

**ISSN 1127-8579**

**Pubblicato dal 19/09/2016**

**All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/38619-il-contrabbando-dopo-la-depenalizzazione>**

**Autore: Pittaluga Francesco**

## **Il contrabbando dopo la depenalizzazione**

# **Il contrabbando doganale, l'evasione I.V.A. all'importazione ed il contrabbando di prodotti soggetti ad accisa ed imposta di consumo dopo la depenalizzazione: riflessioni e profili di residua illiceità penale**

Settembre 2016

- d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (I.V.A.)
- d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (T.U.L.D.)
- D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (T.U.A.)
- D. Lgs. 30 dicembre 1999, n. 507
- D. Lgs. 15 gennaio 2016, n. 8

*dott. Francesco F. Pittaluga*

*Pur garantendo la massima affidabilità riguardo al contenuto di quanto precede, l'Autore non risponde dei danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. Quanto precede rispecchia esclusivamente l'interpretazione dell'Autore, e non impegna in modo alcuno l'Amministrazione 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, Settembre 2016*

*Il contrabbando doganale, l'evasione I.V.A. all'importazione ed il contrabbando di prodotti soggetti ad accisa ed imposta di consumo dopo la depenalizzazione: riflessioni e profili di residua illiceità penale  
(dott. Francesco F. PITTALUGA)*

*Ringrazio l'amico e collega **Gianluca Fazzolari** per l'insostituibile collaborazione prestata nell'enucleare il regime di circolazione dei veicoli terrestri con targa non comunitaria.*

*La parte del presente manuale inerente tale particolare aspetto è stata infatti tratta da un articolo, a firma congiunta con il sottoscritto, apparso sulle pagine della rivista *Crocevia* (edizione di giugno 2016)*

## **LE FONTI NORMATIVE**

### **Art. 34 (Diritti doganali e diritti di confine)**

Si considerano "diritti doganali" tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali.

Fra i diritti doganali costituiscono "diritti di confine": i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato.

### **Articolo 282 T.U.L.D.**

#### ***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 previste nelle lettere precedenti, merci nazionali o nazionalizzate soggette a diritti di confine;
- f) detiene merci estere, quando ricorrano le circostanze previste nel secondo comma dell'articolo 25 per il delitto di contrabbando.

### **Articolo 283 T.U.L.D.**

#### ***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 prevista 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 T.U.L.D.**

##### ***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 T.U.L.D.**

##### ***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 T.U.L.D.**  
**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 T.U.L.D.**  
**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 T.U.L.D.**  
**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 T.U.L.D.  
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 T.U.L.D.  
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 T.U.L.D.  
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 artificiali 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 T.U.L.D.  
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 T.U.L.D.**

***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 T.U.L.D.**

***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 esplosive, 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 T.U.L.D.  
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 T.U.L.D.  
Equiparazione del delitto tentato a quello consumato.***

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

***Articolo 294 T.U.L.D.  
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 si sia 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.

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 T.U.L.D.**  
**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 T.U.L.D.**  
**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 T.U.L.D.  
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 T.U.L.D.  
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 T.U.L.D.  
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 T.U.L.D.  
Contrabbando abituale o professionale secondo il codice penale.***

Gli effetti della dichiarazione di abitalità 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 T.U.L.D.**

***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 T.U.L.D.**

***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 eseguiti 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) Comma dichiarato costituzionalmente illegittimo con sentenza n. 1 del 10/01/1997 della Corte Costituzionale 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 T.U.L.D.**

**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.

**Art. 334 T.U.L.D.**

***Estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola multa***

1. 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.
2. Il pagamento della somma anzidetta e del tributo estingue il reato.
3. L'estinzione del reato non impedisce l'applicazione della confisca, la quale è disposta con provvedimento dell'amministrazione doganale.

**Art. 338.**

***(Obbligo del pagamento dei diritti doganali)***

Il pagamento della multa o dell'ammenda non esime dallo obbligo del pagamento dei diritti doganali, salvo il caso in cui la merce oggetto del contrabbando sia stata sequestrata. A tale pagamento è obbligato, solidalmente con il colpevole del contrabbando, anche il ricettatore.

**Art. 2 L. 92/2001**

***Estinzione dei reati di contrabbando di tabacchi lavorati esteri.***

1. Per i reati di contrabbando aventi ad oggetto quantitativi di tabacchi lavorati non superiori a 10 chilogrammi convenzionali, punibili con la sola pena della multa, il trasgressore può estinguere il reato effettuando il pagamento di una somma pari ad un decimo della multa applicabile, con un minimo di lire cinquecentomila.
2. Della facoltà di avvalersi della definizione in via amministrativa viene dato avviso al trasgressore con la notifica del primo atto di polizia giudiziaria redatto per l'accertamento del reato.
3. Il versamento della somma di cui al comma 1 deve essere effettuato entro trenta giorni dalla notifica di cui al comma 2, presso l'ispettorato compartimentale dei Monopoli di Stato, ovvero presso il ricevitore capo della dogana competente per territorio, a seconda che l'accertamento venga effettuato al di fuori o all'interno degli spazi doganali. Ove il pagamento non sia effettuato direttamente, il trasgressore provvederà ad inviare copia della ricevuta dell'avvenuto pagamento all'ufficio competente entro i dieci giorni successivi al termine ultimo per il versamento, che è di sessanta giorni. Fino alla scadenza dei termini di cui al presente comma, il procedimento penale rimane sospeso.
4. Il pagamento della somma di cui al comma 1 estingue il reato. Resta salvo l'obbligo del pagamento dei diritti doganali dovuti ai sensi dell'articolo 338 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, e successive modificazioni.

5. Il processo verbale, se riguarda violazioni per le quali può avere luogo la definizione in via amministrativa, è trasmesso, a cura dell'organo verbalizzante, oltre che all'autorità giudiziaria competente, all'ispettorato compartimentale dei Monopoli di Stato o al ricevitore capo della dogana, competenti alla gestione del contesto.
6. L'ufficio dell'Amministrazione finanziaria competente per la gestione del contesto, qualora il trasgressore non si avvalga della definizione in via amministrativa, invia il processo verbale all'autorità giudiziaria competente, secondo le norme del codice di procedura penale.
7. Nei casi di contrabbando di tabacchi lavorati è disposta sempre la confisca amministrativa dei prodotti con provvedimento dell'ufficio competente alla definizione del contesto.

#### **Articolo 1 D. Lgs. 8/2016**

#### ***Depenalizzazione dei reati puniti con la sola pena pecuniaria ed esclusioni***

1. Non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda.
2. La disposizione del comma 1 si applica anche ai reati in esso previsti che, nelle ipotesi aggravate, sono puniti con la pena detentiva, sola, alternativa o congiunta a quella pecuniaria. In tal caso, le ipotesi aggravate sono da ritenersi fattispecie autonome di reato.
3. La disposizione del comma 1 non si applica ai reati previsti dal codice penale, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 2, comma 6, ed a quelli compresi nell'elenco allegato al presente decreto.
4. La disposizione del comma 1 non si applica ai reati di cui al D. Lgs. 25/07/1998, n. 286.
5. La sanzione amministrativa pecuniaria di cui al primo comma è così determinata:
  - a) da € 5.000,00 ad € 10.000,00 per i reati puniti con la multa o l'ammenda non superiore nel massimo ad € 5.000,00;
  - b) da € 5.000,00 ad € 30.000,00 per i reati puniti con la multa o l'ammenda non superiore nel massimo ad € 20.000,00;
  - c) da € 10.000,00 ad € 50.000,00 per i reati puniti con la multa o l'ammenda non superiore nel massimo ad € 20.000,00.
6. Se per le violazioni previste dal comma 1 è prevista una pena pecuniaria proporzionale, anche senza la determinazione dei limiti minimi o massimi, la somma dovuta è pari all'ammontare della multa o dell'ammenda, ma non può in ogni caso essere inferiore ad € 5.000,00 né superiore ad € 50.000,00.



# **1. Gli elementi costitutivi del contrabbando doganale: l'elemento psicologico e l'elemento materiale.**

## **1.1 L'elemento psicologico del contrabbando doganale.**

Il contrabbando è la tipica violazione commessa da chi, **con dolo, sottrae (o tenta di sottrarre**, vista la previsione di cui all'art. 293 d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, di seguito semplicemente "T.U.L.D."<sup>1</sup>) **merci non unionali e, in taluni particolarissimi casi, anche merci unionali** (come nelle ipotesi di cui artt. 282 c. 1 lett. e e 290 T.U.L.D.) al sistema di controllo istituito per l'accertamento e la riscossione dei "diritti di confine" (subspecie dei "diritti doganali"), come definiti dall'art. 34 T.U.L.D.<sup>2</sup> nonché di ciò che ad essi viene equiparato a fini sanzionatori<sup>3</sup>.

Questa particolare violazione può avere, a seconda dei casi, rilievo meramente amministrativo, specie a seguito delle intervenute depenalizzazioni ai sensi del D. Lgs. 507/1999 (che, come vedremo nel prosieguo, ha introdotto nell'ordinamento l'art. 295-bis T.U.L.D.) o del più recente D. Lgs. 8/2016, o rilievo penale: la distinzione fra le due casistiche è, all'evidenza, di cruciale importanza per l'operatore di Polizia Giudiziaria stante la radicale differenza degli adempimenti legislativamente posti a suo carico (dall'identità del soggetto a cui trasmettere il rapporto di servizio a tutti gli ulteriori adempimenti necessari in materia di individuazione ed assicurazione delle fonti di prova) nonché la necessaria consequenziale attivazione, in caso di fatti astrattamente connotati da rilievo criminale, del procedimento volto ad accertare l'eventuale penale responsabilità del soggetto agente.

---

<sup>1</sup> 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..

<sup>2</sup> Sono diritti di confine "i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato".

<sup>3</sup> SALVATORE GALLO, "Il contrabbando reato doganale antico e sempre attuale".  
"La distinzione fra diritti doganali e diritti di confine ha effetti anche sul piano penale. Infatti, solo l'evasione dei diritti di confine comporta l'applicazione delle sanzioni (penali o di natura amministrativa) previste dal T.U.L.D. per il contrabbando, mentre per gli altri diritti doganali il regime sanzionatorio deve trovare la sua fonte nelle relative leggi istitutive o in altra legge speciale che sanzioni espressamente le violazioni agli obblighi contemplati nella legge istitutiva" (MASSIMO SCUFFI, GIUSEPPE ALBENZIO E MARCO MICCINESI, "Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali", IPSOA 2014.)

La disciplina sanzionatoria dettata dal T.U.L.D. si applica, in generale, a tutti i casi di avvenuta o tentata sottrazione di merci non unionali<sup>4</sup> al pagamento dei dazi doganali e dei prelievi agricoli<sup>5</sup>. In caso di merci che siano soggette anche al pagamento di accise (ad esclusione del monopolio fiscale inerente i tabacchi lavorati esteri, di seguito semplicemente "T.L.E.") o di imposte di consumo<sup>6</sup>, la normativa in esame concorre:

- ⇒ per quanto concerne i **prodotti energetici**, con la violazione di cui all'art. 40 c. 1 lett. b) del D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504<sup>7</sup> (di seguito, semplicemente "T.U.A.") in forza della quale *"1. E' punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso ad € 7.746, chiunque ...omissis... b) sottrae con qualsiasi mezzo i prodotti energetici, compreso il gas naturale, all'accertamento o al pagamento dell'accisa ...omissis... 4. Se la quantità di prodotti energetici è superiore a 2.000 kg. la pena è della reclusione da uno a cinque anni, oltre la multa. 5. Se la quantità di gas naturale sottratto all'accertamento o al pagamento dell'accisa è inferiore a 5.000 metri cubi la pena è della sola multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso ad € 516,00 ...omissis..."*
- ⇒ per quanto riguarda **gli alcoli e le bevande alcoliche**, con la violazione di cui all'art. 43 c. 1 T.U.A. in forza della quale *"E' punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso ad € 7.746, chiunque: a) sottrae con qualsiasi mezzo alcole o bevande alcoliche all'accertamento o al pagamento dell'accisa ...omissis..."*

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

<sup>5</sup> *"I dazi sui prodotti agricoli, definiti prelievi agricoli, erano previsti nei capitoli da 1 a 24 della Tariffa Doganale Comune di cui al regolamento (CEE) n. 23/07/1987 nm. 2658. Erano stati istituiti nell'ambito della politica agricola comune attuata dalla Comunità Europea conformemente agli artt. da 38 a 47 dl Trattato di Roma ...omissis... In seguito all'Accordo OMC sull'agricoltura che ha disposto la graduale sostituzione delle molteplici misure fiscali ed economiche applicate dai vari Paesi nei confronti dei prodotti agricoli con dazi doganali (metodo della c.d. tariffazione), il cui importo deve essere progressivamente ridotto, i prelievi agricoli sono stati aboliti sopravvivendo in forma residuale sotto forma di >elementi agricoli>. Attualmente l'elemento agricolo ... si compone di un dazio specifico (a protezione degli interessi dei produttori agricoli dell'Unione Europea) e di un dazio ad valorem (a protezione di trasformatori dei prodotti agricoli)"* (MASSIMO SCUFFI, GIUSEPPE ALBENZIO E MARCO MICCINESI, "Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali", IPSOA 2014, pagg. 186/188.)

<sup>6</sup> Definite, nell'ormai desueto lessico del T.U.L.D. (cfr. art. 34) quali "sovrimposte di confine".

<sup>7</sup> "Testo Unico delle disposizioni concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali ed amministrative".

⇒ per quanto riguarda le **altre merci soggette ad imposta di consumo**<sup>8</sup> ai sensi degli artt. 61 e ss. T.U.A., con la violazione di cui all'art. 61 c. 4 T.U.A., in forza della quale *“Per le violazioni dell'obbligo del pagamento dell'imposta si applicano le sanzioni stabilite dagli artt. 40 e 44. Se la quantità sottratta al pagamento dell'imposta è inferiore a 100 kg., si applica la sanzione amministrativa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso ad € 516,00 ...omissis...;*

Inoltre, come verrà nel prosieguo meglio evidenziato, la giurisprudenza, per lungo tempo incerta se ritenere l'I.V.A. un diritto di confine o una imposta di consumo solo accertata e liquidata contestualmente ai diritti di confine ma avente comunque natura separata da questi ultimi, negli ultimi tempi sembra ormai propendere per tale seconda tesi e, per tale ragione, ha riconosciuto – con diversi arresti giurisprudenziali - la configurabilità della violazione (nella fattispecie, violazione di rilievo penale) di “evasione I.V.A. all'importazione” 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<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Ad eccezione dei fiammiferi per i quali nulla viene previsto in modo espresso dal T.U.A. con la conseguenza che le violazioni commesse all'atto dell'importazione troveranno sanzione unicamente nelle disposizioni del T.U.L.D..

<sup>9</sup> 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), *bensi 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*. 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 del 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 Establishment 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 dimostrabile 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<sup>a</sup>, 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<sup>a</sup>, 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 trarne differenti conclusioni. E' Stato, però, detto e ripetuto più volte (ex multis Sez. 1<sup>a</sup>, 27.9.07, Formis, Rv. 237863; Sez. 2<sup>a</sup> 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<sup>a</sup>, 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<sup>a</sup>, 8.1.08, Gionta, Rv. 239724; Sez. 6<sup>a</sup>, 11.12.07, Sirtia, Rv. 239636; Sez. 6<sup>a</sup>, 10.6.05, Patti, Rv. 232576; Sez. 4<sup>a</sup>, 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 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<sup>a</sup>, 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<sup>a</sup> 11.1.07, Messina, Rv. 235716). Nel respingere il ricorso, segue, per legge, la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali".

Più di recente, sul punto, sancendo la palese erroneità di un precedente giurisprudenziale che non aveva riconosciuto la sussistenza del delitto di contrabbando in caso di importazione illecita di beni dalla Confederazione Elvetica (riconoscendo però il reato equivalente di cui agli artt. 1, 67 e 70 d.P.R. 633/1972), è stato deciso "Si può dunque concludere 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. Tale conclusione appare del tutto in linea con la decisione della Corte di Giustizia che ha affermato che l'Iva all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente ai dazio doganale (sentenza del 25 febbraio 1998 nella causa n. 299/1986), con decisione che esclude, contrariamente a quanto ritenuto dalla citata sentenza n. 10677 del 2004, il contrasto del regime dell'Iva all'importazione, e le relative sanzioni, con l'art. 95 del Trattato CE in materia di libera circolazione. Merita di essere ricordato, poi, che sia la citata sentenza n. 22555 del 2002 sia la sentenza emessa da questa Sezione il 3 marzo-13 maggio 2005, n. 17835, Santoro (rv 231836), hanno escluso che l'Accordo tra Comunità e Confederazione Elvetica comporti l'automatica e totale applicazione dei principi comunitari al trasferimento di beni fra uno Stato membro e la Svizzera, con la conseguenza che solo per gli scambi comunitari opera il divieto di applicazione di un maggior livello sanzionatorio degli Illeciti (sentenza n. 22555/2002) e che solo tra i Paesi membri trova applicazione nella sua interezza il regime di libera circolazione (sentenza n. 17835/2005). Quest'ultima decisione ha, infine, affermato che le violazioni in

---

*materia di Iva all'importazione comportano la confisca obbligatoria ai sensi del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 301" (Corte Cass., Sezione III, 26/09/2012, n. 36077).*

*Ancora, e sempre con riferimento al "famigerato" accordo di libero scambio fra l'Italia e la Confederazione Elvetica, si legge: "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. 17432/2005). 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** (art. 70 d.P.R. 633/1972) **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 e 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 svizzera prevede: a) l'esenzione dall'imposta per una serie di operazioni classificabili come cessioni all'esportazioni ed operazioni 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 Svizzera 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" (Corte Cass., Sezione III, 04/05/2010 n. 16860).*

---

---

D'altro canto, alcuni recentissimi arresti della giurisprudenza di legittimità hanno riconosciuto la sussistenza del reato di "evasione I.V.A. all'importazione" nel caso di importazioni dalla Repubblica di San Marino.

