprimere loro una nuova destinazione doganale.

L'appuramento del regime del deposito, ossia il suo naturale e legittimo termine senza l'insorgere di responsabilità amministrative o penali a carico del depositario (o, nei casi previsti, del depositante), può avvenire mediante cinque modalità differenti:

1. **IMMISSIONE IN LIBERA PRATICA, OSSIA MEDIANTE PRESENTAZIONE DI IM/4.**

   E' questa l'ipotesi di più frequente realizzazione e, in parte, quella maggiormente confacente alla funzione stessa del regime, ossia rinviare l'imposizione tributaria al (successivo) momento in cui il depositante ha finalmente reperito gli acquirenti dei propri prodotti.

   Come noto, l'immissione in libera pratica avviene mediante presentazione di dichiarazione IM/4 (ora IM/A o IM/Z a seconda dei casi), con la quale viene dato scarico, totale o parziale che sia, all'IM/7 per mezzo della quale la merce di cui si tratta è stata introdotta nel deposito doganale.

   Al momento dell'immissione in libera pratica (cfr. art. 509 c. 1 D.A.C.) devono essere applicate le misure di politica commerciale e tributaria previste, con la conseguenza che è solo in tale momento che si dovrà procedere al controllo della presenza delle eventuali licenze richieste per l'importazione o dei requisiti di sicurezza previsti dalle vigenti disposizioni comunitarie **e solo in tale momento si procederà alla determinazione del valore imponibile nonché dei diritti di confine dovuti**.

   Ciò vale per tutti i tipi di deposito doganale, ad eccezione dei depositi di tipo "D" per i quali, come indicato dell'Agenzia delle Dogane con la circolare n. 16/D del 28 aprile 2006, "gli elementi di *tassazione da prendere in considerazione …omissis… sono quelli riconosciuti o ammessi al momento* del vincolo della merce al deposito doganale". Nello stesso senso si era già espresso il Ministero delle Finanze con le circolari n. 371 del 21 dicembre 1991 e n. 30/D 28 giugno 2001.

   Per quanto riguarda, invece, le misure di politica commerciale, l'introduzione, nel corso della permanenza delle merci in deposito, di quote di importazione o il loro assoggettamento a licenza potrebbe avere come conseguenza quelle di rendere di fatto impossibile (o anti-economica) l'immissione in libera pratica. In tale caso, l'operatore potrà o decidere di attendere "tempi migliori" lasciando inalterato il regime doganale o, al contrario, estrarre le merci per vincolarle ad altro regime o richiederne la distruzione;

2. **TRASFERIMENTO AD ALTRO DEPOSITO DOGANALE APPARTENENTE AD UN SOGGETTO TITOLARE DI UNA DIVERSA AUTORIZZAZIONE.**

Tale ipotesi è prevista dall'art. 513 D.A.C. **nel solo caso in cui il secondo titolare (ossia il ricevente) si avvalga di una procedura di domiciliazione**. Ricorrendo tale conditio (sarebbe meglio parlare più che di condizione di presupposto di legittimità), il trasferimento deve essere formalizzato con le modalità meglio indicate nell'allegato 68 al D.A.C. che consistono, in sostanza:

- nel previo avviso dell'Ufficio di controllo competente per il deposito "mittente";
- nella redazione del D.A.U. limitatamente alle copie 1 e 4 e ad un esemplare supplementare della copia 1 (c.d. 1-bis);
- nell'invio della copia 1 all'Ufficio di controllo da parte del gestore del deposito "mittente" (il quale tratterà nella propria contabilità la copia 1-bis);
- l'invio al deposito "ricevente", unitamente alle merci, della copia 4;
- l'invio, da parte dell'Ufficio di controllo del deposito "mittente" all'Ufficio di controllo del deposito "ricevente" della copia 1;
- l'invio di una dichiarazione da parte del gestore del deposito "ricevente" al gestore del deposito "mittente" dalla quale risulti la data di ricevimento delle merci e gli estremi dell'iscrizione in contabilità. **Solo a seguito del ricevimento di tale dichiarazione, il regime di deposito ancora pendente in capo al primo soggetto risulta appurato**.

3. SPEDIZIONE, IN REGIME DI TRANSITO ESTERNO, AD UN PAESE NON APPARTENENTE ALL'UNIONE EUROPEA;
4. INTRODUZIONE IN ZONA FRANCA O IN DEPOSITO FRANCO (cfr. Ministero delle Finanze, circolare n. 371 del 21 dicembre 1991);
5. DISTRUZIONE SOTTO CONTROLLO DOGANALE.

Le autorizzazioni accessorie allo svolgimento di altre attività all'interno del deposito doganale.

All'interno del deposito l'unica attività legittima è – in linea di principio – la mera custodia delle merci fino al momento in cui le stesse vengono vincolate ad un regime doganale o fino al momento in cui, comunque, il regime del deposito viene appurato. Applicazione di tale principio è l'art. 527 c. 2 D.A.C. in forza del quale viene esclusa la possibilità di concedere l'autorizzazione alla gestione se "i locali di deposito doganale o gli impianti di stoccaggio in cui si trovano le merci vincolate al regime sono utilizzate per la vendita al dettaglio" (salvo alcuni casi particolarissimi).

La ragione di tale divieto è duplice, ma chiarissima: da un lato, è misura di protezione degli interessi erariali comunitari e nazionali in quanto non consente una indebita commistione fra il deposito di merci "allo stato estero" e la vendita al dettaglio di merci che ne presuppone la già avvenuta immissione in libera pratica (rectius: la loro già avvenuta importazione); dall'altro, è espressione del principio di esclusività della gestione del deposito appena visto.

Tale principio di esclusività, però, incontra alcune eccezioni: l'art. 106 c. 1 lett. b) e c) C.D.C., infatti, consente all'autorità doganale (nel nostro caso, la Direzione Regionale) di consentire, con il provvedimento autorizzativo, che le **merci non comunitarie formino oggetto, nei locali del deposito doganale, di operazioni di perfezionamento attivo e di trasformazione in regime di trasformazione sotto controllo doganale**, alle condizioni previste per tali regimi.

Come si vede, il legislatore comunitario dispone in modo espresso una consistente deroga al principio appena visto. Deroga che, per essere concretizzata, necessita del positivo realizzarsi di due presupposti:

- anzitutto, deve sussistere una **concreta esigenza economica** in tal senso;
- inoltre, l'effettuazione di tali operazioni "accessorie" all'interno dei locali non deve determinare una compromissione della sorveglianza doganale delle merci presenti all'interno del deposito stesso.

E' in ogni caso da sottolineare come la necessità di una previa autorizzazione sia richiesta solo per le merci non comunitarie presenti all'interno del deposito, nulla essendo disposto, invece, per quelle

comunitarie immagazzinate nei medesimi locali conformemente a quanto previsto dall'art. 98 c. 2 lett. b) e 106 c.1 lett. a) C.D.C.: pertanto, in applicazione del brocardo ubi lex voluit dixit, ubi noluit taquit, è da ritenere che tali merci possano essere sottoposte (e nel caso di merci rientranti nella P.A.C. con prefinanziamento ciò è la norma) ad operazioni di lavorazione e trasformazione.

Se con la richiamata disposizione il legislatore ha reso possibilità svolgere interventi di una certa "pregnanza", non avrebbe certo potuto escludere la possibilità di operare sulle medesime merci interventi di portata sicuramente inferiore e diretti, in sostanza, "a garantir[ne]la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale ed a prepararne la distribuzione o la vendita": è questa la definizione che l'art. 109 c. 1 C.D.C. dà delle c.d. **manipolazioni usuali**.

La possibilità di effettuare dette manipolazioni non è né assoluta né assurge a ruolo di diritto soggettivo in quanto:

1. sono previste delle limitazioni e/o esclusioni in ragione di alcune particolari tipologie di merci **contemplate dalla P.A.C.** in quanto:
   - anzitutto (cfr. art. 109 c. 1 secondo paragrafo C.D.C.), al fine di conseguire il buon funzionamento dell'organizzazione comune dei mercati, può essere stabilito un elenco di casi in cui è vietata l'effettuazione di tali manipolazioni, **e ciò anche in relazione alle merci "allo stato estero"** custodite nei depositi;
   - inoltre (cfr. art. 109 c. 2 C.D.C.), **le merci comunitarie** di cui all'art. 98 c. 1 lett. b) C.D.C. vincolate al regime del deposito possono essere sottoposte unicamente a talune specifiche operazioni di manipolazione usuale, espressamente stabilite dalla disciplina in materia di P.A.C.;
2. in ogni caso, per poter effettuare dette operazioni **è necessario che la relativa facoltà sia stata contemplata** in sede di autorizzazione alla gestione o (cfr. art. 109 c. 3 C.D.C. ed art. 533 D.A.C.) in uno specifico provvedimento ad hoc.