"4. A norma dell'art. 71 d.P.R. 633/1972, nella versione vigente all'epoca dei fatti, <per l'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti dallo Stato della Città del Vaticano, comprese le aree di cui al comma 1, e dalla Repubblica di San Marino i contribuenti dai quali o per conto dei quali ne è effettuata l'introduzione nel territorio dello Stato sono tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto a norma dell'art. 17, comma 3>. 4.1. L'art. 17, comma 3, cit., nella sua versione vigente all'epoca dei fatti, così disponeva: <Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'art. 35 ter, nè abbiano nominato un rappresentante fiscale ai sensi del comma precedente, sono adempiuti dai cessionari o committenti, residenti nel territorio dello Stato, che acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni. La disposizione non si applica relativamente alle operazioni imponibili ai sensi dell'art. 7, comma 4, lett. f), effettuate da soggetti domiciliati o residenti o con stabili organizzazioni operanti nei territori esclusi a norma dello stesso art. 7, comma 1, lett. a). Gli obblighi relativi alle cessioni di cui all'art. 7, comma 2, terzo periodo, ed alle prestazioni di servizi di cui all'art. 7, comma 4, lett. d), rese da soggetti non residenti a soggetti domiciliati nel territorio dello Stato, a soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero ovvero a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero, sono adempiuti dai cessionari e dai committenti medesimi qualora agiscano nell'esercizio di imprese, arti o professioni>. 4.2. In caso di locazione finanziaria di mezzi di trasporto posta in essere da una impresa sammarinese a favore di un'impresa italiana, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta da quest'ultima. 4.3. Obbligato a emettere fattura è il cessionario o comunque il committente (art. 21 c. 5 d.P.R. 633/1972). 4.4. Con D.M. 24/12/1993, emesso a seguito della realizzazione del mercato unico comunitario e dell'accordo sull'unione doganale e sulla cooperazione tra la Comunità Europea e la Repubblica di San Marino, stipulato a Bruxelles il 16/12/1991, lo Stato Italiano ha disciplinato le modalità di fatturazione delle operazioni di cessioni di beni verso e da la Repubblica di San Marino. 4.5. Così ricostruito il quadro normativo, risulta chiaro che l'operazione di locazione finanziaria che, stando alla impostazione accusatoria, sarebbe direttamente intercorsa tra la P. s.a. e la R.Y. S.p.a. e dissimulata attraverso una serie di artificiosi passaggi contrattuali tra entità diverse, la prima delle quali sammarinese, costituiva operazione imponibile a fini IVA, con obbligo di fatturazione e pagamento a carico dell'impresa italiana. 4.6. Ne derivano due considerazioni. 4.6.1. La prima: l'operazione negoziale oggetto di censura è diversa e successiva all'acquisto del natante da parte della P. S.a.. La rubrica provvisoria imputa, infatti, l'immissione al consumo in Italia del natante in sequestro, con ciò identificando come operazione imponibile la concessione in locazione finanziaria di un bene destinato ad essere utilizzato in Italia, non la sua esportazione verso la Repubblica di San Marino (chiaro sul punto il decreto di sequestro preventivo cui l'ordinanza impugnata fa integrale riferimento a fini ricostruttivi della vicenda). Ne consegue che le questioni sollevate dalla ricorrente circa il divieto della doppia imposizione non hanno rilevanza poiché esse riguardano la sola operazione di acquisto del natante, non anche le vicende negoziali successive, in relazione alle quali nulla è dedotto. 4.6.2. La seconda: il fatto, così come incontestabilmente ricostruito, integra il reato ipotizzato dai giudici di merito. **Questa Corte deve ribadire il principio secondo il quale <a seguito della stipulazione dell'Accordo tra la Comunità Europea e la Repubblica di San Marino del 16 dicembre 1991, gli scambi con l'Italia vengono effettuati in esenzione da tutti i dazi all'importazione e all'esportazione, con la conseguenza che non può configurarsi il reato di contrabbando doganale (ARTT. 292, 295 e 295 T.U.L.D.), mentre è configurabile il reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione (art. 70 d.P.R. 633/1972), che, per la sua**

---

***natura di tributo interno, non rientra tra i diritti di confine*** (Sez. 3, n. 34256 del 12/07/2012, Pierino, Rv. 253661; Sez. 3, n. 42073 del 06/10/2011, Vigni, Rv. 251310; cfr. anche Sez. 3, n. 17432 del 22/03/2005, Visconti Prasca, n. Rv. 231613) ...omissis...” (Corte Cass., Sezione III, n. 50320 del 02/12/2014, ud. 15/10/2014).

Di maggiore attualità, Corte Cass., Sezione III, n. 28251 del 03/07/2015 – ud. 28/05/2015: “Questa Corte di legittimità ha da tempo chiarito che in tali casi non può configurarsi il reato di contrabbando doganale ipotizzato a carico della ricorrente, **mentre è configurabile il reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 70), che, per la sua natura di tributo interno, non rientra tra i diritti di confine** (cfr. in ultimo, questa sez. 3, n. 34256 del 12.7.2012 Pierino rv. 253661 e le più recenti sez. 3, n. 13040 del 17.1.2014, Emendatori e sez. 3 n. 45468 del 25.6.2014, Rosati, rv. 260963 in relazione all'Accordo tra la Comunità Europea e la Repubblica di San Marino).

3. Come ricorda la richiamata sentenza 34256/2012 la giurisprudenza più datata di questa Corte riteneva che nella contestazione del reato di cui al D.P.R. n. 43 del 1973, artt. 292, 293 e 295, ben potesse ricomprendersi l'IVA all'importazione ritenendola <uno dei diritti di confine, avendo natura di imposta di consumo a favore dello Stato, la cui imposizione e riscossione spetta esclusivamente alla dogana in occasione della relativa operazione di imputazione. La sottrazione dell'IVA all'importazione è, quindi, sottrazione ad un diritto doganale di confine, sanzionata esclusivamente dalla legge doganale come reato di contrabbando> (così questa sez. 3 nella sentenza n. 1298/1992).

**Tale impostazione è stata, tuttavia, da tempo superata perché in contrasto con lo stesso dato normativo che rimanda alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine soltanto quoad poenam** (il D.P.R. 26 ottobre 1972, art. 70, prevede, infatti, che si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine).

Si è dunque costantemente affermato da oltre un decennio che l'imposta sul valore aggiunto ha natura di tributo interno che, è, comunque, dovuta anche nell'ipotesi di abolizione dei dazi doganali.

La questione è stata più volte esaminata in relazione alle merci importate da vari Stati con cui sono intercorsi accordi (come visto San Marino, ma anche la Confederazione Elvetica a seguito dell'Accordo 19.12.1992 tra la CEE e la Svizzera con cui sono stati aboliti i dazi doganali in senso proprio e le tasse ad effetto equivalente, cfr. ex multis, sez. 3 n. 17432/2005 ove si rileva che l'accordo anzidetto, il quale in base all'articolo 228 del Trattato CEE è vincolante sia per le istituzioni comunitarie che per gli Stati membri, prevede il divieto e la soppressione graduale ma ormai compiuta dei dazi doganali all'importazione e delle tasse ad effetto equivalente (artt. 3 e 6), ma non dell'IVA all'importazione, trattandosi d'imposta il cui presupposto economico e finanziario è del tutto diverso da quello dei dazi doganali e non costituisce duplicazione di questi pur essendo per motivi di opportunità e di politica fiscale accomunata agli stessi nel sistema di riscossione e nel regime sanzionatorio).

4. **La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con sentenza del 25 febbraio del 1988, causa n. 299 del 1986, ha statuito che l'IVA all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente al dazio doganale.** Di conseguenza tale tributo è compatibile con il principio di neutralità dell'imposta sancito con l'articolo 95 del Trattato istitutivo della Comunità Europea, il cui scopo è quello di garantire la libera circolazione delle merci nell'ambito comunitario, con l'eliminazione di tributi interni aventi effetti discriminatori tra merci nazionali e merci comunitarie importate, ad una duplice condizione: a) che la merce importata non sia soggetta a doppia imposizione (nel Paese d'esportazione ed in quello d'importazione); b) che l'infrazione relativa all'IVA all'importazione non sia sanzionata più severamente di quella relativa agli scambi interni.

Di identico tenore la migliore e più recente dottrina<sup>10</sup>.

Questa Corte di legittimità, sempre con riferimento all'Accordo con la Confederazione Elvetica (cfr. sez. 3, 13 aprile 1994 Antoci; sez. 3<sup>a</sup> n. 6049 del 1998, Rossini, n. 22555 del 2002), ha già evidenziato una sostanziale identità di ratio tra gli artt. 3 e 6, che sopprimono i dazi doganali all'importazione e le tasse ad effetto equivalente, e l'articolo 95 del Trattato, giacché entrambe le composite disposizioni normative sono l'espressione dello stesso principio di libera circolazione delle merci ed ha sottolineato che, mentre l'articolo 95 del Trattato vieta agli Stati membri di applicare direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati imposte interne di qualsiasi natura superiori a quelle applicate sui prodotti nazionali simili, l'art. 4 dell'Accordo con la Confederazione Elvetica stabilisce che "le disposizioni relative alla graduale soppressione dei dazi doganali all'importazione sono applicabili anche ai dazi doganali a carattere fiscale" e aggiunge che "le parti contraenti possono sostituire con una tassa interna un dazio doganale a carattere fiscale o l'elemento fiscale di un dazio doganale".

In sostanza, come si rileva condivisibilmente nella citata sentenza 34256/2012 di questa sezione, l'Accordo con la Svizzera - ma mutatis mutandis anche quelli simili con altri Stati - da un lato estende la soppressione dei dazi doganali anche a quelli di carattere fiscale, ma, dall'altro, allo Stato che abbia soppresso un dazio fiscale concede la facoltà di sostituire il dazio soppresso con una tassa interna.

**5. In caso di merci sottratte al pagamento dell'IVA all'importazione, perciò non è integrato il reato di contrabbando, ma può configurarsi quello di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70,** a condizione però che la merce introdotta non sia soggetta a doppia imposizione e cioè non sconti in Italia un'imposta già pagata all'esportazione. La doppia imposizione, infatti, introducendo un trattamento discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, violerebbe il principio di neutralità commerciale dell'imposta voluto dall'art. 4 dell'Accordo e perciò sarebbe inapplicabile per contrasto con l'Accordo stesso, il quale come già detto, a norma dell'art. 228 del Trattato, è vincolante, non solo per le istituzioni Comunitarie, ma anche per gli Stati membri. La prova di avere assolto il tributo nel Paese di provenienza deve essere fornita dall'importatore.

La sentenza di questa stessa sezione n. 10677 del 2004 non ha contrastato, infatti, l'orientamento consolidato dianzi esposto, ma ha escluso la configurabilità del reato di cui all'art. 70, perchè si è ritenuta provata in quella fattispecie la doppia imposizione.

Anzi l'orientamento tradizionale è stato ribadito anche dalla seconda sezione di questa Corte con la decisione n. 43473 del 2004 (conforme questa sez. 3 n. 36198 del 4.7.2007 che sottolinea come, trattandosi di tributo interno e escluso il contrasto del regime dell'IVA all'importazione e le relative sanzioni con l'art.95 del Trattato CE in materia di libera circolazione)."

<sup>10</sup> "La dottrina ha sottolineato come l'IVA dovuta all'atto dell'importazione non rappresenti un'imposta autonoma e distinta dall'IVA interna. Il sistema dell'IVA relativo alle importazioni è per sua natura incardinato in quello generale dell'IVA e non si tratta di un tributo a se stante, pur essendo diverso il meccanismo di funzionamento ed essendo applicabili numerose regole previste dal diritto doganale. La diversità nei meccanismi applicativi dell'IVA all'importazione, tuttavia, non può condurre all'affermazione secondo cui l'IVA all'importazione e l'IVA interna rappresenterebbero due distinti tributi. Tale posizione è confermata dall'orientamento più recente della giurisprudenza di legittimità che, in conformità con i principi da tempo espressi dalla Corte di Giustizia, riconosce carattere di unitarietà dell'IVA per cui l'imposta assolta all'importazione non configura un tributo diverso dall'IVA interna. Secondo tale indirizzo, l'IVA assolta in dogana costituisce un tributo interno, al pari della normale IVA sugli scambi internazionali; se diversa è la modalità di liquidazione e di assolvimento del tributo determinata da ragioni organizzative, identici sono il presupposto impositivo, il soggetto passivo e l'aliquota. **In altri termini, il rimando alla legge doganale, in relazione all'IVA all'importazione, effettuato dall'art. 70, primo comma, d.P.R. 633 del 1972 opera soltanto con riferimento alle modalità di accertamento dell'imposta ed alle sanzioni**" (SARA ARMELLA E AA.VV., "Diritto Doganale", Egea 2015).

Pare quindi logico ritenere che, se la stessa giurisprudenza di Cassazione ha riconosciuto la configurabilità del delitto di "evasione I.V.A. all'importazione", tale violazione deve essere ritenuta concorrente con il contrabbando doganale (e non certo assorbita in quest'ultimo) laddove la merce sia stata importata anche in evasione daziaria.

Dal concorso fra le disposizioni sanzionatorie del T.U.L.D. e quelle rinvenienti da altri plessi normativi, ed in particolare dal T.U.A., possono derivare effetti del tutto peculiari specie a seguito dell'intervenuta parziale depenalizzazione del reato di contrabbando doganale.

Come si vedrà nel prosieguo, infatti, ad eccezione di alcuni particolarissimi casi, il contrabbando doganale ha ormai rilievo meramente amministrativo; stessa cosa deve dirsi per l'"evasione I.V.A. all'importazione" stante il richiamo "secco" operato al T.U.L.D. dagli artt. 1, 67 e 70 del d.P.R. 633/1972. Vi sono però dei casi in cui l'illecita importazione di prodotti soggetti ad accisa o ad imposta di consumo, se è stata sì oggetto di intervento di depenalizzazione in sede doganale (con conseguente trasformazione della violazione doganale da penale ad amministrativa), continua comunque ad avere rilievo penale ai sensi del T.U.A..

Si pensi, ad esempio, al caso al conducente di una autocisterna contenente gasolio (prodotto *de plano* soggetto ad accisa) che passa la linea di confine doganale marittimo dopo essere sbarcata a Bari da un traghetto in quanto proveniente dall'Albania ed il cui conducente, o lo spedizioniere doganale della società speditrice, omette la presentazione della dichiarazione doganale di importazione.

Si tratta, come vedremo, di un tipico caso di contrabbando extraispettivo e qualora i diritti di confine evasi non superino il limite previsto dall'art. 295 c. 3 T.U.L.D., la violazione doganale è depenalizzata ai sensi dell'art. 1 del D. Lgs. 15 gennaio 2016, n. 8. Ciò vale, ovviamente, solo per la violazione sancita dal T.U.L.D.: è di tutta evidenza che, a cagione della contemporanea previsione di una sanzione detentiva e di una pecuniaria, la violazione di cui all'art. 40 c. 1 lett. b) T.U.A. continuerà ad avere rilievo penale con la conseguenza che l'operatore di Polizia Giudiziaria dovrà procedere all'immediato sequestro preventivo ex art. 321 c. 3-bis c.p.p. ai fini della successiva confisca del carico ai sensi dell'art. 44 T.U.A.. Identico discorso, ovviamente, deve essere fatto in caso di illecito trasporto di gas naturale qualora la quantità sottratta ad accertamento e pagamento di imposta sia superiore a 5.000 metri cubi (cfr. art. 40 c. 5 T.U.A.) e di prodotti soggetti ad imposta di consumo qualora la quantità sottratta ad accertamento ed imposizione sia pari o superiore a 100 kg.

L'elemento psicologico "minimo" richiesto dal legislatore per l'integrazione della fattispecie in esame è (salvo alcuni casi particolari) il **dolo generico** ed è pertanto sufficiente la mera conoscenza dell'illiceità della condotta da parte del soggetto agente, non essendo richiesta anche la "specificità" dell'elemento soggettivo<sup>11</sup>.

Il dolo non può mai essere presunto e, conseguentemente, la prova della sua esistenza dovrà essere fornita:

- in caso di fatti aventi 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 fatti aventi mera rilevanza amministrativa, dall'Ufficio delle Dogane in sede di emissione dell'atto di contestazione.

Il fatto che la prova dell'esistenza dell'elemento soggettivo della violazione sia a carico dell'organo inquirente o dell'Amministrazione fiscale non deve però essere intesa quale impossibilità a che tale elemento possa essere provato anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti e, pertanto, anche il semplice comportamento tenuto dal soggetto agente – purché caratterizzato da univocità finalistica e dall'assenza di scusanti – potrà essere considerato sufficiente.

Oggetto della prova deve essere la presenza dell'elemento psichico 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 il presunto responsabile della violazione non riesca a fornire tale prova, l'ordinamento pone una *presumptio iuris et de iure* a suo carico incidente sia

---

<sup>11</sup> Ossia il dolo 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.

sull'elemento oggettivo sia su quello soggettivo del reato (o della violazione amministrativa) e ciò in quanto<sup>12</sup>:

- per quanto concerne il primo elemento, la merce deve essere considerata come sottratta al pagamento dei diritti di confine e, dunque, dell'I.V.A. e delle “sovrimposte di confine” (ossia delle accise e dell'imposta di consumo);
- per quanto concerne l'elemento soggettivo, il detentore viene sempre considerato in dolo.

## **1.2 L'elemento oggettivo del contrabbando doganale: le differenti fattispecie previste dal legislatore.**

Come detto, l'elemento oggettivo “fondamentale” del contrabbando – sia esso violazione amministrativa o penale – è duplice in quanto è contemporaneamente costituito:

- ⇒ dalla sottrazione di una merce all'accertamento doganale e, come vedremo in seguito, tale risultato può essere conseguito sia omettendo *tout court* di presentare la merce in dogana (nel qual caso, si parla di **contrabbando extraispettivo**) sia presentandola in Dogana ma scortata da documenti commerciali o non veridici o comunque parziali tali da fuorviare l'accertamento dei funzionari dell'amministrazione fiscale ovvero dichiarando, nei casi in cui è ammessa la dichiarazione doganale in forma verbale, di non avere nulla da dichiarare o tenendo comunque comportamenti ritenuti avere identico significato (in tutti questi casi, si parla di **contrabbando intraispettivo**);
- ⇒ **dal mancato pagamento dei diritti di confine, dell'I.V.A. o delle “sovrimposte di confine” (accisa ed imposta di consumo) su di essa gravanti**<sup>13</sup>.

Alla luce di quanto sopra, ne deriva che – salvi alcuni particolarissimi casi previsti dal T.U.L.D. quali violazioni “di mero pericolo” (che, però, a ben vedere

---

<sup>12</sup> 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 del principio dell'innocenza fino a prova contraria.

<sup>13</sup> 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  
“Il bene giuridico tutelato è, da un lato, l'interesse dell'U.E. alla riscossione delle risorse proprie comunitarie, dall'altro l'interesse dello Stato membro all'esatto adempimento degli obblighi derivanti dai trattati ed alla riscossione delle imposte di consumo allo stesso spettanti” (SARA ARMELLA E AA.VV., “Diritto Doganale”, Egea 2015).



sembrano più che altro tipizzazioni del tentativo di contrabbando che, a fini di pena, come previsto dall'art. 293 T.U.L.D., è *quod poenam* equiparato alla violazione consumata) - il solo comportamento diretto ad "evadere" l'accertamento (inteso come controllo) da parte dell'amministrazione doganale non determina ex sé la violazione qui in esame laddove si tratti di merce non soggetta ad alcuna fiscalità di confine.

Può essere questo il caso delle piccole partite di merce a seguito di viaggiatore, da questi trasportate nei propri bagagli personali, che – se di importo inferiore ad € 300,00 (limite incrementato ad € 430,00 se si tratta di viaggi per via aerea o marittima) per viaggiatori provenienti da paesi extra U.E. e sempre che non si tratti di merci "particolari" quali alcool, profumi e T.L.E. – sono *de iure* oggetto di franchigia doganale.

Non così, invece, le altre merci soggette a franchigia doganale ai sensi del regolamento (CE) n. 1186/2009 ma solo a seguito di specifica richiesta proveniente dalla parte posto che, in tali ipotesi, come del tutto evidente, la mancata presentazione dell'istanza tesa all'applicazione della franchigia impedisce essa stessa l'accertamento delle condizioni richieste dal legislatore per l'applicazione di tale franchigia e, pertanto, si risolve sempre nell'evasione dell'imposizione di confine prevista.

Se gli elementi fondamentali del contrabbando sono quelli sopra descritti (sottrazione delle merci al controllo doganale con contestuale evasione dei diritti di confine, dell'I.V.A. o delle sovrimposte di confine 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 T.L.E., diversa rispetto a quella applicabile alle merci "tradizionali" e connotata da aspetti di peculiarità talmente accentuata da dover essere considerata fattispecie penale a sé stante non concorrente con il contrabbando "ordinario";
2. e, limitatamente al contrabbando avente ad oggetto merci "tradizionali", del luogo in cui o delle modalità attraverso le quali viene posto in essere il comportamento stigmatizzato.

Rimandando ad altro paragrafo della presente trattazione il contrabbando dei T.L.E., vediamo di seguito – seppure velocemente – le diverse fattispecie previste dal legislatore in relazione al contrabbando di prodotti "ordinari".

## **1.2.a) Contrabbando nel movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali.**

La violazione, punita con la multa o, in caso di fatti aventi mero rilievo amministrativo, con la sanzione pecuniaria di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine evasi, è integrata **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 si realizza in tutti i casi in cui le merci:

- sono introdotte attraverso la frontiera terrestre in punti diversi da quelli stabiliti;
  - o, laddove nel punto di attraversamento della frontiera non esista una dogana o una sezione doganale, il trasporto avvenga lungo itinerari diversi rispetto a quelli espressamente indicati ai sensi dell'art. 9 T.U.L.D. (e quindi in violazione dell'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.

La violazione non risulta influenzata dal luogo in cui le merci oggetto di contrabbando sono state materialmente individuate (la prova che si tratti di merce introdotta attraverso il confine terrestre è assoluta in re ipsa posto che la merce in contrabbando viene individuata proprio all'interno del territorio italiano), con la conseguenza che autore di essa potrà essere considerato – 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 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 la violazione *de qua*:

- 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.).

Si osserva come il legislatore non preveda in alcun modo la competenza diretta dei militari delle Fiamme Gialle all'effettuazione di verifiche doganali sui mezzi di trasporto, sui bagagli e sugli oggetti in possesso delle persone che attraversano la linea doganale o si trovano negli spazi doganali essendo, invece, la loro competenza "derivata" da una specifica richiesta in tal senso proveniente dai funzionari doganali.

Ne consegue, pertanto, che eventuali verifiche condotte ex art. 19 T.U.L.D. direttamente dai militari della Guardia di Finanza sono da considerare illegittime, con conseguente illegittimità derivata dell'attività ad esse conseguente e del sequestro operato (purché non inerente il *corpus delicti*)

- 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.

Anche in questo caso, si deve notare come il legislatore non preveda alcuna competenza da parte dei militari della Guardia di Finanza i quali, pertanto, non potranno procedere a controlli personali ai sensi dell'art. 20 cit.;

- **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 è riservata ai militari della Guardia di Finanza** (cfr. art. 20-bis T.U.L.D.).

Nondimeno, anche fuori degli spazi doganali i funzionari doganali possono comunque effettuare controlli ai mezzi di trasporto ai fini della verifica del rispetto delle disposizioni vigenti in materia di circolazione di prodotti soggetti ad accisa ed imposta di consumo (cfr. art. 18 c. 6 T.U.A.). E' del tutto evidente che, rivestendo i funzionari doganali la qualifica di ufficiali o agenti di polizia giudiziaria, per qualunque violazione (amministrativa o penale) essi vengano a conoscenza nel corso di tali controlli "su strada" avranno comunque il dovere di procedere alle conseguenti verbalizzazioni e contestazioni avendosi, in tale ipotesi, un automatica "espansione" della loro competenza istituzionale;

- ⇒ 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. 95 e 89 c. 4 e 5 del regolamento UE n. 952/2013, di seguito semplicemente "C.D.U." - 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 "del pagamento dei diritti di confine dovuti".

La fattispecie risulta integrata:

- sia allorché le merci presenti negli spazi doganali sono state introdotte nei magazzini di temporanea custodia ma non ancora vincolate ad alcun regime doganale neppure di tipo economico (o, secondo la definizione del C.D.U., ad alcun "regime speciale") quale, ad esempio, il deposito (in tale ultimo caso, troverebbe applicazione l'art. 288 T.U.L.D.)<sup>14</sup>;

---

<sup>14</sup> 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.

- sia nel caso in cui le merci sono state correttamente dichiarate ai fini dell'importazione ma vengono, prima del pagamento delle somme liquidate in sede di dichiarazione doganale (e ovviamente nel solo caso in cui le stesse non siano state debitamente garantite), sottratte alla vigilanza doganale ed estratte dal luogo di custodia in cui si trovano;
- ⇒ porta fuori del territorio doganale, nelle condizioni di cui ai punti precedenti, merci nazionali o nazionalizzate<sup>15</sup> soggette a diritti di confine.

La rilevanza violatoria è ipotizzabile solo in caso di merci soggette a dazi o prelievi agricoli all'esportazione, non potendosi altrimenti considerare integrato l'elemento oggettivo dell'illecito; come noto, ad oggi la tariffa doganale non prevede imposizioni fiscali all'esportazione;

- ⇒ 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.

### **1.2.b) Contrabbando nel movimento delle merci nei laghi di confine (art. 283 T.U.L.D.)**

La violazione, punita con la multa o, in caso di fatti aventi mero rilievo amministrativo, con la sanzione pecuniaria di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine evasi, è integrata **dal capitano dell'imbarcazione**<sup>16</sup> (trattasi quindi di violazione propria, nella quale è però configurabile il concorso da parte dell'*extraneus*) che:

- ⇒ introduce 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**

---

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).

<sup>15</sup> Il riferimento alle merci "nazionali o nazionalizzate" deve essere inteso come operante alle merci comunitarie o immesse in libera pratica.

<sup>16</sup> 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.

**immediatamente** alla più vicina dogana nazionale: è proprio la violazione (dolosa) di tale obbligo a costituire l'elemento materiale della violazione;

- ⇒ 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 una "violazione di pericolo" o, secondo più accorta dottrina, di una tipizzazione *ope legis* del tentativo di contrabbando.

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;

### **1.2.c) Contrabbando nel movimento marittimo delle merci (art. 284 T.U.L.D.)**

Questa fattispecie è l'omologa della precedente, dalla quale differisce, oltre che per il maggiore dettaglio della norma, per il fatto di riferirsi alla movimentazione delle merci per via mare.

Anche in questo caso, a fronte di alcune ipotesi costituenti violazione propria (il cui autore può essere solo il comandante, salvo – come già detto – l'eventuale concorso da parte dell'*extraneus*), ve ne sono altre il cui autore può essere *quisque de populo*.

Ai sensi dell'art. 284 c. 1 T.U.L.D., la violazione, punita con la multa o, in caso di fatti aventi mero rilievo amministrativo, con la sanzione pecuniaria di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine evasi, ed è integrata **dal 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).

Come nel caso precedente, anche qui 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 o, secondo alcuni, di una ipotesi nominata di tentato contrabbando;

- ⇒ 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).

Per ciascuna partita di merce deve essere 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<sup>17</sup>, 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" approntata mediante la previsione di una specifica violazione costituita dalla navigazione, nella zona di vigilanza doganale marittima con direzione verso un porto 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**

---

<sup>17</sup> 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.



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 ipotesi è da correlare con quanto previsto dall'art. 111 c. 5 T.U.L.D. in forza del quale le merci non unionali 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 non unionali 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 non unionali;
- alle merci unionali per le quali siano già state adempiute le formalità di esportazione;

imbarcate su navi di stazza netta inferiore al limite sopra indicato, indipendentemente dal fatto che si tratti di merci in imbarco originario o in *transshipment*.

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. o per meglio dire, stante l'ormai intervenuta sostanziale eliminazione di tale documento, con apposita iscrizione della partita di merce all'interno del M.M.P.; 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** nasconde sulla nave merci estere allo scopo di sottrarle alla visita doganale;

#### **1.2.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. prevede infatti 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 descrizioni 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<sup>18</sup>, il legislatore ha previsto quale violazione il semplice fatto della navigazione, all'interno dello spazio aereo nazionale con destinazione verso un aeroporto nazionale, degli aeromobili che ne risultano 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 violazione 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.

### **1.2.e) Contrabbando nelle zone extra doganali (art. 286 T.U.L.D.)**

La disposizione in esame prevede la comminazione della multa, o – in caso di illeciti depenalizzati – della sanzione pecuniaria amministrativa di importo compreso

---

<sup>18</sup> 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.

fra 2 e 10 volte i diritti di confine<sup>19</sup> 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.

Ai fini della concreta applicazione della norma, per “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., che possono essere istituiti 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., che possono essere creati con apposita legge nelle stesse località in cui possono essere istituiti di depositi franchi.

Si tratta una chiara fattispecie di “violazione di pericolo” (nello specifico, pare qui davvero arduo poterla qualificare allo stato di tentativo) posto che, come noto, fino a che le merci rimangono all'interno di territori esterni alla linea doganale 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.

### **1.2.f) Contrabbando per indebito uso di merci importate con agevolazioni doganali (art. 287 T.U.L.D.).**

L'art. 254 C.D.U. (trasposizione del precedente art. 82 del regolamento CEE n. 2913/1992) disciplina il c.d. “regime di uso finale” nell'ambito del quale le merci non unionali possono – previa specifica autorizzazione (cfr. art. 211 § 1 lett. a C.D.U.) rilasciata dalla Dogana territorialmente competente - essere immesse in libera pratica in esenzione da dazi o a dazio ridotto a cagione del loro “uso particolare”, solitamente connesso alla necessità di doverne fare utilizzo nell'ambito di specifici processi produttivi.

Nel caso in cui l'importatore non destini effettivamente le merci vincolate a “regime di uso finale” agli scopi indicati nell'autorizzazione rilasciata dall'Ufficio

---

<sup>19</sup> 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.

doganale ovvero interrompa anzitempo tale destinazione omettendo di darne debita comunicazione, a suo carico risulta integrata la violazione in esame per la quale è applicabile la multa – o, in caso di ipotesi oggetto di intervenuta depenalizzazione, la sanzione pecuniaria amministrativa – di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine evasi<sup>20</sup>.

La medesima violazione può essere contestata alla persona che ottiene, mediante mezzi fraudolenti quali la presentazione di documentazione falsa o l'omessa

---

<sup>20</sup> In tale ipotesi, il *quantum* da considerare quale base di calcolo per la determinazione della sanzione è costituito dalla differenza fra i diritti di confine "ordinari" dovuti sulla merce e quanto effettivamente corrisposto a medesimo titolo al momento dell'importazione in "regime di uso finale".

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 vigenti in tale momento.

Tale distinzione, però, non è riproposta dalla vigente disciplina comunitaria. Sul punto, infatti, l'art. 79 C.D.U. dispone che "1. *Per le merci soggette ai dazi all'importazione, sorge un'obbligazione doganale all'importazione in seguito all'inosservanza di: ...omissis... b) uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale per quanto concerne le merci in regime di uso finale all'interno del territorio doganale della U.E.; c) una condizione fissata per il vincolo dei merci non unionali ad un regime doganale o per la concessione, in virtù dell'uso finale delle merci, di un'esenzione dai dazi o di un'aliquota ridotta di dazio all'importazione* 2. **Il momento in cui sorge l'obbligazione doganale è quello in cui: a) non è soddisfatto o cessa di essere soddisfatto l'obbligo la cui inadempienza fa sorgere l'obbligazione doganale, oppure b) è stata accettata una dichiarazione in dogana che vincola le merci ad un regime doganale, qualora si constati a posteriori che non era soddisfatta una condizione stabilita per il vincolo delle merci al regime in questione o per la concessione di un'esenzione dei dazi o di un dazio all'importazione ridotto a causa dell'uso finale delle merci ...omissis...**".

A sua volta, l'art. 80 C.D.U. così recita: "1. *Quando sorge un'obbligazione doganale a norma dell'articolo 79 § 1 per merci immesse in libera pratica con un dazio all'importazione ridotto a causa dell'uso finale, l'importo del dazio all'importazione pagato al momento dell'immissione in libera pratica delle merci è dedotto dall'importo del dazio all'importazione corrispondente all'obbligazione doganale ...omissis...*".

Nella attuale disciplina comunitaria, pertanto, non trova cittadinanza la "distinzione temporale" operata dal nostro T.U.L.D. (che, sul punto, deve pertanto essere considerato recessivo) poiché l'importo dell'obbligazione doganale conseguente all'inosservanza delle prescrizioni inerenti il "regime di uso finale" della merce deve essere determinato al momento in cui tale inosservanza si realizza (cfr. art. 79 § 2 lett. a C.D.U.) o, in caso di "regime di uso finale" *ab origine* disposto in modo non legittimo, al momento stesso in cui tale vincolo è operato, cfr. art. 79 § 2 lett. b C.D.U.) ed è pertanto in relazione a tale momento che deve essere determinato il carico fiscale dell'operazione doganale, e – dunque – il valore imponibile della merce *de qua*.

presentazione di documentazione rilevante, l'autorizzazione al "regime di uso finale" per una determinata partita di merce, e ciò indipendentemente dal fatto che – nello specifico – tale utilizzo sia stato poi effettivamente onorato,

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 ai sensi degli artt. 89 e ss. C.D.U..

La stessa disposizione trova applicazione nel caso di merci importate in esenzione da dazi di importazione in applicazione della "franchigia doganale" di cui al regolamento (CE) n. 1186/2009.

### **1.2.g) Contrabbando nei depositi doganali (art. 288 T.U.L.D.).**

Questo particolare tipo di violazione propria, punita con la multa o – in caso di illeciti depenalizzati – con la sanzione pecuniaria amministrativa pecuniaria di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine dovuti<sup>21</sup>, è commessa dal **concessionario di un magazzino doganale di proprietà privata** (e ciò indipendentemente che si tratti di deposito doganale pubblico di tipo I<sup>22</sup>, pubblico di tipo II<sup>23</sup> o di deposito doganale privato<sup>24</sup>) che vi detiene merci non unionali:

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

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.).

---

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> Per "**deposito doganale pubblico di tipo I**" si intende quello in cui le responsabilità di cui all'art. 242 § 1 del C.D.U. (ossia quelle di garantire che le merci in regime di deposito non siano sottratte alla vigilanza doganale e di assicurare il rispetto degli obblighi risultanti dal magazzinaggio delle merci presenti in deposito) spettano al titolare dell'autorizzazione ed al titolare del regime (cfr. art. 1 § 1 n. 32 del R.E.-C.D.U.).

<sup>23</sup> Per "**deposito doganale pubblico di tipo II**" si intende quello in cui le responsabilità di cui all'art. 242 § 1 del C.D.U. spettano al solo titolare del regime (cfr. art. 1 § 1 n. 33 del R.E.-C.D.U.).