Pur con le limitazioni appena sopra viste, le eccezioni al principio di esclusività di gestione non possono essere concesse ad libitum da parte dell'autorità doganale, in quanto, come prescrive puntualmente l'art. 527 c. 1 D.A.C., **è necessario che non siano predominanti rispetto all'attività di immagazzinamento delle merci**.

Per quanto riguarda le modalità di funzionamento di queste autorizzazioni connesse, il Ministero delle Finanze con circolare n. 371 del 21 dicembre 1991, ha chiarito che "la normativa comunitaria prevede che i luoghi autorizzati al regime di deposito doganale siano principalmente destinati alla giacenza delle merci, con possibilità di autorizzare manipolazioni usuali delle stesse. Tuttavia, essa ammette che, quando *ciò sia giustificato da un'esigenza economica e purché non venga compromessa la sorveglianza doganale, le* merci possano, negli stessi luoghi di deposito, formare oggetto di lavorazione in perfezionamento attivo o di trasformazione sotto controllo doganale. **In entrambi i casi, le merci non sono soggette al regime del deposito doganale, bensì a quello proprio in relazione alle trasformazioni o alle lavorazioni richieste, che *vanno in ogni caso preventivamente autorizzate dall'autorità doganale, non restando la specifica autorizzazione assorbita da quella rilasciata per l'utilizzo dei locali di deposito ai fini predetti***".

L'orientamento ministeriale è pertanto il seguente:

⇨ per l'effettuazione di operazioni di manipolazione usuale, è sufficiente che la relativa facoltà sia prevista nel provvedimento di autorizzazione alla gestione del deposito. In tale ipotesi, come previsto dall'art. 533 D.A.C., unico adempimento posto a carico del gestore è quello di avvisare l'ufficio di controllo (con le modalità indicate nel "disciplinare di servizio") delle manipolazioni effettuande.
Viceversa, qualora tale facoltà non sia prevista nel provvedimento autorizzativo, il gestore del deposito (ovvero il proprietario delle merci) è tenuto a richiedere la preventiva autorizzazione dell'ufficio di controllo (che, nel nostro caso, non è la Direzione Regionale ma l'Ufficio delle Dogane o la Circoscrizione Doganale competente per territorio).
In questo senso si è espresso anche il Ministero delle Finanze con la circolare n. 371 del 21 dicembre 1991 con cui ha sottolineato come "è bene tenere presente che ogni operazione di manipolazione deve essere preventivamente autorizzata dall'ufficio di controllo *…omissis…* a meno che non sia già stata

esplicitamente richiesta nella domanda di autorizzazione ed ammessa, in via generale, in sede di rilascio dall'autorità doganale. In tal caso, sarà sufficiente una semplice comunicazione delle manipolazioni che si intendono effettuare";

⇨ per le operazioni di T.P.A. o di T.S.C.D., viceversa, determinando queste una interruzione del regime del deposito, la semplice clausola già contenuta nel provvedimento di autorizzazione alla gestione di questo non è sufficiente essendo richiesta una ulteriore e distinta autorizzazione al vincolo delle merci (immagazzinate in deposito) ad uno di tali ulteriori regimi doganali.

Il T.P.A. delle merci non comunitarie immagazzinate nel deposito doganale.

In linea di massima, le merci vincolate al regime del deposito doganale non possono subire alcun tipo di manomissione o trasformazione. Questo principio è evincibile dalla lettura combinata di quanto previsto dagli artt. 109 c. 1 e 106 c. 1 lett. b) e c) C.D.C., laddove è espressamente previsto che se da un lato le "merci di importazione possono formare oggetto di manipolazioni usuali intere a garantirne la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita", gli interventi di maggiore impatto – costituenti perfezionamento attivo o trasformazione sotto controllo doganale – sono invece subordinati ad una specifica autorizzazione da parte dell'Ufficio delle Dogane.

In realtà, a ben vedere, anche la possibilità di sottoporre la merce a manipolazioni usuali non è illimitata. Anzitutto, infatti, sono previsti stringenti limitazioni oggettive diverse a seconda che si tratti di:

1. merci non comunitarie, le quali possono subire le manipolazioni di cui all'art. 70 D.A.C..
2. merci di cui all'art. 98 c. 1 lett. b) C.D.C. contemplate nell'ambito della P.A.C., le quali possono subire unicamente le manipolazioni usuali espressamente previste dalla normativa specifica e, in particolare, dall'art. 29 c. 4 del regolamento CE 800/1999, ossia:
   - inventario;
   - apposizione sui prodotti o sui loro imballaggi di marchi, timbri, etichette o altri segni distintivi similari, purché detta apposizione non sia tale da conferire ai prodotti un'origine apparente diversa dall'origine reale;
   - modifica dei marchi e dei numeri dei colli o cambiamento di etichette, purché tali modifiche non siano tali da conferire ai prodotti un'origine apparente diversa dall'origine reale;
   - imballaggio, disimballaggio, cambio di imballaggio, riparazione degli imballaggi, purché tali manipolazioni non siano idonee a conferire ai prodotti un'origine apparente diversa dall'origine reale;
   - ventilazione;
   - refrigerazione;
   - congelamento.

Tali limitazioni, però, non sono le uniche previste dal legislatore comunitario: l'art. 109 c. 3 C.D.C., infatti, prescrive che "le manipolazioni *...omissis...* devono essere preventivamente autorizzate dall'autorità doganale, che stabilisce le condizioni alle quali pssono essere effettuate".

La concessione o meno dell'autorizzazione, pertanto, è rimessa alla scelta discrezionale dell'ufficio doganale il quale, peraltro, nella decisione dovrà comunque tenere conto del limite stabilito dall'art. 527 c. 1 D.A.C. in forza del quale "possono essere concesse autorizzazioni solo se le manipolazioni usuali previste *...omissis...* non sono predominanti rispetto all'attività di immagazzinamento delle merci".

Invero, tale specificazione sembra riferirsi più all'attività del gestore del deposito che non alla caratteristica delle merci in esso immesse; nondimeno, sicuramente tale criterio deve essere tenuto a mente dall'ufficio per l'eventuale autorizzazione all'effettuazione delle richieste manipolazioni.

Le manipolazioni usuali consentite sulle merci immagazzinate nel deposito.

Come detto, il provvedimento autorizzativo (cfr. art. 109 c. 3 C.D.C.) può prevedere la possibilità di sottoporre le **merci d'importazione**, all'interno dei locali di deposito, alle c.d. "manipolazioni usuali", ossia a quelle operazioni dirette "a garantirne la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione e la rivendita". Tale elencazione è volutamente generica in quanto il legislatore comunitario ha preferito rimettere alle disposizioni attuative l'individuazione tipologica delle operazioni consistenti "manipolazione usuale", oggi elencate nell'allegato 72 del D.A.C. (cfr. art. 531) o, per quanto più specificamente riguarda le merci rientranti nella P.A.C., nell'art. 29 c. 4 del regolamento CE 800/1999.

Una cosa che deve essere sottolineata è il rapporto esistente fra tali manipolazioni e l'effettivo valore di sdoganamento delle merci al momento della loro estrazione dal deposito doganale.

Come noto, infatti, ai fini della determinazione del valore in dogana non devono essere prese in considerazione le spese di magazzinaggio e di conservazione delle merci durante la loro permanenza in deposito (cfr. art. 112 c. 1 C.D.C.), ovviamente a condizione che tali importi siano scorporati dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per la merce stessa.

Se, pertanto, tali importi non vengono fatturati separatamente o non risultano da separata indicazione nell'ambito della fattura di vendita o da alcuna documentazione contabile presentata all'ufficio doganale, gli stessi generano materia imponibile.

Allorché, invece, le merci de quibus **abbiano subito manipolazioni usuali** nel periodo di permanenza nel deposito, il controvalore di queste genera materia imponibile con sua conseguente valenza ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci (cfr. art. 112 c. 2 C.D.C.), salva la facoltà per il soggetto che procede all'immissione in libera pratica di "sterilizzare" tale effetto richiedendo che l'imposizione sia operata sulla base degli elementi qualitativi e quantitativi che la merce avrebbe avuto, al momento della nascita dell'obbligazione doganale (che non è il momento dell'introduzione in deposito) senza l'effettuazione di tali manipolazioni.

In sostanza, il legislatore comunitario ha introdotto un sistema impositivo duplice connotato dalla facoltà di scelta rimessa unicamente al contribuente (un po' come previsto dall'art. 147 D.A.C. in caso di alienazioni successive di merci già vendute ai fini dell'esportazione verso l'Unione Europea).

Tale facoltà di scelta, però, non è prevista allorché la dichiarazione di importazione sia presentata in procedura domiciliata ex art. 76 c. 1 lett. c) C.D.C.: in tale ipotesi, infatti, l'art. 112 c. 3 C.D.C. dispone expressis verbis che "la specie, il valore in dogana e la quantità da prendere in considerazione a norma dell'articolo 214 sono quelli riguardanti la merce al momento del suo vincolo al regime del deposito doganale", a condizione – però – che tali elementi siano stati riconosciuti o ammessi al momento del vincolo a tale regime economico sospensivo.