<sup>24</sup> Per "**deposito doganale privato**" si intende quello destinato al magazzinaggio di merci da parte del titolare dell'autorizzazione (cfr. art. 240 § 2 C.D.U.): in sostanza, si tratta del deposito in cui le figure dell'intestatario dell'autorizzazione (depositario) e del depositante coincidono nella medesima persona.

Obblighi pressoché identici sono anche previsti dalla vigente disciplina comunitaria. L'art. 213 C.D.U. dispone che *"1. ...omissis... il titolare dell'autorizzazione, il titolare del regime e tutte le persone che svolgono un'attività che comporta il deposito, la lavorazione o la trasformazione delle merci oppure la vendita o l'acquisto delle merci in zone franche, tengono delle scritture adeguate nella forma approvata dalle autorità doganali. Le scritture contengono le informazioni e le indicazioni che consentono alle autorità doganali di sorvegliare il regime in questione, in particolare per quanto riguarda l'identificazione, la posizione doganale ed i movimenti delle merci vincolate a tale regime"*.

La sanzione è applicabile indipendentemente dall'effettiva sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine e, pertanto, il comportamento stigmatizzato rilevanza anche nel caso in cui le merci si trovino, al momento del controllo, ancora debitamente custodite all'interno.

Autore della violazione, che deve essere pur sempre caratterizzata dall'elemento del dolo (altrimenti, infatti, troverebbe applicazione l'art. 308 T.U.L.D.), può essere – a seconda dei casi – o il solo titolare dell'autorizzazione alla gestione del deposito doganale (come nel caso del deposito doganale pubblico di tipo I o del deposito doganale privato) o il solo titolare del regime (come nel caso del deposito doganale pubblico di tipo II) nonché gli eventuali soggetti con questo ritenuti concorrenti, anche se sforniti di tale particolare qualità personale.

E' importante osservare che il T.U.L.D. non fa alcun riferimento alla nozione di "deposito doganale pubblico"<sup>25</sup> operando solo un richiamo alla condizione proprietaria dell'installazione. La corretta interpretazione della previsione sanzionatoria non può prescindere dal richiamo a quanto previsto dall'art. 149 c. 1 T.U.L.D., per il quale *"le merci non unionali 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.U. e del suo regolamento applicativo – opera quindi una distinzione a seconda della natura del soggetto titolare dell'autorizzazione alla gestione; da ciò consegue che la fattispecie violatoria 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 (ossia destinato ad accogliere merce di proprietà di soggetti diversi rispetto al titolare dell'autorizzazione alla gestione del deposito) o privato.

---

<sup>25</sup> Tale concetto deve essere tenuto distinto da quello di "deposito doganale pubblico di tipo I" o "di tipo II" posto che queste ultime sono istituti compiutamente definiti dal legislatore comunitario. Nella sua terminologia arcaica, ai sensi del T.U.L.D. per "deposito doganale pubblico" deve intendersi quello gestito direttamente dall'Autorità Doganale e diretto a custodire merci di soggetti terzi vincolate al regime del deposito doganale.

## **1.2.h) Contrabbando nel cabotaggio e nella circolazione (art. 289 T.U.L.D.).**

Sempre la multa, o – in caso di intervenuta depenalizzazione - la sanzione amministrativa pecuniaria di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine dovuti è prevista a carico di chi introduce nello Stato merci non unionali in sostituzione di merci comunitarie o comunque ammesse in libera pratica spedite in cabotaggio o in circolazione.

## **1.2.i) Contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti (art. 290 T.U.L.D.).**

Per sua caratteristica intrinseca, il contrabbando è, ad oggi, ipotizzabile nei soli casi di importazione, temporanea o definitiva di merci non unionali, o nell'ambito di quei "regimi speciali" (già "regimi economici" o "regimi sospensivi" secondo le definizioni dell'ormai abrogato C.D.C.) in cui l'obbligazione resta sospesa in attesa dell'appuramento del regime stesso.

Viceversa, non essendo (di norma) le merci unionali soggette a dazio o I.V.A. al momento della loro esportazione, nei loro confronti è allo stato inconfigurabile la violazione *de qua* (ad eccezione del caso dei fiammiferi).

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

- ⇒ siano (contrariamente a quanto accade normalmente) soggette a dazi o I.V.A. all'atto della loro esportazione, nel qual caso trova applicazione quanto disposto dall'art. 282 c. 1 lett. e) T.U.L.D.;
- ⇒ fruiscono 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, affinché la violazione qui risulti perfezionata non è sufficiente la semplice uscita (totale o parziale) delle merci dal territorio doganale in assenza di dichiarazione di esportazione, essendo invece necessario un *quid pluris*, ossia che la formalità di esportazione sia stata regolarmente presentata e che, in tale sede, la parte abbia richiesto il pagamento della restituzione.

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



- **dall'utilizzo di mezzi fraudolenti**, presupposto di facile verifica in quanto deve ritenersi integrato anche dalla semplice presentazione di una dichiarazione mendace.

E' opportuno sottolineare che i mezzi in parola non necessariamente sono costituiti da documentazione ideologicamente falsa (anche se, chiaramente, si tratta dell'ipotesi statisticamente di più comune verifica) e ciò in quanto il legislatore richiede solo la presenza di "mezzi fraudolenti" non provvedendo ad alcuna elencazione né esaustiva né esemplificativa di questi. Nondimeno, qualora i mezzi in questione consistano in documenti ideologicamente falsi (dalla bolletta doganale stessa ai documenti in essa richiamati o allegati) risulterà comunque integrato anche il reato di cui all'art. 48 e 479 c.p. (dolosa induzione in errore del pubblico ufficiale in sede di redazione di un atto pubblico) con la conseguenza che la violazione del contrabbando qui in esame non potrà mai ritenersi depenalizzata avendo la stessa tale rilievo ai sensi dell'art. 295 c. 2 lett. c) T.U.L.D..

- **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 della violazione *de qua*, il dolo specifico. Non è invece necessaria l'effettiva avvenuta erogazione delle restituzioni, essendo sufficiente il solo tentativo di ottenerle mediante il comportamento sopra indicato.

In ogni caso, il comportamento è punito con l'irrogazione della multa – o, in caso di intervenuta depenalizzazione - della sanzione pecuniaria amministrativa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti indebitamente riscossi o di cui si è tentata la riscossione.

### **1.2.j) Contrabbando nell'importazione o nell'esportazione temporanea (art. 291 T.U.L.D.).**

La multa, o la sanzione amministrativa pecuniaria 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 (T.P.A.);
- ⇒ perfezionamento passivo (T.P.P.);

- ⇒ ammissione temporanea (AM.T.);
- ⇒ o nell'ambito di un'operazione di temporanea esportazione;

assoggetta le merci a trattamenti o manipolazioni artificiali 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 tre "regimi speciali" sopra indicati (tutti comportanti la temporanea importazione o esportazione) o nell'ambito della temporanea esportazione come disciplinata dal T.U.L.D.;
- ⇒ in secondo luogo, le merci devono essere sottoposte **trattamenti o manipolazioni artificiali** o devono essere impiegati **altri mezzi fraudolenti** (non meglio nominati e, pertanto, da individuare caso per caso<sup>26</sup>).

L'"artificialità" e la "fraudolenza" possono essere considerate sussistenti allorché il trattamento o la manipolazione o il comportamento tenuto dall'autore della violazione 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", indicati nella dichiarazione di vincolo a regime.

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.

Pertanto, il semplice fatto che siano posti in essere trattamenti o manipolazioni differenti rispetto a quelli previsti dall'autorizzazione non è di per sé sufficiente

---

<sup>26</sup> "In tema di reati doganali, il contrabbando nell'importazione di navi o natanti sussiste, per espressa disposizione di legge, art. 291 del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43 (testo unico della legge doganale), anche se è realizzato a mezzo di manipolazioni o di altri mezzi fraudolenti, e mezzo fraudolento è la iscrizione in registri esteri allo scopo di realizzare l'evasione fiscale" (Corte Cass., Sezione III, n. 9414 del 10/11/1983, Benvenuto).

all'integrazione della violazione, essendo richiesta la presenza di un terzo elemento, ossia:

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

### **1.2.k) Contrabbando residuale (art. 292 T.U.L.D.).**

Con disposizione di chiusura, l'art. 292 T.U.L.D. prevede la pena della multa o, nei casi di intervenuta depenalizzazione, della sanzione amministrativa pecuniaria 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 non unionali al controllo doganale ed al pagamento dei diritti di confine, dell'I.V.A. e delle sovrimposte di confine dovute in relazione alla loro importazione.

Il contrabbando, infatti, è una violazione “a forma libera”, ossia suscettibile di essere posta in essere mediante qualsiasi tipologia di comportamento purché caratterizzato dall'elemento psicologico del “dolo” e dall'elemento oggettivo della sottrazione di un determinato bene al pagamento dei diritti di confine.

Un'ipotesi particolare si ha, ad esempio, in caso di **beni assoggettati a regime di ammissione temporanea e non riesportati** entro il termine di scadenza previsto per il regime stesso: in questo caso il comportamento punito differisce rispetto a quello descritto nel punto precedente essendo caratterizzato dal solo trascorrere naturale del tempo senza richiedere alcun “trattamento o manipolazione artificiosa” o gli “altri mezzi artificiosi” previsti dall'art. 291 T.U.L.D..

In questi ultimi anni, ha assunto una certa frequenza e rilevanza, non solo fiscale ma anche e soprattutto “visiva”, il fenomeno del **contrabbando di veicoli con targa straniera (extra U.E.) circolanti all'intero del territorio doganale unionale**, la cui disciplina – invero – è contenuta in parte nel T.U.L.D. (anche per la parte sostanziale), in parte nel nuovo C.D.U. nonché nel regolamento delegato (UE) n. 2015/2446 della Commissione del 28/07/2015 (di seguito, “RD-C.D.U.”) e nel regolamento di esecuzione (UE) n. 2015/2447 della Commissione del 24/11/2015 (di seguito, “RE-C.D.U.”)<sup>27</sup> - in vigore dal 1° maggio del 2016 - e, in parte, nella Convenzione di New York del 04/06/1954, approvata e resa esecutiva in Italia con la L. 1163/1957.

---

<sup>27</sup> Entrambi pubblicati sulla G.U.C.E. n. L 343 del 29/12/2015 e sostitutivi del precedente regolamento (CEE) n. 2454/1993 contenente le disposizioni applicative del Codice Doganale Comunitario allora vigente.

Tutti noi vediamo ogni giorno, sia all'interno delle nostre città sia lungo i tratti autostradali italiani, transitare – talvolta ad alta velocità ed in spregio alle più elementari regole di sicurezza stradale e di educazione civile – autovetture, sovente di grossa cilindrata, con targa straniera (in molti casi svizzera, albanese o ucraina, solo per citare alcuni Paesi).

Siamo proprio sicuri che tali veicoli stiano circolando legittimamente all'interno del territorio doganale unionale?

Se affrontiamo la questione dal punto di vista del Codice della Strada, è nell'articolo 132 che rinveniamo la disciplina concernente la circolazione dei veicoli immatricolati negli Stati esteri secondo la quale: *“gli autoveicoli, i motoveicoli e i rimorchi immatricolati in uno Stato estero (la norma non distingue tra U.E. ed extra U.E.) che abbiano già adempiuto alle formalità doganali o a quelle di cui all'articolo 53, comma 2, del D.L. 30 agosto 1993, n. 31, se prescritte, sono ammessi a circolare in Italia per la durata massima di un anno, in base al certificato di immatricolazione dello Stato d'origine”*. Norma di non facile comprensione e di difficile applicazione che, secondo la sua infelice e ormai sorpassata formulazione, prevede in capo al trasgressore l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da € 85,00 ad € 338,00 per la quale non è, tuttavia, prevista alcuna sanzione accessoria se non quella del fermo amministrativo ex articolo 207 C.d.S. nel caso in cui il trasgressore non si avvalga del pagamento in misura ridotta ovvero del versamento della cauzione nelle mani dell'agente accertatore.

Ferme restando, quindi, le eventuali responsabilità ai sensi e per gli effetti dell'articolo 132 C.d.S. il problema è quello di verificare se quel veicolo immatricolato in un Paese extra U.E. sia legittimato a permanere sul territorio unionale e se ciò non avvenga in spregio alle disposizioni comunitarie in ambito doganale e, in particolare, relative al regime della temporanea importazione di beni di estera provenienza<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> Prima di procedere oltre nella trattazione, occorre esaminare, seppure brevemente, le disposizioni disciplinanti la materia *de qua*:

⇒ **l'art. 216 T.U.L.D.** in forza del quale: *“1. Il Ministro per le finanze può stabilire che per l'importazione temporanea dei veicoli stradali di cui alla convenzione di New York 4 giugno 1954, approvata e resa esecutiva in Italia con la legge 27 ottobre 1957, n. 1163, nonché degli aeromobili e delle imbarcazioni di cui alla convenzione di Ginevra 18 maggio 1956, approvata e resa esecutiva in Italia con la legge 3 novembre 1961, n. 1553, si prescindano dall'emissione di documenti doganali e dalla prestazione di garanzie.*  
*2. I mezzi di trasporto ammessi alle facilitazioni di cui al precedente comma conservano la condizione di merce estera in temporanea importazione e possono essere nazionalizzati alle condizioni previste per ciascuna categoria dalla legislazione italiana; per il loro uso nel territorio dello Stato quando manchino o siano venute a cessare le condizioni indicate nelle convenzioni citate nel predetto comma resta ferma l'applicabilità delle pene stabilite per il reato di contrabbando.*

3. Le disposizioni dei precedenti commi si applicano anche agli autoveicoli nazionali e nazionalizzati nuovi di fabbrica acquistati da persone residenti all'estero in soggiorno temporaneo nel territorio doganale, che siano stati immatricolati mediante la speciale targa di riconoscimento prevista dall'art. 97 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 15 giugno 1959, n. 393, nonché a quelli acquistati dalle forze militari alleate o dal personale da esse dipendente, che siano stati immatricolati mediante le speciali targhe dei comandi alleati di stanza in Italia, in applicazione della convenzione di Londra 19 giugno 1951 approvata e resa esecutiva con la legge 30 novembre 1955, n. 1335. Tali autoveicoli sono considerati esportati all'atto della immatricolazione, restando assoggettati al regime della temporanea importazione durante la successiva permanenza nel territorio predetto.

4. Per i mezzi di trasporto indicati nei precedenti commi il regime della temporanea importazione è interrotto durante il periodo in cui tali veicoli, pur permanendo nel territorio doganale, rimangono inutilizzati, sempreché siano custoditi con l'osservanza delle condizioni e cautele stabilite dal Ministero delle finanze. 5. Il Ministro per le finanze può altresì stabilire che per l'esportazione temporanea dei veicoli stradali, degli aeromobili e delle imbarcazioni di cui alle convenzioni indicate nel primo comma si prescinda dall'emissione di documenti doganali”;

⇒ **l'art. 210 C.D.U.**, in forza del quale: “1. Le merci possono essere vincolate ad una delle seguenti categorie di regimi speciali: ...omissis... c) uso particolare, che comprende l'ammissione temporanea e l'uso finale...omissis...”;

⇒ **l'art. 211 C.D.U.**, in forza del quale: “1. E' richiesta l'autorizzazione delle autorità doganali per: a) il ricorso al regime di perfezionamento attivo o passivo, di ammissione temporanea e di uso finale ...omissis... L'autorizzazione definisce le condizioni alle quali è consentito il ricorso ad uno o più regimi di cui al primo comma o la gestione di strutture di deposito ...omissis... ”;

⇒ **l'art. 211 C.D.U.**, in forza del quale: “1. Nel quadro del regime dell'ammissione temporanea, merci non unionali destinate alla riesportazione possono essere riservate a uso particolare nel territorio doganale dell'Unione in esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione e senza essere soggette: a) ad altri oneri, come previsto dalle altre disposizioni pertinenti in vigore; b) alle misure di politica commerciale, nella misura in cui non vietino l'entrata o l'uscita delle merci nel o dal territorio doganale dell'Unione.

2. Il regime di ammissione temporanea può essere utilizzato unicamente a condizione che siano soddisfatte le seguenti condizioni: a) le merci non siano destinate a subire modifiche, a eccezione del loro deprezzamento normale dovuto all'uso che ne è fatto; b) sia possibile garantire l'identificazione delle merci vincolate al regime, salvo quando, tenuto conto della natura delle merci o dell'uso previsto, l'assenza di misure di identificazione non può dar adito a un'utilizzazione abusiva del regime oppure, nel caso di cui all'articolo 223, quando è possibile verificare se sono soddisfatte le condizioni previste per le merci equivalenti; c) il titolare del regime sia stabilito al di fuori del territorio doganale dell'Unione, salvo che sia altrimenti disposto; d) siano soddisfatti i requisiti relativi all'esenzione totale o parziale dai dazi stabiliti nella normativa doganale”;

⇒ **l'art. 204 del Regolamento Delegato (RD-C.D.U.) n. 2015/2446**, in forza del quale: “1. Salvo se altrimenti disposto, le autorizzazioni per l'uso del regime di ammissione temporanea sono concesse a condizione che la posizione delle merci vincolate al regime rimanga  
la  
stessa.