Le violazioni previste dal legislatore a carico del soggetto gestore del deposito doganale.

Per quanto concerne le violazione inerenti l'utilizzo del regime del deposito doganale, si precisa fin da subito come queste possano essere ripartite in tre categorie:

- sanzioni amministrative accessorie, previste esclusivamente in capo al soggetto autorizzato alla gestione del deposito doganale ed aventi ad oggetto la validità dell'autorizzazione ad esso rilasciata;
- sanzioni amministrative pecuniarie, previste sia a carico del soggetto che introduce la merce all'interno del deposito doganale (cfr. art. 303 T.U.L.D., vedi infra) sia a carico del soggetto autorizzato alla gestione del deposito doganale privato;
- sanzioni penali, costituite dal contrabbando, previste – ricorrendone i presupposti – sia a carico del soggetto che introduce le merci all'interno del deposito sia, con previsione speciale (cfr. art. 288 T.U.L.D.) a carico del soggetto autorizzato alla gestione del deposito doganale privato.

Per quanto concerne le violazioni penali ipotizzabili a carico del gestore del deposito privato, l'art. 288 T.U.L.D. punisce anche il solo comportamento tenuto dal soggetto che introduce merci estere all'interno degli spazi adibiti a deposito senza che sia stata presentata la prescritta dichiarazione ovvero senza aver previamente proceduto a prendere in carico sulla propria contabilità di magazzino.

Taluni, leggendo superficialmente la disposizioni, hanno concluso che l'articolo in esame introduce, di fatto, una "responsabilità per fatto di terzi" inammissibile nell'ambito del nostro sistema penale, e ciò per il semplice fatto che la dichiarazione di introduzione in deposito (la IM/7) non viene presentata, nella normalità dei casi, dal soggetto autorizzato alla gestione del deposito stesso ma, piuttosto, da un soggetto privato (il "depositante") che decide di vincolare le merci a tale regime doganale e, conseguentemente, in caso di mancata presentazione di tale dichiarazione il successivo comportamento (quest'ultimo sì esclusivamente dipendente dal comportamento del depositario), ossia l'annotazione della partita di merce introdotta nelle scritture contabili, non sarebbe di per sé esigibile a cagione della mancanza dell'atto presupposto.

Non vi è chi non veda l'erroneità di un tale ragionamento. Al di là del fatto che, qualora una dichiarazione IM/7 sia stata regolarmente presentata in Dogana e la merce si stata introdotta all'interno degli spazi adibiti a deposito, la mancata annotazione all'interno delle scritture contabili del depositante sia evidentemente ascrivibile quantomeno a colpa di quest'ultimo, la violazione può comunque ritenersi integrata anche qualora manchi una dichiarazione di introduzione in deposito IM/7 e ciò per l'ovvia considerazione che, trattandosi di un deposito doganale privato, il suo gestore ha il pieno diritto (nonché dovere) di impedire al soggetto terzo l'introduzione della propria merce in assenza dei presupposti di legge.

A sommesso parere di chi scrive, però, il semplice fatto che all'interno del deposito doganale privato sia stata introdotta merce in assenza di una specifica dichiarazione ovvero senza la prescritta annotazione sulle scritture contabili non è di per sé sufficiente per ritenere integrato il reato in quanto occorre anche un ulteriore requisito, come accade – del resto – per ogni altra fattispecie di rilievo penale: occorre l'elemento psicologico del reato, ossia la presenza del dolo (quantomeno nella sua forma del dolo generico) da parte del depositario.

In carenza del detto elemento soggettivo, pertanto, il comportamento del depositario potrà, al più, essere sanzionato in via amministrativa con l'applicazione della pena pecuniaria di cui all'art. 308 T.U.L.D. e, nei casi più gravi, con l'eventuale revoca del provvedimento autorizzativo.

BREVI CENNI AI MAGAZZINI DI TEMPORANEA CUSTODIA DELLE MERCI DI ESTERA PROVENIENZA.

Diverso dal regime del deposito doganale è la condizione delle merci nel periodo in cui permangono in "temporanea custodia" (di seguito, semplicemente T.C.), vale in quella condizione– di durata temporale massima predeterminata (ed in particolare pari a 45 giorni in caso di merci in arrivo via mare ed a 20 giorni in tutti gli altri casi) – in cui le merci di estera provenienza si vengono a trovare prima dal momento del loro ingresso negli spazi doganali e fino al momento in cui viene loro impressa una destinazione doganale (di cui, come noto, il regime doganale è una delle opzioni possibili).

Giova a tale riguardo rammentare come **in T.C. possano venirsi a trovare soltanto merci non ancora immesse in libera pratica nel territorio comunitario**, e da ciò discende che le merci che giungono all'interno degli spazi portuali o scortato da un documento di transito T2 o che è indicato nel M.M.A. con il codice "C" indicante merci già comunitarie non possono mai trovarsi in tale condizione.

Ricorrendone i presupposti, le merci permangono in T.C. sotto la diretta responsabilità del titolare di tale regime (il "gestore del magazzino di T.C.") a carico del quale è prevista, oltre una evidente responsabilità di tipo "patrimoniale" per tutti i casi in cui vengano ad esso sottratte dette merci, anche una serie di responsabilità di tipo sanzionatorio che, a seconda dei casi, possono essere amministrative

pecuniarie, amministrative non pecuniarie (quali, ad esempio, la revoca dell'autorizzazione in suo possesso) o penali.

Per quanto riguarda queste ultime, il T.U.L.D. non prevede una disposizione specifica a carico del gestore del magazzino di T.C. (e ciò contrariamente, come si è visto, per quanto previsto a carico del soggetto che gestisce un deposito privato di merci estere, cfr. art. 288 T.U.L.D.). Ciò, ovviamente, non determina l'assenza di un presidio penale anche a suo carico stante il fatto che il gestore del magazzino di T.C. potrà essere considerato concorrente nel reato di contrabbando commesso dal soggetto che ha immesso (illegittimamente) la merce sul territorio dello Stato o, qualora tale comportamento sia stata posto in essere direttamente da lui, responsabile ai sensi dell'art. 292 T.U.L.D. che, come già più volte detto in passato, costituisce una "norma di chiusura" del sistema sanzionatorio penale previsto dal legislatore.

Sul piano della responsabilità amministrativa, l'art. 309 T.U.L.D. prevede che in tutti i casi in cui vi sia discrepanza fra la situazione reale del magazzino di T.C. e la situazione come risultante dalle sue scritture contabili, sia dovuta una sanzione pecuniaria di importo compreso fra la metà ed il triplo dei diritti di confine dovuti sulle merci mancanti o eccedenti (salvo il caso in cui ricorrano gli estremi del reato di contrabbando) ovvero sulle merci di qualità differente rispetto a quella indicata.

E' bene a tale riguardo chiarire alcuni aspetti, al fine di meglio chiarire quale sia il presupposto applicativo di tale disposizione sanzionatoria e come debba essere quantificata la sanzione stessa.

Come noto, il gestore del magazzino di T.C. deve tenere una precisa contabilità delle merci di estera provenienza poste sotto la sua custodia. Tale contabilità deve essere sempre tenuta "al corrente" ossia aggiornata – secondo le modalità prescritte dal provvedimento autorizzativo (generalmente, si tratta di adempimenti richiesti con cadenza giornaliera) – rispetto alla situazione reale, di tal che in caso di verifica fiscale da parte degli organi preposti (ed a tale riguardo si rammenta che unica amministrazione competente ad esercitare tali verifiche sia l'Agenzia delle Dogane e non certo la Guardia di Finanza, stante il fatto che non esiste una sola norma in tutto l'ordinamento giuridico che consenta a tale Corpo la verifica dei magazzini di T.C.), tutte e solo le merci estere presenti all'interno del magazzino devono trovare esatta rispondenza nella contabilità del gestore.

Qualora tale coincidenza non venga riscontrata, l'Ufficio Doganale provvederà ad individuare, con precisione le partite:

- "mancanti" (ossia presenti nelle scritture contabili del gestore del magazzino di T.C. ma non fisicamente presenti in esso);
- "eccedenti" (ossia presenti negli spazi ma non caricate in contabilità);
- "qualitativamente differenti", ossia diverse, nelle loro qualità intrinseche, rispetto a quanto risultante dalla contabilità del gestore.

Per ciascuna di tali partite, quindi, l'Ufficio procederà alla quantificazione del carico fiscale relativo determinando conseguentemente la sanzione complessivamente dovuta.

E' appena il caso di precisa che l'eventuale contemporanea presenza di partite eccedenti e mancanti non determina la loro compensazione ai fini dell'applicazione della sanzione in quanto, come detto, l'Ufficio deve previamente determinare il carico fiscale dovuto sulle merci differenti per qualità o per quantità e, successivamente, procedere alla determinazione della sanzione dovuta nell'ambito del limite minimo e massimo previsto dal legislatore.