2. Possono tuttavia essere autorizzate le riparazioni e le operazioni di manutenzione, incluse le revisioni e le messe a punto o le misure destinate a conservare le merci o a garantirne la compatibilità con i requisiti tecnici indispensabili per consentire il loro utilizzo nell'ambito del regime”;

- 
- ⇒ **l'art. 206 RD-C.D.U.**, in forza del quale: “1. L'autorizzazione per l'utilizzo del regime di ammissione temporanea con esenzione parziale dai dazi all'importazione è concessa per le merci che non soddisfano tutte le prescrizioni pertinenti per l'esenzione totale dai dazi all'importazione stabilite negli articoli da 209 a 216 e da 219 a 236.  
2. L'autorizzazione per l'uso del regime di ammissione temporanea con esenzione parziale dai dazi all'importazione non è concessa per i prodotti di consumo.  
3. L'autorizzazione per l'uso del regime di ammissione temporanea con esenzione parziale dai dazi all'importazione è concessa a condizione che l'importo del dazio all'importazione dovuto in conformità all'articolo 252, paragrafo 1, secondo comma, del codice sia versato quando il regime è stato appurato”;
- ⇒ **l'art. 212 RD-C.D.U.**, in forza del quale: “1. Ai fini del presente articolo il termine «mezzi di trasporto» comprende anche i normali pezzi di ricambio, accessori e attrezzature che accompagnano il mezzo di trasporto.  
2. Per i mezzi di trasporto dichiarati verbalmente per l'ammissione temporanea a norma dell'articolo 136 o di un altro atto in conformità all'articolo 139, l'autorizzazione è concessa alla persona che ha il controllo fisico delle merci al momento dello svincolo delle stesse per il regime di ammissione temporanea, a meno che tale persona agisca per conto di un'altra persona. In questo caso l'autorizzazione è concessa a quest'ultima persona.  
3. L'esenzione totale dal dazio all'importazione è concessa per i mezzi di trasporto stradale e ferroviario e per i mezzi di trasporto adibiti alla navigazione aerea, alla navigazione marittima e nelle acque interne, purché soddisfino le seguenti condizioni: a) sono immatricolati al di fuori del territorio doganale dell'Unione a nome di una persona stabilita fuori di tale territorio o, se non sono immatricolati, sono di proprietà di una persona stabilita al di fuori del territorio doganale dell'Unione; b) sono utilizzati da una persona stabilita al di fuori del territorio doganale dell'Unione, fatte salve le disposizioni di cui agli articoli 214, 215 e 216.  
Se tali mezzi di trasporto sono utilizzati per uso privato da una terza persona stabilita al di fuori del territorio doganale dell'Unione, la concessione dell'esenzione totale dal dazio all'importazione è subordinata alla condizione che tale persona sia debitamente autorizzata per iscritto dal titolare dell'autorizzazione”;
- ⇒ **l'art. 214 RD-C.D.U.**, in forza del quale: “Le persone stabilite nel territorio doganale dell'Unione beneficiano dell'esenzione totale dal dazio all'importazione quando una delle seguenti condizioni è soddisfatta: a) se i mezzi di trasporto ferroviario sono messi a disposizione di tali persone in virtù di un accordo secondo cui ogni persona può utilizzare il materiale rotabile dell'altra nell'ambito di tale accordo; b) per i mezzi di trasporto stradale immatricolati nel territorio doganale dell'Unione, se un rimorchio è agganciato al mezzo di trasporto; c) se i mezzi di trasporto sono utilizzati in una situazione di emergenza; d) se i mezzi di trasporto sono utilizzati da un'impresa di locazione in vista della loro riesportazione”;
- ⇒ **l'art. 215 RD-C.D.U.**, in forza del quale: “1. Le persone fisiche che hanno la loro residenza abituale nel territorio doganale dell'Unione beneficiano, su richiesta del titolare dell'immatricolazione, di un'esenzione totale dal dazio all'importazione per i mezzi di trasporto che utilizzano privatamente e occasionalmente, purché il titolare dell'immatricolazione si trovi nel territorio doganale dell'Unione al momento dell'uso.  
2. Le persone fisiche che hanno la loro residenza abituale nel territorio doganale dell'Unione beneficiano di un'esenzione totale dal dazio all'importazione per i mezzi di trasporto che hanno noleggiato in virtù di un contratto scritto e che utilizzano privatamente per uno dei seguenti fini: a) per tornare nel proprio luogo di residenza all'interno del territorio doganale dell'Unione; b) per lasciare il territorio doganale dell'Unione.
-

---

3. *Le persone fisiche che hanno la loro residenza abituale nel territorio doganale dell'Unione beneficiano di un'esenzione totale dai dazi all'importazione per i mezzi di trasporto adibiti ad uso commerciale o privato a condizione che siano alle dipendenze del proprietario, del locatario o dell'affittuario dei mezzi di trasporto e che il datore di lavoro sia stabilito al di fuori di tale territorio doganale.*

*L'uso privato dei mezzi di trasporto è consentito per i tragitti fra il posto di lavoro e il luogo di residenza del dipendente o al fine di svolgere mansioni professionali proprie previste dal contratto di lavoro.*

*Su richiesta delle autorità doganali, la persona che utilizza il mezzo di trasporto presenta una copia del contratto di lavoro.*

4. *Ai fini del presente articolo: a) per «uso privato» si intende l'uso di un mezzo di trasporto diverso dall'uso commerciale; b) per «uso commerciale» si intende l'uso di mezzi di trasporto per il trasporto di persone a titolo oneroso o per il trasporto industriale o commerciale di merci, a titolo oneroso o gratuito»;*

⇒ **l'art. 216 RD-C.D.U.**, in forza del quale: “1. *L'esenzione totale dal dazio all'importazione è concessa per i mezzi di trasporto da immatricolare nel territorio doganale dell'Unione all'interno di una serie sospensiva ai fini della loro riesportazione a nome di una delle seguenti persone: a) una persona stabilita al di fuori di tale territorio; b) una persona fisica che ha la propria residenza abituale in tale territorio ed è sul punto di trasferire la propria residenza normale in un luogo al di fuori di detto territorio.*

*2. L'esenzione totale dai dazi all'importazione può essere concessa in casi eccezionali per mezzi di trasporto adibiti ad uso commerciale utilizzati per un periodo di tempo limitato da una persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione»;*

⇒ **l'art. 217 RD-C.D.U.**, in forza del quale: “L'appuramento del regime di ammissione temporanea per i mezzi di trasporto e i container avviene entro i seguenti termini, a decorrere dal momento in cui le merci sono vincolate al regime:

a) *per i mezzi di trasporto ferroviario: 12 mesi;*

b) *per i mezzi di trasporto adibiti ad uso commerciale diversi dal trasporto ferroviario: il tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto;*

c) *per i mezzi di trasporto stradali ad uso privato utilizzati come segue: i) da studenti: la durata del soggiorno nel territorio doganale dell'Unione per soli motivi di studio; ii) da una persona incaricata di effettuare una missione di durata determinata: la durata del soggiorno nel territorio doganale dell'Unione necessaria per lo svolgimento della missione; iii) negli altri casi, compresi gli animali da sella o da traino e il loro rimorchio: 6 mesi;*

d) *per i mezzi di trasporto aerei ad uso privato: 6 mesi;*

e) *per i mezzi di trasporto marittimi e fluviali ad uso privato: 18 mesi;*

f) *per i container, le loro attrezzature e accessori: 12 mesi»;*

⇒ **l'art. 218 RD-C.D.U.**, in forza del quale: “1. *Se un mezzo di trasporto è stato temporaneamente importato nell'Unione in esenzione totale dai dazi all'importazione in conformità all'articolo 212 ed è stato restituito a un'impresa di locazione avente sede nel territorio doganale dell'Unione, la riesportazione in appuramento del regime di ammissione temporanea è effettuata entro sei mesi dalla data di entrata del mezzo di trasporto nel territorio doganale dell'Unione.*

*Se il mezzo di trasporto è nuovamente locato dall'impresa di locazione ad una persona stabilita al di fuori di tale territorio o a persone fisiche che hanno la loro residenza abituale all'interno del territorio doganale dell'Unione, la riesportazione in appuramento del regime di ammissione temporanea è effettuata entro sei mesi dalla data di entrata del mezzo di trasporto nel territorio doganale dell'Unione ed entro tre settimane dalla conclusione del relativo contratto.*

Molti italiani, infatti, ormai da lungo tempo si chiedono come sia possibile che persone ufficialmente nullatenenti o quasi per il nostro Fisco possano permettersi autovetture di grossa cilindrata, mantenerle sul territorio italiano con targa extra U.E. e, con queste, tenere tutta una serie di comportamenti (che definire “antisociali” è addirittura poco) semplicemente impensabili per la maggior parte dei consociati.

Ai fini della disciplina doganale, i veicoli stradali devono essere suddivisi in:

- ⇒ mezzi di trasporto stradali;
- ⇒ mezzi di trasporto ferroviari;
- ⇒ mezzi di trasporto marittimi e fluviali.

Per quanto concerne la prima categoria, ossia i **MEZZI DI TRASPORTO STRADALE**, ai sensi dell'art. 215 § 4 RD-C.D.U. si deve discriminare fra:

- a) mezzi ad uso commerciale, usati per il trasporto di persone a titolo oneroso o per il trasporto industriale o commerciale di merci, in quest'ultimo caso sia a titolo oneroso sia a titolo gratuito<sup>29</sup>;
- b) mezzi ad uso privato, utilizzati per un qualsiasi uso diverso da quello commerciale.

---

*La data di entrata nel territorio doganale dell'Unione è considerata la data di conclusione del contratto di locazione in base al quale il mezzo di trasporto era utilizzato al momento dell'ingresso in tale territorio, a meno che la data effettiva di entrata sia stata dimostrata.*

*2. Un'autorizzazione per l'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto di cui al paragrafo 1 è concessa a condizione che il mezzo di trasporto non sia utilizzato per scopi diversi dalla riesportazione.*

*3. Nel caso di cui all'articolo 215, paragrafo 2, entro tre settimane dalla conclusione del contratto relativo alla locazione o alla nuova locazione il mezzo di trasporto è restituito all'impresa di locazione stabilita nel territorio doganale dell'Unione se esso è utilizzato dalla persona fisica per tornare nel suo luogo di residenza nel territorio doganale dell'Unione oppure il mezzo di trasporto è riesportato se è utilizzato da quest'ultima per lasciare il territorio doganale dell'Unione”.*

<sup>29</sup> Ma non anche a titolo di cortesia che – pertanto – in nessun caso potrà mai essere considerato uso commerciale. Per quanto riguarda, invece, il trasporto gratuito, l'Agenzia delle Dogane, con circolare 8/D prot. n. 535 del 18/02/2014 ha precisato che l'art. 555 § 1 lett a) D.A.C. (in allora vigente, ed oggi sostituito proprio dal citato art. 215 Reg. Del. C.D.U.) è stato modificato “*al fine di allineare la regolamentazione comunitaria alla Convenzione di Istanbul nella definizione di uso commerciale di un mezzo di trasporto. In particolare, è stato precisato che non può considerare uso commerciale il trasporto gratuito di persone mentre rientra in tale dizione il trasporto oneroso di persone ed il trasporto industriale o commerciale di merci a titolo oneroso o gratuito*”.



Questa distinzione è di fondamentale importanza in quanto, come si vedrà, la disciplina applicabile ai singoli casi è notevolmente differente.

Infatti, per quanto riguarda i **MEZZI DI TRASPORTO STRADALE AD USO PRIVATO CIRCOLANTI ALL'INTERNO DEL TERRITORIO DOGANALE COMUNITARIO E NON IMMESSI IN LIBERA PRATICA (RECTIUS: CON TARGA EXTRA U.E.)**, è prevista l'esenzione dal pagamento dei diritti di confine (e dunque la libera circolazione) a patto che siano soddisfatte contemporaneamente le seguenti due condizioni:

- ⇒ in primo luogo, il mezzo deve essere immatricolato fuori del territorio doganale unionale (ossia in uno Stato extra U.E.) a nome di una persona stabilita fuori del medesimo territorio (in caso di persona fisica, si ha riguardo al luogo di residenza). Qualora si tratti di veicolo non oggetto di immatricolazione nel Paese extra U.E. (ad es. un mezzo d'opera), la condizione si intende verificata laddove il bene appartenga ad una persona stabilita fuori del territorio doganale comunitario<sup>30</sup>;
- ⇒ in secondo luogo, il mezzo deve essere utilizzato da una persona stabilita fuori del territorio doganale comunitario<sup>31</sup> o, a talune condizioni, da una persona stabilita all'interno del territorio doganale<sup>32</sup>.

**In caso di utilizzo privato da parte di un soggetto – diverso rispetto all'intestatario dell'immatricolazione – stabilito (ossia residente) al di fuori del territorio doganale della U.E.**, è prevista quale unica condizione la presenza di una specifica "autorizzazione scritta" all'utilizzo da parte dell'intestatario del veicolo: in sostanza, l'utilizzatore deve essere in possesso di una specifica delega rilasciata dal titolare dell'immatricolazione il quale, però, potrà anche non essere fisicamente presente all'interno del territorio doganale al momento dell'utilizzo.

Ad esempio, un veicolo con targa russa, intestato a nome di una persona stabilita nel territorio di quella Federazione, potrà essere condotto all'interno del territorio unionale da parte di una persona residente in Russia o in qualunque altro Paese extra U.E. purché sia dotata di una specifica delega scritta rilasciata dal soggetto titolare dell'immatricolazione. In mancanza di questa, il veicolo è da intendersi in posizione di contrabbando in quanto circolante in violazione delle disposizioni in materia di ammissione temporanea.

---

<sup>30</sup> Cfr. art. 212 § 3 lett. a) RD-C.D.U..

<sup>31</sup> Cfr. art. 212 § 3 secondo comma RD-C.D.U..

<sup>32</sup> Cfr. art. 212 § 3 lett. b) RD-C.D.U..

**In caso di utilizzo da parte di un soggetto stabilito all'interno del territorio doganale della U.E.**, il legislatore richiede sia realizzata almeno una delle seguenti ulteriori condizioni:

- il mezzo di trasporto viene utilizzato in caso di emergenza<sup>33</sup>.

È da osservare che, rispetto alla precedente formulazione dell'art. 559 § 1 lett c D.A.C., non è più previsto che l'utilizzo in condizioni di emergenza possa essere protratto per un periodo massimo di utilizzo in condizioni di emergenza.

Ciò – nondimeno – non determina alcuna sostanziale modifica della norma posto che, per sua stessa natura, la “condizione di emergenza” è quella caratterizzata da circostanze fattuali tali da non poter rendere esigibile una reazione diversa da parte del soggetto agente.

Pertanto, anche prima della modifica normativa, era da ritenere di davvero difficile verifica una situazione emergenziale che potesse avere durata protratta nel tempo.

Ad ogni buon conto, la novella impone sicuramente all'operatore di polizia stradale o all'operatore di polizia doganale una più attenta valutazione della situazione fattuale portata alla sua attenzione al fine di valutare – oltre che la reale esistenza della situazione di emergenza – anche la sua attuale perduranza nonché l'ineluttabilità del comportamento del soggetto agente.

*Id est*, se pur in presenza di una situazione di emergenza, l'utilizzo da parte del soggetto residente nel territorio doganale non appare l'unica soluzione possibile è da ritenere che tale utilizzo sia operato in violazione di legge;

- il mezzo viene utilizzato a titolo occasionale e secondo le istruzioni del titolare dell'immatricolazione che deve però trovarsi all'interno del territorio comunitario al momento dell'utilizzo<sup>34</sup>.

In sostanza, è ben possibile che il titolare dell'immatricolazione consenta ad un proprio conoscente, un proprio amico o ad un proprio parente di utilizzare il veicolo all'interno del territorio comunitario ma, in questo caso, è necessario che l'utilizzo avvenga:

---

<sup>33</sup> Cfr. art. 212 § 3 lett. a) RD-C.D.U..

<sup>34</sup> Cfr. art. 213 § 1 RD-C.D.U..

- secondo le istruzioni (scritte) rilasciate dal titolare dell'immatricolazione;
- che tale utilizzo sia a titolo meramente occasionale;
- e – in ultimo – che il titolare dell'immatricolazione sia fisicamente presente all'interno del territorio comunitario (non è necessario che si trovi fisicamente a bordo del veicolo) al momento dell'utilizzo<sup>35</sup>.

**La prova dell'effettiva presenza all'intero del territorio doganale comunitario del titolare dell'immatricolazione nel momento dell'effettivo utilizzo del veicolo deve essere fornita dal soggetto utilizzatore.**

Tipico è il caso dei veicoli con targa albanese, moldava o svizzera condotti da cittadini di quei Paesi, stabilmente residenti in Italia, ed immatricolati a nome di persone residenti in Stati extra U.E.: in questi casi, la mera esibizione della "delega"<sup>36</sup> rilasciata dal proprietario del veicolo non è condizione sufficiente a dimostrare la lecita circolazione dello stesso sul territorio comunitario laddove venga dimostrato che l'utilizzo non avviene a titolo occasionale (perché, ad esempio, l'utilizzatore ha richiesto un passaporto per residenti in relazione a quello specifico veicolo o ha dimostrato di averne l'uso esclusivo) ovvero l'utilizzatore non sia in grado di dimostrare la presenza all'interno del territorio comunitario del soggetto delegante<sup>37</sup>;

---

<sup>35</sup> In tale caso, la condizione potrà essere soddisfatta nel solo caso in cui il titolare dell'immatricolazione sia una persona fisica.

<sup>36</sup> Sul punto, è da sottolineare che – secondo la formulazione dell'ormai abrogato regolamento (CEE) n. 2454/1993 - la delega in sé non era sufficiente a garantire la lecita circolazione del veicolo all'interno del territorio comunitario essendo richiesto dalla disposizione regolamentare che la circolazione avvenga "secondo le istruzioni" rilasciate dal titolare dell'immatricolazione. Nell'attuale formulazione dell'art. 213 § 1 RD-C.D.U., il riferimento alle "istruzioni" del delegante è stato sostituito dalla "*richiesta del titolare dell'immatricolazione*", formula ben più generica che ben può essere sussunta nella sola presenza di un atto di delega.