Capitolo 10
Immissione in consumo non autorizzata di merci in temporanea importazione
Art. 315 T.U.L.D.

Articolo 315
Immissione in consumo senza autorizzazione di merci in temporanea importazione.
Oltre a quanto previsto dall'art. 198, nei casi di immissione in consumo nel territorio doganale senza autorizzazione del capo della circoscrizione doganale, di merci temporaneamente importate che non soddisfano alle condizioni previste dagli art. 9 e 10 del trattato istitutivo della C.E.E., si applica la sanzione amministrativa da € 516,00 ad € 5.164,00 senza pregiudizio delle altre sanzioni eventualmente applicabili per effetto di altre disposizioni.

La violazione qui in esame si concretizza nei casi in cui merci presenti all'interno del territorio comunitario sulla base di un regime di temporanea importazione vengano, di fatto, illegittimamente immesse in consumo.

Vanno, preliminarmente, effettuate alcune osservazioni al fine di consentire una migliore comprensione dell'ambito applicativo della disposizione qui in esame.

Per quanto concerne la nozione di "temporanea importazione", giova rammentare come questa non sia ripresa in modo puntuale dall'attuale Codice Doganale Comunitario e come, pertanto, sia necessario operare un raccordo fra le disposizioni sanzionatorie del T.U.L.D. e quelle sostanziali previste dai regolamenti (CE) n. 2913/1992 del Consiglio e n. 2454/1993 della Commissione.

La nozione "nazionale" di temporanea importazione trova riscontro, secondo la disciplina comunitaria, in almeno tre distinti regimi doganali e, segnatamente, l'ammissione temporanea (AM.T. o carnet A.T.A.), il perfezionamento attivo (T.P.A.) e la trasformazione sotto controllo doganale (T.S.C.D.); tutti questi regimi si caratterizzano per il fatto che la merce, introdotta sul territorio doganale comunitario per un periodo determinato di tempo, è fin dal principio destinata:

- ad essere riesportata "tale quale", salva l'obsolescenza o le modifiche derivanti dal suo uso ordinario (come nel regime dell'AM.T. o carnet A.T.A.);
- ad essere riesportata sotto forma di "prodotto compensatore" in esito ad una trasformazione sostanziale dello stesso o nella sua forma originaria ma a seguito di una riparazione (T.P.A.);
- ad essere immessa definitivamente in consumo non più nella sua forma ordinaria ma nella forma che essa assume a seguito di una trasformazione sostanziale o che ne determini una modificazione nel regime della fiscalità di confine (T.S.C.D.).

In tutti i casi anzidetti, la dichiarazione di originario vincolo a regime è redatta mediante impiego del D.A.U. modello IM/5 (non a caso comunemente chiamato "temporanea importazione").

Nel periodo in cui la merce rimane vincolata a tale regime, non può essere "immessa in consumo" sul territorio comunitario (ossia, nella sostanza, utilizzata all'interno di tale territorio, salvo il caso dell'utilizzo normale previsto per i beni in ammissione temporanea) in quanto, altrimenti, verrebbe concretato il presupposto impositivo di cui all'art. 37 c. 1 T.U.L.D. con conseguente immediata nascita dell'obbligazione tributaria in capo al soggetto titolare del regime.

In siffatta evenienza, trova applicazione la disposizione qui in esame in forza della quale – salva comunque l'applicazione delle diverse disposizioni in materia (prime fra tutte, l'art. 291 T.U.L.D.) – a carico

del soggetto responsabile potrà essere irrogata una sanzione amministrativa di importo variabile fra € 516,00 ed €5.164,00.

La specifica "clausola di salvezza" prevista nell'ultimo periodo della disposizione qui esaminata è specificamente rivolta ad evitare un conflitto normativo fra l'art. 315 e l'art. 291 T.U.L.D., disciplinante la specifica violazione del "contrabbando nell'importazione … temporanea".

In realtà, a ben guardare, se per i casi di illegittima immissione in consumo sul territorio nazionale di merci in temporanea importazione è sempre integrata la violazione di cui all'art. 315 cit., non sempre lo stesso può dirsi in relazione alla violazione di cui all'art. 291 T.U.L.D. e ciò in considerazione del fatto che, come detto, il contrabbando è un reato necessariamente doloso (seppure di dolo generico) con la conseguenza che, in mancanza della prova della sussistenza di detto elemento psicologico nel soggetto agente, la relativa violazione non potrà essere contestata (fra l'altro, ciò determina che nei casi in cui la mancanza di tale elemento psicologico sia de plano accertabile anche dalla polizia giudiziaria, questa non sarà obbligata a presentare informativa di reato alla Procura della Repubblica territorialmente competente).

Capitolo 11
Omessa o ritardata presentazione della dichiarazione doganale
Art. 318 T.U.L.D.

Articolo 318
Omissione o ritardo nella presentazione della dichiarazione doganale.
È punito con la sanzione amministrativa da € 258,00 ad € 2.582,00 chi omette di fare la dichiarazione prescritta dall'art. 56 nel termine stabilito, o prorogato ai sensi dell'art. 95.

Il comportamento sanzionato dalla disposizione qui in esame è quello determinato dalla mancata presentazione della formalità doganale entro lo specifico termine all'uopo previsto.

Nell'attuale sistema normativo, a seguito dell'eliminazione del termine massimo di durata del regime del deposito dogane, residua solo un termine massimo di durata connesso al regime di temporanea custodia.

Come noto, infatti, le merci di estera provenienza possono permanere in regime di temporanea custodia per un periodo massimo di 45 giorni, se sono giunte sul territorio comunitario via mare, o di 20 giorni, in tutti gli altri casi (cfr. art. 49 c. 1 C.D.C.). Le dichiarazioni di vincolo ad un qualsiasi regime doganale afferenti merci in temporanea custodia, presentate oltre la scadenza del termine sopra indicato, sono – per ciò solo – da considerare tardive e, conseguentemente, nei confronti del soggetto autore della violazione (da individuarsi nel soggetto titolare dello specifico regime di vincolo) può essere contestata la violazione in argomento.

Nondimeno – giova qui precisarlo – sull'effettiva applicazione dell'art. 318 T.U.L.D. è venuto ad incidere, e non poco l'art. 10 c. 3 ultimo periodo della L. 212/2000 in forza della quale "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e *sull'ambito* di applicazione della norma **o** quando si traduce in una mera violazione formale senza debito di importa".

Inoltre, nella formulazione precedente all'entrata in vigore del D. Lgs. 32/2001, l'art. 13 c. 7 D. Lgs. 472/1997 espressamente disponeva "nei casi di omissione o di errore, che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, il ravvedimento esclude l'applicazione della sanzione, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore". La stessa novella, però, ha introdotto – nell'art. 6 del D. Lgs. 472/1997, un c. 5-bis che così recita "Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo".

L'insieme delle norme testé richiamate rende dunque evidente che il mero fatto della mancata presentazione di una dichiarazione doganale non è di per sé idoneo ad integrare la violazione di cui all'art. 318 T.U.L.D. a meno che non venga ad incidere sull'attività di controllo posta in essere dalla Dogana o, ancora peggio, sulla determinazione della base imponibile dell'imposta o sul versamento del tributo.

Nel caso di specie, pertanto, lo scrivente ritiene che – in caso di mancata tempestiva presentazione di dichiarazioni di vincolo a regime concernenti merci in regime di temporanea custodia – la violazione ex art. 318 T.U.L.D. possa essere ravvisata in relazione alle sole merci per le quali la Dogana ha già comunicato – seppure con modalità non formali (quali possono essere, ad esempio, un "blocco polizza"

operato presso la Compagnia di Navigazione ovvero il "blocco container" operato presso il terminal portuale ovvero per il tramite del sistema informativo AIDA in uso alla Dogana) – la propria intenzione di voler operare una qualsiasi forma di controllo o di verifica, anche meramente documentale.

Al di fuori di questi casi, la violazione in argomento non potrà essere in alcun modo contestata pena la violazione della disposizione di cui all'art. 6 c. 5-bis D. Lgs. 472/1997.

In ordine a questa particolare violazione, con foglio 3142/IV/2006 del 09/11/2006 l'Area Centrale Affari Giuridici e Contenzioso dell'Agenzia delle Dogane, in un caso di decorso del termine previsto per una temporanea esportazione senza che fosse presentata istanza di proroga da parte del titolare del regime, ha stabilito che "*la tardività dell'istanza comporta, anche nel caso di successiva* regolarizza*zione degli obblighi attinenti al regime sospensivo, l'applicazione della norma sanzionatoria dell'art. 318 T.U.L.D. che disciplina il mancato rispetto dei termini per dare alle merci una destinazione doganale. Al riguardo … l'Avvocatura Generale dello Stato … ha ritenuto condivisibile l'orientamento dall'Agenzia favorevole all'applicazione della sanzione prevista dall'art. 318 T.U.L.D. nel caso in cui, alla scadenza del termine stabilito, non viene presentata la dichiarazione di cui all'art. 56 del medesim*o T.U.L.D.".