<sup>37</sup> C.T.P. di Ferrara – Sez. VIII – n. 268/11 del 28/09/2011 (B.G. c. Ufficio delle Dogane di Ferrara): "*il sig. B.G. è stato fermato dalla Guardia di Finanza mentre circolava a Ferrara, alla guida dell'autovettura con targa moldava, di proprietà del fratello; al conducente del veicolo è stata correttamente contestata la violazione degli artt. 558 e ss. D.A.C. e, essendo stato riscontrato che non risultavano adempiute le formalità doganali necessarie per l'introduzione sul territorio dello Stato italiano di merce non comunitaria, si è legittimamente proceduto al sequestro del veicolo. IL successivo provvedimento di irrogazione della sanzione amministrativa e di confisca del mezzo (oggi impugnato) è conseguente all'accertamento della fattispecie del reato di contrabbando amministrativo. L'art. 558 D.A.C. dispone che i mezzi di trasporto destinati ad uso privato possono essere introdotti nel territorio doganale comunitario in esonero totale dei dazi di importazione nel caso in cui detti autoveicoli siano immatricolati al di fuori del territorio doganale della Comunità e siano utilizzati da persone stabilite al di fuori dello stesso territorio comunitario.*"

- il mezzo viene utilizzato in forza di uno specifico contratto di noleggio avente forma scritta purché l'utilizzo avvenga a titolo occasionale e sia finalizzato<sup>38</sup>:

- al rientro presso il proprio luogo di residenza all'interno della U.E..

È il tipico caso del turista italiano che si reca in Svizzera per visitare il Paese e lì noleggia un veicolo con il quale rientra poi in Italia, attraverso il valico terrestre di Como, al fine di raggiungere il proprio luogo di residenza riconsegnando poi la vettura alla società di noleggio).

In tale caso, entro 3 settimane dalla conclusione del contratto il veicolo deve essere riconsegnato, dall'utilizzatore, all'impresa di locazione stabilita all'interno del territorio doganale comunitario<sup>39</sup>;

- ovvero all'uscita dal territorio doganale comunitario. Anche in tale ipotesi, è previsto un identico arco temporale di 3 settimane dalla conclusione del contratto di noleggio affinché il veicolo lasci definitivamente il territorio doganale comunitario.

In ogni caso, però, il veicolo – anche dopo la restituzione nel territorio doganale alle società di noleggio - deve essere riesportato entro il tempo massimo di 6 mesi dall'ingresso del mezzo all'intero del territorio doganale comunitario<sup>40</sup>;

- il mezzo di trasporto sia utilizzato da una persona fisica stabilita nel territorio doganale comunitario ed alle dipendenze del proprietario del mezzo di trasporto stesso, stabilito al di fuori del territorio della U.E., a

---

*In tutti gli altri casi, l'importazione di autovetture ad uso privato senza l'espletamento delle formalità doganali (pagamento dei tributi) integra il reato di contrabbando, depenalizzato a violazione amministrativa nel caso in cui il valore di bene non superi € 3.999,96; in tale ultimo caso, la violazione è punita con la sanzione amministrativa e la confisca del bene come previsto dagli artt. 216 e 301 T.U.L.D.. Nel caso di specie, il conducente dell'autovettura immatricolata in Moldavia ed introdotta in Italia senza l'espletamento delle formalità doganali, sig. B.G., risulta essere stabilmente residente in Italia dal 2007 per cui non è soddisfatto il requisito soggettivo dell'esonero ex art. 558 D.A.C.; ne consegue la legittimità sia della sanzione amministrativa comminata, peraltro già pagata dal ricorrente, che del provvedimento di confisca ex art. 301 T.U.L.D. ”*

<sup>38</sup> Cfr. art. 213 § 2 RD-C.D.U..

<sup>39</sup> Cfr. art. 218 § 3 RD-C.D.U..

<sup>40</sup> Cfr. art. 218 § 1 RD-C.D.U..

condizione che l'utilizzo - privato o commerciale - sia previsto dal contratto di lavoro ed avvenga<sup>41</sup>:

- in caso di uso privato, esclusivamente per i tragitti fra il posto di lavoro ed il luogo di residenza del dipendente;
- in caso di uso professionale, al fine di svolgere le mansioni professionali proprie previste dal contratto di lavoro.

Ora, è evidente che entrambe tali condizioni dovranno sì essere accertate dagli operatori di polizia e di polizia doganale, ma è altresì innegabile che gli elementi fattuali portati alla loro attenzione dovranno essere interpretati *cum grano salis* di tal che – ad esempio in caso di uso privato del veicolo messo a disposizione dal datore di lavoro – piccole deviazioni rispetto al tragitto casa/ufficio rese necessarie dalla presenza di un ingorgo stradale o, perché no, dalla necessità di accompagnare un amico o un conoscente in una località finitima, non potranno essere intese quali sostanziali violazioni della disciplina comunitaria e non potranno pertanto essere sanzionate.

**In ogni caso, il mezzo di trasporto stradale non può permanere all'interno del territorio doganale comunitario per un periodo superiore a 6 mesi<sup>42</sup>, trascorsi i quali o viene importato o altrimenti cade automaticamente in posizione di contrabbando.**

Termini particolari sono previsti in caso di veicoli ad uso privato da parte di studenti non residenti – nel qual caso il termine di permanenza è pari alla durata del soggiorno per motivi di studio<sup>43</sup> – o in caso di veicoli utilizzati da una persona non residente incaricata di effettuare una missione di durata determinata – nel qual caso il termine di permanenza è pari alla durata del soggiorno necessario per lo svolgimento della missione *de qua*<sup>44</sup>.

Per quanto concerne, invece, i **MEZZI DI TRASPORTO STRADALE AD USO COMMERCIALE CON TARGA EXTRA U.E.**, l'esenzione dal pagamento dei diritti di confine (e dunque la libera circolazione) è prevista a condizione che sussistano contemporaneamente tutte le seguenti condizioni:

<sup>41</sup> Cfr. art. 213 § 3 RD-C.D.U..

<sup>42</sup> Cfr. art. 217 § 1 lett. c) punto iii) RD-C.D.U..

<sup>43</sup> Cfr. art. 217 § 1 lett. c) punto i) RD-C.D.U..

<sup>44</sup> Cfr. art. 217 § 1 lett. c) punto ii) RD-C.D.U..

- in primo luogo, anche in questo caso il mezzo deve essere immatricolato in uno Stato extra U.E. a nome di una persona stabilita fuori del territorio doganale (in caso di persona fisica, si avrà riguardo al luogo di residenza).

Qualora si tratti di veicolo non oggetto di immatricolazione nel Paese extra U.E. (ad es. un mezzo d'opera), la condizione si intende verificata laddove il bene appartenga ad una persona stabilita fuori del territorio doganale comunitario;

- in secondo luogo, il mezzo deve essere utilizzato:
  - per *“il tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto”*<sup>45</sup>. Tale periodo, pertanto, costituisce in una condizione di legittimità dell'utilizzo e termine finale di appuramento del regime di ammissione temporanea.

È interessante osservare come la nuova formulazione regolamentare non faccia più riferimento ad un *“trasporto che inizia o termina fuori del territorio doganale comunitario”* il che potrebbe portare a pensare che i veicoli commerciali in questione possano essere liberamente utilizzati anche per l'effettuazione di trasporti interni.

In realtà, così non è. A ciò, infatti, osta non solo la vigente disciplina C.E.M.T. ma anche e soprattutto la stessa nozione di ammissione temporanea, laddove – in particolare – l'effettuazione di un trasporto interno al territorio doganale della U.E. determinerebbe esercizio di un'attività economica fiscalmente rilevante nel territorio e, pertanto, lo stabilimento del soggetto titolare dell'immatricolazione all'interno del territorio stesso, con conseguente venir meno di uno dei cardini fondamentali previsti per l'ammissione temporanea dei veicoli, ossia l'alienità del loro proprietario.

Si osserva, a mero titolo di memoria, che le autorizzazioni C.E.M.T. non ammettono il trasporto in regime di cabotaggio all'interno del territorio dell'Unione<sup>46</sup>;

---

<sup>45</sup> Cfr. art. 217 § 1 lett. b) RD-C.D.U..

<sup>46</sup> Sul punto, veggasi C.G.C.E. – causa C-351-10 del 16/06/2011, che ha così statuito: *“Gli artt. 555, n. 1, e 558, n. 1, lett. c), del regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che*

- ovvero da parte di una persona fisica stabilita nel territorio doganale comunitario ed alle dipendenze del proprietario del mezzo di trasporto stesso, stabilito al di fuori del territorio della U.E., a condizione che l'utilizzo commerciale sia finalizzato allo svolgimento delle mansioni professionali previste dal contratto di lavoro<sup>47</sup>.

È comunque previsto, seppure in via del tutto eccezionale, che l'ammissione temporanea possa essere autorizzata per mezzi di trasporto adibiti ad uso commerciale purché utilizzati per un periodo di tempo limitato da una persona stabilita nel territorio doganale della U.E.<sup>48</sup>.

Il superamento dei termini massimi di ammissione temporanea sopra richiamati così come:

- l'utilizzo del veicolo immatricolato in un paese extra U.E. da parte di un soggetto stabilito (ossia residente) in un Paese comunitario al di fuori dei casi previsti dalle disposizioni sopra richiamate;
- l'utilizzo privato del veicolo immatricolato in un Paese extra U.E. da parte di un soggetto residente al di fuori del territorio unionale e che utilizza il detto veicolo in carenza dell'autorizzazione del titolare dell'immatricolazione<sup>49</sup>;

costituisce di per sé un caso emblematico di contrabbando extraispettivo che, qualora non ricorrano le aggravanti di cui all'art. 295 c. 2 e c. 3 T.U.L.D., potrebbe rendere il comportamento sanzionabile solo a titolo amministrativo quale:

- contrabbando depenalizzato ex art. 295-bis T.U.L.D. qualora l'importo complessivo dei diritti di confine evasi (costituiti dal dazio in misura

---

*istituisce il codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) della Commissione 4 maggio 2001 n. 993, devono essere interpretati nel senso che l'irregolarità nell'utilizzo di un veicolo importato nell'Unione europea in regime di esonero totale dai dazi doganali e usato nel traffico interno si deve considerare compiuta al momento dell'attraversamento della frontiera dello Stato membro nel quale il veicolo circola in violazione delle disposizioni nazionali in materia di trasporti, vale a dire in mancanza d'autorizzazione a scaricare nello Stato membro di scarico, e sono competenti a riscuotere detti dazi le autorità di tale Stato"*

<sup>47</sup> Cfr. art. 213 § 3 RD-C.D.U..

<sup>48</sup> Cfr. art. 216 § 2 Reg. Del. C.D.U..

<sup>49</sup> Cfr. art. 212 § 2 secondo comma RD-C.D.U..

generalmente pari al 10% ed alla correlata I.V.A. in misura pari al 22%) sia inferiore o uguale ad € 3.999,96<sup>50</sup>;

- contrabbando depenalizzato ex art. 282 e 292 T.U.L.D. (fattispecie depenalizzata ai sensi dell'art. 1 D. Lgs. 8/2016), qualora l'importo dei diritti di confine complessivamente evasi sia superiore ad € 3.999,96<sup>51</sup>

In ogni caso, il veicolo deve essere obbligatoriamente assoggettato a sequestro ai fini della successiva confisca ex art. 301 T.U.L.D., da operare – quest'ultima – nei confronti del titolare dell'immatricolazione (se presente in Italia) ovvero del suo utilizzatore.

Nei confronti del conducente (e del titolare dell'immatricolazione, se individuabile) poi, dovranno essere accertati i diritti di confine evasi e – in caso di contrabbando depenalizzato – irrogata, a cura del Direttore dell'Ufficio delle Dogane territorialmente competente in relazione al luogo dell'avvenuto sequestro, la sanzione pecuniaria prevista.

È di tutta evidenza che, invece, in caso di contrabbando avente rilievo penale, la relativa sanzione così come il provvedimento di confisca non saranno comminati dal Direttore dell'Ufficio doganale ma, piuttosto, dall'Autorità Giudiziaria.

### **1.3 I casi in cui il contrabbando ha rilevanza penale: le ipotesi già previste come circostanze aggravanti e trasformate in autonome fattispecie di reato.**

L'art. 295 T.U.L.D. disciplinava, nel suo testo originario, le aggravanti del reato di contrabbando.

E' da osservare che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 1 c. 2 D. Lgs. 8/2016, *“la disposizione del comma 1 [del medesimo decreto legislativo] si applica*

<sup>50</sup> In tale caso, risulta applicabile la sanzione amministrativa di importo compreso fra due e dieci volte i diritti di confine evasi. Trattandosi di una sanzione pecuniaria tributaria, è prevista la possibilità per il soggetto trasgressore – ai sensi di quanto previsto dall'art. 16 D. Lgs. 472/1997 – di aderire entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di irrogazione sanzioni corrispondendo un importo pari ad 1/3 della sanzione concretamente irrogata.

<sup>51</sup> Anche in questo caso, risulta applicabile la sanzione amministrativa di importo compreso fra due e dieci volte i diritti di confine evasi, ma questa volta con un minimo di € 5.000,00 ed un massimo di € 50.000,00 così come stabilito dall'art. 1 c. 6 D. Lgs. 8/2016.

Come per il caso precedente, trattandosi di una sanzione pecuniaria tributaria, è prevista la possibilità per il soggetto trasgressore – ai sensi di quanto previsto dall'art. 16 D. Lgs. 472/1997 – di aderire entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di irrogazione sanzioni corrispondendo un importo pari ad 1/3 della sanzione concretamente irrogata.



*anche ai reati in esso previsti che, nelle ipotesi aggravate, sono puniti con la pena detentiva, sola, alternativa o congiunta a quella pecuniaria. In tal caso, le ipotesi aggravate sono da ritenersi fattispecie autonome di reato*".

Pertanto, a seguito della novella legislativa, quelle che prima erano semplici circostanze aggravanti ad effetto "speciale" ai sensi dell'art. 63 c. 3 c.p., in quanto comportanti 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), **sono diventate ora o circostanze aggravanti della violazione amministrativa (come nel caso di cui al c. 1) ovvero fattispecie autonome di reato (come nel caso di cui al cc. 2 e 3)<sup>52</sup>.**

<sup>52</sup> Negli atti parlamentari del Senato della Repubblica, in relazione alla discussione inerente la proposta di decreto legislativo (Atti del Governo n. 245, reperibile al link <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00951209.pdf>) testualmente si legge: *"Nell'ipotesi in cui la fattispecie penale base preveda la sola pena pecuniaria ma per le fattispecie aggravate siano previste invece anche pene detentive, il comma 2 dispone che la fattispecie base sarà depenalizzata mentre l'aggravante andrà considerata come autonoma fattispecie di reato. In merito alcune specifiche sono previste nell'art. 5 dello schema, relativamente alla recidiva (v. infra).*

*Già attualmente nel codice penale esistono ipotesi simili. Si pensi, ad esempio, all'art. 676 c.p., Rovina di edifici o di altre costruzioni, che prevede la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 154 a euro 929 a carico di chiunque ha avuto parte nel progetto o nei lavori concernenti un edificio o un'altra costruzione, che poi, per sua colpa, rovini e che, nell'ipotesi aggravata, individuata nel procurato pericolo alle persone, prevede l'arresto fino a sei mesi o l'ammenda non inferiore 309 euro. Peraltro, in precedenti depenalizzazioni era stata operata una scelta diversa: si ricorda, ad esempio, che l'art. 32 della legge n. 689 del 1981 (Sostituzione della sanzione amministrativa pecuniaria alla multa o alla ammenda), escludeva la depenalizzazione per i reati che, nelle ipotesi aggravate, fossero punibili con pena detentiva, anche se alternativa a quella pecuniaria (comma 2)".*

Nella Rel. n. III/01//2016 dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione del 02/02/2016 (reperibile al link [http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RelIII\\_0116.pdf](http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RelIII_0116.pdf)) , si legge testualmente: *"Affrontando il problema dei reati puniti nella fattispecie base con la sola pena pecuniaria, la cui ipotesi aggravata è però sanzionata con pena detentiva - sola, alternativa o congiunta a quella pecuniaria - il legislatore delegato, nell'intento di attribuire il massimo ambito applicativo alla clausola generale, ed in assenza di limitazioni previste in tal senso dalla legge delega<sup>9</sup>, ha scelto (articolo 1) di mantenere la previsione di depenalizzazione per le fattispecie base, precisando che, in questo caso, le ipotesi aggravate sono da ritenersi fattispecie autonome, in ragione del venir meno della natura penale di quella base. Come sottolineato dallo stesso Presidente della Commissione ministeriale incaricata della redazione degli schemi di decreti delegati<sup>10</sup>, la trasformazione in fattispecie autonome risponde alla evidente necessità di eliminare ogni incertezza sulla sorte delle fattispecie aggravate, potendo altrimenti ritenersene – con gravi ed intollerabili conseguenze sul piano della certezza del diritto – sia la caducazione per effetto del venir meno dell'illecito penale di base, sia, all'opposto, la loro sopravvivenza, in tal caso facendo dipendere il confine fra illecito amministrativo e reato dall'esito del giudizio di bilanciamento; un giudizio che, invece, d'ora in avanti non è più suscettibile, in caso di riconosciuta presenza e prevalenza delle attenuanti, di ricondurre la risposta punitiva sul piano della mera sanzione pecuniaria"*

E' possibile che i "casi" di cui all'art. 295 c. 1, 2 e 3 concorrano nella medesima violazione, con la conseguenza che si assisterà ad un contemporaneo aumento della pena pecuniaria ed all'applicabilità, in uno con essa, anche della pena detentiva: in questi casi, la violazione continua ad avere rilievo penale proprio sulla base di quanto previsto dall'art. 1 c. 2 D. Lgs. 8/2016 ("in tal caso, le ipotesi aggravate sono da ritenersi fattispecie autonome di reato").

Secondo quanto previsto dalla disposizione in esame:

1. si applica la pena della multa, o della violazione amministrativa pecuniaria (se non ricorrono le ipotesi di cui successivi commi 2 e 3), di importo non inferiore a 5 e non superiore a 10 volte i diritti di confine in tutti i casi in cui **la violazione sia commessa mediante utilizzo di mezzi di trasporto appartenenti a persone ad esso estranee**<sup>53</sup>.

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 – ovviamente nel solo caso in cui la violazione continui ad avere un rilievo penale - può concorrere con quella comune di cui all'art. 61 c. 1 n. 5 c.p. (c.d. "minorata difesa"), vista l'evidente differenza intercorrente fra l'una e l'altra: quest'ultima, 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

---

<sup>53</sup> In caso di mero rilievo amministrativo della violazione, l'aggravante di cui all'art. 295 c. 1 T.U.L.D. determina l'aumento di pena nella misura indicata (da 5 a 10 volte i diritti di confine evasi) nel solo caso in cui si tratti di violazione depenalizzata ai sensi dell'art. 1 del D. Lgs. 8/2016. Nei casi di depenalizzazione ai sensi dell'art. 25 del D. Lgs. 507/1999, ossia nei casi di cui all'attuale art. 295-bis T.U.L.D. (vedi oltre), la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 295 c. 1 cit. determina l'applicazione di un aumento della sanzione irrogabile fino alla metà con la conseguenza che il limite minimo potrà essere portato a 3 volte i diritti di confine evasi e quello massimo fino a 15 volte.

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'integrazione dell'aggravante *de qua* 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 di essere 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 della violazione o (come più spesso accade) abbia agito (inconsiamente) per suo conto, magari in esecuzione di un contratto di trasporto.

E' evidente che se tra l'autore ed il proprietario/disponente del mezzo sia intervenuto un *pactum sceleris* successivo all'esecuzione della violazione (e mai anteriore, in quanto in tale caso si avrebbe concorso) allo scopo 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 astrattamente formulabile – ma solo nel caso in cui la violazione base del contrabbando mantenga rilevanza penale - 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: in siffatta ipotesi, infatti, devono considerarsi concorrenti nella violazione con la conseguenza che l'aggravante non può ritenersi integrata;

2. si applica la pena della multa<sup>54</sup> 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, in un arco temporale predeterminato direttamente dal legislatore, 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 preconstituito la possibilità di farvi ricorso), la fattispecie è 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).

---

<sup>54</sup> E, come già detto, in questo caso la violazione mantiene la sua qualificazione penalistica proprio a cagione della previsione di una pena detentiva.

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 della fattispecie è condizionata dalla necessaria 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": la circostanza, 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<sup>55</sup>.

<sup>55</sup> "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

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

Per costante giurisprudenza, inoltre, la fattispecie delittuosa qui in esame concorre con il reato di associazione per delinquere<sup>56</sup>;

---

*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 integrazione della circostanza aggravante prevista dall'art. 295 c. 2 lett. b) T.U.L.D., 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, facilità 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).

*"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).

<sup>56</sup> *"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 c. 2 lett. d T.U.L.D.), ma anche per ritenere integrata la fattispecie penale comune dell'associazione per delinquere (art. 416 c.p.), 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).

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

Questa ipotesi è integrata in tutti i casi in cui viene presentata all'autorità doganale 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 di corruzione o concorso (da *extraneus*) in abuso in atti d'ufficio<sup>57</sup>.

Nel caso in cui il dichiarante sia un viaggiatore, la dichiarazione verbale di non portare con sé merci in quantitativi superiori alla franchigia doganale riconosciuta dalle vigenti disposizioni (o altro comportamento idoneo) è equiparata in tutto e per tutto alla dichiarazione doganale e, quindi, nel caso in cui venga riscontrata non veritiera, determina l'integrazione della fattispecie penale *de qua*.

---

<sup>57</sup> “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 L. 1424/1940, legge doganale) la connessione richiesta è circoscritta allo schema di quella di cui all'art. 61 n. 2 c.p. e non si estende alla più ampia connessione processuale prevista dall'art. 45 c.p.p.. Ciò si desume dalla contrapposizione dei termini <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 c.p.p., unitamente a quella teologica e consequenziale, dall'altro in esso sono compresi casi non strettamente riconducibili a quelli previsti dall'art. 61 n. 2 c.p.” (Corte Cass., Sezione III, n. 10637 del 27/11/1984, Ciotta).

“In tema di contrabbando, la circostanza aggravante prevista dall'art. 295 c. 2 lett. c) T.U.L.D. 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 c.p., 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).

La fattispecie è compatibile (lo era anche prima dell'emanazione del D. Lgs. 8/2016 quando si trattava di una semplice circostanza aggravante e, a maggior ragione, lo è adesso che è assunta al rango di fattispecie autonoma di reato) 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.

Per l'integrazione della fattispecie non è richiesto che il reato contro la fede pubblica o la Pubblica Amministrazione sia anteriore o contemporaneo, sul piano temporale, con il fatto costituente contrabbando e ciò in quanto il legislatore, non a caso, fa specifico riferimento all'istituto della “connessione”.

E' dunque possibile considerarla integrata anche allorché il contrabbando si riferisca a merci non unionali mai presentate in Dogana ai fini dell'assolvimento della fiscalità di confine (il c.d. “contrabbando extraispettivo”).

A mero titolo di esempio, il contrabbando continuerà ad essere qualificabile penalisticamente in tutti i casi in cui una persona, magari durante un controllo all'interno della zona di vigilanza doganale, venga sorpresa in possesso di merci non unionali e, al fine di sottrarsi al controllo, usi violenza ai pubblici ufficiali operanti<sup>58</sup> ovvero declini loro false generalità; ovvero venga individuato un soggetto che, al fine di impossessarsi illecitamente di beni non ancora sdoganati e presenti all'interno dell'area doganale di temporanea custodia, rimuova senza autorizzazione i sigilli apposti ai *container* in cui la merce si trova riposta<sup>59</sup>; o – tanto per fare un altro esempio abbastanza ricorrente nella quotidiana prassi applicativa – venga trovato alla guida di un veicolo immatricolato in uno Stato non comunitario (e dunque in posizione di contrabbando, secondo quanto sopra visto) e corredato o di documenti di circolazione falsi o di targhe false;

- ⇒ 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.

<sup>58</sup> Cass. Penale, Sez. III, n. 8730 del 10-10-1985 (cc. del 01-07-1985), *Zavalis*.

<sup>59</sup> Cass. Penale, Sez. III, n. 3852 del 03-04-1992 (cc. del 28-02-1992), *Duval*.

3. si applica la pena della multa<sup>60</sup> nelle misure sopra viste (da 2 a 10 volte in caso di fattispecie normale, da 5 a 10 nei casi aggravati ai sensi dell'art. 295 c. 1 T.U.L.D.) congiuntamente alla reclusione fino a 3 anni **in tutti i casi in cui i diritti di confine complessivamente dovuti superino l'ammontare di € 49.993,03.**

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 pare dover essere tenuto ben distinto rispetto al debito I.V.A..

Anteriormente alla depenalizzazione ex D. Lgs. 8/2016, ossia quanto la fattispecie qui in esame era una semplice circostanza, la giurisprudenza era già giunta alla conclusione che la stessa non potesse 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, e ciò in quanto si riteneva che i reati finanziari (fra cui il contrabbando) non determinano offesa al patrimonio ma, bensì, ledano il diritto statale di imporre tributi e di regolare la distribuzione della ricchezza<sup>61</sup>.

In seguito all'intervenuta depenalizzazione e, dunque, alla trasformazione della fattispecie qui in esame da circostanza aggravante a fattispecie autonoma di reato, lo scrivente ritiene comunque che nulla sia cambiato e dunque siano ancora applicabili gli arresti cui era già in precedenza giunta la giurisprudenza.

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

L'art. 301 T.U.L.D. prevede, quale pena accessoria del contrabbando, **l'obbligatoria confisca delle merci**<sup>62</sup>.

<sup>60</sup> E, come già detto, in questo caso la violazione mantiene la sua qualificazione penalistica proprio a cagione della previsione di una pena detentiva.

<sup>61</sup> 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).

<sup>62</sup> 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.



Come vedremo meglio nel prosieguo, tale sanzione accessoria è applicabile anche in tutti i casi di contrabbando amministrativo ex art. 295-bis T.U.L.D. o di contrabbando depenalizzato ex artt. 282, 292 T.U.L.D. ed art. 1 c. 1 D. Lgs. 8/2016.

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.:

- 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 prevede 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 meno che non sia a queste ultime imputabile un difetto di vigilanza sull’illecita utilizzazione della cosa<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> “Perché la confisca obbligatoria delle cose appartenenti a persone estranee al contrabbando non configuri, a carico di queste, una mera responsabilità oggettiva, in base alla quale, per il solo fatto della appartenenza ad essi delle cose coinvolte, subiscano conseguenze patrimoniali in dipendenza dell’illecito finanziario commesso da altri, occorre che sia rilevabile nei loro confronti un *quid* senza il quale, il reato, pur nella inconsapevolezza di questo, non sarebbe avvenuto o comunque non sarebbe stato agevolato. Occorre, in conclusione, che emerga nei loro confronti almeno un difetto di vigilanza” (Corte Cost., 19/07/1974, n. 229).

“Venendo all’oggetto della presente causa è da rilevare, anzitutto, che è palese il contrasto con l’art. 27 della Costituzione, poiché, mentre questo afferma la personalità della responsabilità penale, l’art. 116 della legge doganale e l’art. 301 del T.U. delle disposizioni in materia doganale contengono delle evidenti previsioni di responsabilità oggettiva, poiché prescindono del tutto dalla valutazione dell’elemento psicologico nella condotta del soggetto e comminano la confisca delle cose destinate a commettere il reato, senza tener conto alcuno della loro appartenenza. E ciò anche se è vero che possono esservi delle cose per le quali si può configurare una illiceità oggettiva in senso assoluto (art. 240 c.p.), che prescinde, pertanto, dal rapporto col soggetto che ne dispone, e che debbono essere confiscate presso chiunque le detenga a qualsiasi titolo. Questo, però, rappresenta un profilo del tutto particolare, atipico, ma non estraneo alla logica del sistema e ai criteri a cui si ispira la prevenzione sul piano generale e di cui le misure di sicurezza patrimoniali costituiscono un aspetto. Con la menzionata sentenza, la Corte ha preso in esame, entro i confini dell’ordinanza così come allora motivata, la sola questione della confisca di cose appartenenti a terzi ai quali si sarebbe potuto imputare un difetto di vigilanza. Nella presente causa il problema è diverso: **non si tratta, infatti, di cose appartenenti a terzi estranei al**

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.*

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;

---

***reato, che avrebbero potuto esercitare una più vigile attenzione, bensì di cose (costituenti l'oggetto del reato doganale) che al terzo furono dolosamente sottratte. Così essendo, pertanto, non può assolutamente essere addebitata al proprietario una responsabilità personale, né può appagare la responsabilità obiettiva che, ingiustamente posta a suo carico, ha dato causa al provvedimento di confisca di cose che, al proprietario sottratte, hanno poi formato oggetto di violazione di norme doganali. Questa Corte, tuttavia, precisa che siffatta sottrazione debba risultare da pronuncia giudiziale. Le norme impugnate vanno pertanto dichiarate illegittime nella parte in cui non prevedono l'esclusione della confisca delle cose oggetto di contrabbando, che siano state illegittimamente sottratte a terzi, quando tale sottrazione risulti giudizialmente accertata”*** (Corte Cost., 29/12/1976, n. 259).

---

- impiegati in violazione delle norme concernenti la circolazione o la navigazione e la sicurezza in mare.

Consistendo in una misura di sicurezza patrimoniale (*de facto* una sanzione accessoria), la confisca è disposta:

- ⇒ in caso di violazioni aventi rilievo penale - dal giudice all'atto della condanna dell'imputato o, nei casi previsti, anche in caso di assoluzione del medesimo.

La polizia giudiziaria, *motu proprio* o su delega del P.M. può provvedere **al sequestro 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, all'ufficio del Pubblico Ministero territorialmente competente affinché – qualora non decida di disporre l'immediata restituzione dei beni cautelati – 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.;

- ⇒ in caso di violazioni aventi mero rilievo amministrativo, la confisca verrà disposta in via definitiva all'atto dell'emissione dell'atto di irrogazione sanzioni da parte del dirigente dell'Ufficio delle Dogane competente.

La Polizia Giudiziaria o la Polizia Tributaria operante, non appena individuati beni suscettibili si confisca ai sensi dell'art. 301 T.U.L.D., dovrà procedere al loro sequestro ai sensi dell'art. 13 L. 689/1981, atto contro il quale il soggetto inciso avrà possibilità di proporre opposizione all'Autorità amministrativa competente.

E' da notare che nonostante i mezzi di opposizione al sequestro cautelativo siano solo e soltanto quelli previsti dalla L. 689/1981, la confisca "amministrativa" dei beni in contrabbando deve essere considerata quale sanzione accessoria di tipo tributario e, come tale, disciplinata – anche a fini di contenzioso – dal D. Lgs. 472/1997.

## **1.5 La facoltà di estinzione in via amministrativa del contrabbando (art. 334 T.U.L.D.): ipotesi estintiva non più praticabile.**

Anteriormente all'entrata in vigore del D. Lgs. 8/2016, era prevista, per il caso del contrabbando punibile la sola multa – ossia in tutte le ipotesi non aggravate nonché in quelle aggravate ex art. 295 c. 1 T.U.L.D. – la **facoltà di estinguere il reato in via amministrativa**<sup>64</sup>, 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 veniva strutturata dal legislatore quale diritto soggettivo perfetto del (presunto) autore del reato, poiché era comunque rimessa alla discrezionalità dell'Ufficio delle Dogane: a tale conclusione portava la 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 limitava solo all'*an* della definizione ma si estendeva al *quantum debendi*: per espressa disposizione di legge, infatti, il colpevole era tenuto a 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 “ai diritti di confine evasi” poteva sembrare, a prima vista, monolitico con la conseguenza che la definizione in via amministrativa non avrebbe potuto 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 era, a tale fine, sempre necessario e che, in particolare, ad esso non si doveva procedere nel caso in cui tali diritti non erano più dovuti in conseguenza dell'applicazione dell'art. 338 T.U.L.D.<sup>65</sup>.

<sup>64</sup> 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.) che non prevede tale possibilità.

<sup>65</sup> “*Codesto Compartimento con il foglio sopra distinto trasmise copia della nota 29 aprile 1982, n. 36400 con la quale la locale Circostrizione 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*

Essendo la facoltà di definizione assoggettata a discrezionalità amministrativa<sup>66</sup>, 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

---

*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 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).*

66

*"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).*

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 acconsentisse alla definizione determinando la somma da corrispondere a titolo di "penale", l'effettivo pagamento (non costituendo ipotesi di oblazione ex artt. 162 e 162 c.p.) poteva 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 doveva comprendere sia i diritti di confine evasi (se dovuti) sia l'importo di detta "penale"**.

Particolari erano 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 previsione 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<sup>67</sup>.

Pertanto, l'imputato, il quale avesse voluto insorgere avverso il mancato esercizio della facoltà di cui all'art. 334 c. 1 T.U.L.D., avrebbe avuto due frecce al proprio arco, oltre a potersi difendere in modo "classico" nell'ambito del procedimento

---

<sup>67</sup> "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)

"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).

penale, ossia contestando *in nuce* 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), era anche pericolosa in termini processuali, data l'impossibilità per il giudice penale di sospendere il processo ex art. 3 c. 1 c.p.p.<sup>68</sup> (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. potesse incidere in sede penale, poi, la sentenza avrebbe dovuto passare in giudicato prima della decisione del giudice penale<sup>69</sup>, eventualmente anche nel corso del dibattimento e sempre entro tale termine avrebbe dovuto 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), incentrata sulla

<sup>68</sup> “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).

<sup>69</sup> “Dalla sistematica delle questioni pregiudiziali, quale risulta realizzata dagli artt. 2 e 3 c.p.p. del 1988, deriva che gli accertamenti risultanti da sentenze civili 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).

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 avrebbe dovuto conoscere della relativa questione e, in caso di accoglimento, avrebbe dovuto (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 avesse già effettuato un'offerta reale mediante deposito delle somme nei modi di legge); scaduto tale termine, avrebbe dovuto senz'altro pronunciare sentenza di assoluzione per estinzione del reato (o, in sede di udienza preliminare, sentenza di non luogo a procedere) in tutti i casi in cui l'imputato avesse effettivamente corrisposto la cifra indicata, oltre ai diritti di confine evasi (se dovuti).

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

E' di tutta evidenza che, a seguito dell'intervenuta depenalizzazione ex art. 1 c. 1 D. Lgs. 8/2016 dei reati di contrabbando puniti con la sola pena pecuniaria, l'art. 334 T.U.L.D. è stato oggetto di una abrogazione tacita in quanto è *in toto* venuto meno il suo campo di applicazione<sup>70</sup>.

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

---

<sup>70</sup> "Pur non essendo nominata dal legislatore, la riforma di cui al d.lgs. n. 8/2016 produce anche un importante effetto sulla disposizione di cui all'art. 334 del TULD, nel senso che le norme ivi contenute sono da reputarsi implicitamente abrogate. Scompare pertanto l'istituto dell'oblazione in connessione con i delitti di contrabbando punibili (fino alla riforma in commento) con la sola multa, ma non scompare la possibilità di applicare la confisca obbligatoria su tali delitti, ormai depenalizzati, prevista dall'art. 301 del TULD, il cui disposto rimane operante in toto e a tutti gli effetti" (Direzione Interprovinciale di Trento e Bolzano, nota prot. n. 1521RU del 04/02/2016).



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 l'avvenuto sequestro (e la successiva confisca, pur nel silenzio della norma) della merce contrabbandata, e ciò indipendentemente dal pagamento della multa o della sanzione amministrativa che, invece, resterà comunque dovuta indipendentemente dalla perdurante debenza del cespite tributario.

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.

**La sopra richiamata disciplina nazionale è ormai in parte non più applicabile** stante la sua non perfetta coincidenza con quanto stabilito in sede comunitaria o, meglio, non lo è più se la si interpreta nel senso di ritenere l'effetto estintivo conseguente al solo sequestro dei beni in contrabbando e non anche alla loro confisca.

Infatti:

- l'art. 77 del C.D.U. dispone che. *“1. Un'obbligazione doganale sorge in seguito al vincolo di merci non unionali soggette a dazi all'importazione ad uno dei regimi doganali seguenti: a) immissione in libera pratica, compreso il regime dell'uso finale; b) ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione. 2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana. 3. Il debitore è il dichiarante doganale. In caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in Dogana. Quando una dichiarazione in Dogana per uno*

*dei regimi di cui al paragrafo 1 è redatta in base a dati che determinano la riscossione mancata o parziale dei dazi all'importazione, la persona che ha fornito i dati necessari per la stesura della dichiarazione ed era, o avrebbe dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità è anch'essa debitrice”;*

- *l'art. 79 del C.D.U. dispone che “1. Per le merci soggette ai dazi all'importazione, **sorge un'obbligazione doganale in seguito all'inosservanza di: a) uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione, alla loro sottrazione alla vigilanza doganale o per la circolazione, la trasformazione, il magazzinaggio, la custodia temporanea, l'ammissione temporanea o la rimozione di siffatte merci all'interno di tale territorio; b) uno degli obblighi stabiliti nella normativa doganale per quanto concerne le merci in regime di uso finale all'interno del territorio dell'Unione; c) una condizione fissata per il vincolo di merci unionali ad un regime doganale o per la concessione, in virtù dell'uso finale delle merci, di un'esenzione o di un'aliquota ridotta di dazio all'importazione.** 2. Il momento in cui sorge l'obbligazione doganale è quello in cui: a) non è soddisfatto o cessa di essere soddisfatto l'obbligo la cui inadempienza fa sorgere l'obbligazione doganale, oppure b) è stata accettata una dichiarazione in dogana che vincola le merci ad un regime doganale, qualora si constati a posteriori che non era soddisfatta una condizione stabilita per il vincolo delle merci al regime in questione o per la concessione di un'esenzione dai dazi o di un dazio all'importazione ridotto a causa dall'uso finale delle merci”.*
- *l'art. 124 § 1 del C.D.U. dispone che: “1. Fatte salve le disposizioni vigenti relative alla mancata riscossione dell'importo del dazio all'importazione o all'esportazione corrispondente a un'obbligazione doganale in caso di insolvibilità del debitore constatata per via giudiziaria, **l'obbligazione doganale all'importazione o all'esportazione si estingue: ...omissis... e) quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono confiscate o sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate”** oppure “f) quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono distrutte sotto sorveglianza doganale o abbandonate allo Stato”.*

E' opportuno sottolineare come, a differenza di quanto previsto dal testo del previgente art. 203 dell'ormai abrogato regolamento (CEE) n. 2913/1992, il legislatore comunitario non fa ora più alcun riferimento al fatto che il sequestro e la successiva confisca debbano intervenire prima dello svincolo delle merci

In sede comunitaria, dunque, il sequestro e la successiva confisca (non importa se contestuale o successiva) costituiscono – sulla base delle disposizioni

sopra richiamate - essi soli causa idonea e sufficiente a determinare l'estinzione dell'obbligazione tributaria.

Anche in questo caso, bisogna osservare che il novellato testo regolamentare non fa più alcun riferimento al fatto che si tratti di applicazione di una sanzione penale il che comporta che l'estinzione *de qua* trova applicazione anche in caso di sequestro o confisca correlati ad ipotesi di contrabbando amministrativo<sup>71</sup>.

Per *fictio iuris*, 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 (cfr. art. 124 c. 2 reg. U.E. cit.).

Ad una conclusione diversa rispetto a quella sopra descritta non si potrebbe giungere – a parere di chi scrive – nemmeno sulla base di quanto previsto dall'art. 116 § 5 del C.D.U. in forza del quale “non sono concessi né rimborsi né sgravi qualora la situazione su cui si basa la notifica dell'obbligazione doganale sia dovuta a frode del debitore”. L'art. 124 § 1 e l'art. 116 § 5 cit., infatti, sembrano dare luogo ad un concorso solo apparente di norme e ciò in considerazione dell'evidente specialità della prima disposizione rispetto alla seconda, con la conseguenza che – pur essendo il contrabbando una situazione tipicamente presupponente una frode a danno dell'Erario – in caso di sequestro e confisca del bene non potrà trovare applicazione quanto previsto dall'art. 116 § 5 cit. ma unicamente la “disciplina speciale” di cui al già citato art. 124 § 1 reg. cit..

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

---

<sup>71</sup> Sul punto, si veda la circolare n. 8/D del 19/04/2016 dell'Agenza delle Dogane e dei Monopoli – Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali che così recita: *“Inoltre, l'art.124, par 2) CDU estende le fattispecie in cui l'obbligazione non può essere considerata estinta a tutte le ipotesi in cui la legislazione dello Stato membro preveda che i dazi o l'esistenza dell'obbligazione <costituiscano la base per la determinazione della sanzione> non limitandola più alle sole ipotesi previste dalla legislazione penale”*.

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.

## **1.7 Figure particolari di contrabbando doganale.**

### **1.7.a) Il contrabbando all'interno dei 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 ordinario, antidumping o compensativo) sia quella interna (I.V.A. ed accise).

Quale 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, ma in un momento successivo<sup>72</sup>.

Ancora, l'art. 50-bis c. 6 dispone che *"L'estrazione dei beni da un deposito IVA 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 dell'IVA iscritti alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno, che dimostrino una effettiva operatività e attestino regolarità dei versamenti IVA, con le modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, e comporta il pagamento dell'imposta; la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto dell'introduzione ovvero, qualora successivamente i beni abbiano formato oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore relativo all'ultima di tali cessioni, in ogni caso aumentato, se non già compreso, dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi delle quali i beni stessi abbiano formato oggetto durante la giacenza fino al momento dell'estrazione. L'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione, a norma dell'articolo 17, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26*

<sup>72</sup> 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 il dazio); nel secondo, invece, anche quella nazionale (I.V.A. ed accise).

ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni; tuttavia, se i beni estratti sono stati oggetto di precedente acquisto, anche intracomunitario, senza pagamento dell'imposta, da parte del soggetto che procede all'estrazione, questi deve provvedere alla integrazione della relativa fattura, con la indicazione dei servizi eventualmente resi e dell'imposta, ed alla annotazione della variazione in aumento nel registro di cui all'articolo 23 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 entro quindici giorni dall'estrazione e con riferimento alla relativa data; la variazione deve, altresì, essere annotata nel registro di cui all'articolo 25 del medesimo decreto entro il mese successivo a quello dell'estrazione. Fino all'integrazione delle pertinenti informazioni residenti nelle banche dati delle Agenzie fiscali, il soggetto che procede all'estrazione comunica, altresì, al gestore del deposito IVA i dati relativi alla liquidazione dell'imposta di cui al presente comma, anche ai fini dello svincolo della garanzia di cui al comma 4, lettera b); le modalità di integrazione telematica sono stabilite con determinazione del direttore dell'Agenzia delle dogane, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle entrate”.

In tali casi, all'atto dell'estrazione dal deposito l'importatore redige 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); al momento della successiva rivendita, l'importatore emette una normale fattura (da annotare sul registro fatture attive) con esposizione dell'imposta 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 al momento dell'immissione in libera pratica e, anzi, di “sterilizzarla” a seguito di emissione dell'autofattura utilizzata per l'estrazione della merce dal deposito;
- ⇒ di posticipare il suo effettivo pagamento 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)<sup>73</sup>.

<sup>73</sup> 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.**

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).

I depositi, 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 all’esercizio 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.”.**

Come detto, l'immissione in libera pratica della merce e la sua contestuale introduzione in un deposito I.V.A. determina la non applicabilità del tributo e la traslazione “in avanti” del momento generativo della correlata obbligazione tributaria.

Conseguentemente, l'imposta perde – ovviamente solo in caso di legittimo ricorso a tale istituto - la sua natura “speciale” per quanto concerne le modalità di accertamento e riscossione (non dovendo più essere corrisposta in Dogana per singola operazione) e torna ad essere disciplinata dalle disposizioni (potremmo dire) ordinarie di liquidazione e pagamento previste dal d.P.R. 633/1972 e, quindi, corrisposta in sede di autoliquidazione (mensile o trimestrale a seconda del regime applicabile al soggetto passivo)<sup>74</sup>.

---

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.

<sup>74</sup> Come già anticipato in precedenza, in relazione all’I.V.A. dovuta all’atto dell’importazione, la migliore giurisprudenza ha ormai mutato il proprio orientamento ritenendo trattarsi non più di un “diritto di confine” ex art. 34 T.U.L.D. ma, più correttamente, di un tributo interno (imposta di consumo) le cui sole modalità di accertamento, liquidazione e sanzione sono disciplinate in modo peculiare: in sostanza, l’I.V.A. dovuta all’atto dell’importazione ha la stessa natura dell’I.V.A. interna.

*“Tuttavia, come ricorda il ricorrente, questa Corte di legittimità ha da tempo chiarito che in tali casi non può configurarsi il reato di contrabbando doganale ipotizzato a carico della ricorrente,*

**mentre è configurabile il reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 70), che, per la sua natura di tributo interno, non rientra tra i diritti di confine** (cfr. in ultimo, questa sez. 3, n. 34256 del 12.7.2012 Pierino rv. 253661 e le più recenti sez. 3, n. 13040 del 17.1.2014, Emendatori e sez. 3 n. 45468 del 25.6.2014, Rosati, rv. 260963 in relazione all'Accordo tra la Comunità Europea e la Repubblica di San Marino).

3. Come ricorda la richiamata sentenza 34256/2012 la giurisprudenza più datata di questa Corte riteneva che nella contestazione del reato di cui al D.P.R. n. 43 del 1973, artt. 292, 293 e 295, ben potesse ricomprendersi l'IVA all'importazione ritenendola <uno dei diritti di confine, avendo natura di imposta di consumo a favore dello Stato, la cui imposizione e riscossione spetta esclusivamente alla dogana in occasione della relativa operazione di imputazione. La sottrazione dell'IVA all'importazione è, quindi, sottrazione ad un diritto doganale di confine, sanzionata esclusivamente dalla legge doganale come reato di contrabbando> (così questa sez. 3 nella sentenza n. 1298/1992).

**Tale impostazione è stata, tuttavia, da tempo superata perché in contrasto con lo stesso dato normativo che rimanda alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine soltanto quoad poenam** (il D.P.R. 26 ottobre 1972, art. 70, prevede, infatti, che si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine).

Si è dunque costantemente affermato da oltre un decennio che l'imposta sul valore aggiunto ha natura di tributo interno che, è, comunque, dovuta anche nell'ipotesi di abolizione dei dazi doganali.

La questione è stata più volte esaminata in relazione alle merci importate da vari Stati con cui sono intercorsi accordi (come visto San Marino, ma anche la Confederazione Elvetica a seguito dell'Accordo 19.12.1992 tra la CEE e la Svizzera con cui sono stati aboliti i dazi doganali in senso proprio e le tasse ad effetto equivalente, cfr. ex multis, sez. 3 n. 17432/2005 ove si rileva che l'accordo anzidetto, il quale in base all'articolo 228 del Trattato CEE è vincolante sia per le istituzioni comunitarie che per gli Stati membri, prevede il divieto e la soppressione graduale ma ormai compiuta dei dazi doganali all'importazione e delle tasse ad effetto equivalente (artt. 3 e 6), ma non dell'IVA all'importazione, trattandosi d'imposta il cui presupposto economico e finanziario è del tutto diverso da quello dei dazi doganali e non costituisce duplicazione di questi pur essendo per motivi di opportunità e di politica fiscale accomunata agli stessi nel sistema di riscossione e nel regime sanzionatorio).

**4. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con sentenza del 25 febbraio del 1988, causa n. 299 del 1986, ha statuito che l'IVA all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente al dazio doganale.** Di conseguenza tale tributo è compatibile con il principio di neutralità dell'imposta sancito con l'articolo 95 del Trattato istitutivo della Comunità Europea, il cui scopo è quello di garantire la libera circolazione delle merci nell'ambito comunitario, con l'eliminazione di tributi interni aventi effetti discriminatori tra merci nazionali e merci comunitarie importate, ad una duplice condizione: a) che la merce importata non sia soggetta a doppia imposizione (nel Paese d'esportazione ed in quello d'importazione); b) che l'infrazione relativa all'IVA all'importazione non sia sanzionata più severamente di quella relativa agli scambi interni.

Questa Corte di legittimità, sempre con riferimento all'Accordo con la Confederazione Elvetica (cfr. sez. 3, 13 aprile 1994 Antoci; sez. 3<sup>a</sup> n. 6049 del 1998, Rossini, n. 22555 del 2002), ha già evidenziato una sostanziale identità di ratio tra gli artt. 3 e 6, che sopprimono i dazi doganali all'importazione e le tasse ad effetto equivalente, e l'articolo 95 del Trattato, giacché entrambe le composite disposizioni normative sono l'espressione dello stesso principio di libera circolazione delle merci ed ha sottolineato che, mentre l'articolo 95 del Trattato vieta agli Stati membri di applicare direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati imposte interne di qualsiasi natura superiori a quelle applicate sui prodotti nazionali similari, l'art. 4 dell'Accordo con la



Perché ciò accada, il legislatore ha previsto alcuni obblighi a carico sia del depositante che del depositario.

Per quanto attiene la posizione del **depositario**, questi deve:

- ⇒ istituire una contabilità di magazzino mediante tenuta di un apposito registro che evidenzi la movimentazione di beni, in entrata e in uscita;
- ⇒ 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 nello stesso.

In particolare, al momento dell'introduzione, l'importatore (o il suo rappresentante doganale) consegna al depositario la copia "figlia" della dichiarazione di immissione in libera pratica (la "matrice", invece, resta agli atti della Dogana)<sup>75</sup> affinché 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"

---

*Confederazione Elvetica stabilisce che "le disposizioni relative alla graduale soppressione dei dazi doganali all'importazione sono applicabili anche ai dazi doganali a carattere fiscale" e aggiunge che "le parti contraenti possono sostituire con una tassa interna un dazio doganale a carattere fiscale o l'elemento fiscale di un dazio doganale".*

*In sostanza, come si rileva condivisibilmente nella citata sentenza 34256/2012 di questa sezione, l'Accordo con la Svizzera - ma mutatis mutandis anche quelli simili con altri Stati - da un lato estende la soppressione dei dazi doganali anche a quelli di carattere fiscale, ma, dall'altro, allo Stato che abbia soppresso un dazio fiscale concede la facoltà di sostituire il dazio soppresso con una tassa interna.*

**5. In caso di merci sottratte al pagamento dell'IVA all'importazione, perciò non è integrato il reato di contrabbando, ma può configurarsi quello di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, a condizione però che la merce introdotta non sia soggetta a doppia imposizione e cioè non sconti in Italia un'imposta già pagata all'esportazione. La doppia imposizione, infatti, introducendo un trattamento discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, violerebbe il principio di neutralità commerciale dell'imposta voluto dall'art. 4 dell'Accordo e perciò sarebbe inapplicabile per contrasto con l'Accordo stesso, il quale come già detto, a norma dell'art. 228 del Trattato, è vincolante, non solo per le istituzioni Comunitarie, ma anche per gli Stati membri. La prova di avere assolto il tributo nel Paese di provenienza deve essere fornita dall'importatore.**

*La sentenza di questa stessa sezione n. 10677 del 2004 non ha contrastato, infatti, l'orientamento consolidato dianzi esposto, ma ha escluso la configurabilità del reato di cui all'art. 70, perchè si è ritenuta provata in quella fattispecie la doppia imposizione.*

*Anzi l'orientamento tradizionale è stato ribadito anche dalla seconda sezione di questa Corte con la decisione n. 43473 del 2004 (conforme questa sez. 3 n. 36198 del 4.7.2007 che sottolinea come, trattandosi di tributo interno e escluso il contrasto del regime dell'IVA all'importazione e le relative sanzioni con l'art.95 del Trattato CE in materia di libera circolazione)" (Corte Cass., Sezione III, n. 28251 del 03/07/2015 – ud. 28/05/2015).*

<sup>75</sup>

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

consegnatagli. Fatto ciò, il depositario trattiene per sé una copia fotostatica della “figlia” riconsegnando quest’ultima all’importatore (o a chi per esso).

All’atto dell’estrazione, a seguito del ricevimento dell’autofattura, annota lo scarico sul registro di magazzino ed appone il timbro di scarico 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** (il quale – dopo le modifiche operate nel corso dell’anno 2010 – deve essere un soggetto passivo d’imposta agli effetti dell’IVA iscritto alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno, che dimostri un’effettiva operatività ed attestati regolarità dei versamenti IVA, con le modalità definite con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate), gli obblighi posti 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 immissione in libera pratica 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 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;
4. deve garantire il pagamento dell’I.V.A. dovuta sulla merce introdotta in deposito potendo ottenere lo svincolo di tale garanzia solo dopo aver dimostrato il corretto assolvimento dei propri obblighi fiscali inerenti la partita di merce estratta.

Pare quindi evidente a chi scrive che l’intera procedura del deposito I.V.A., per rispettare il dettato normativo, si basi su un presupposto “a monte”: **l’effettiva esistenza del soggetto depositante**, intesa quale rispetto delle condizioni “soggettive” ora espressamente richieste dalla norma (soggettività passiva d’imposta agli effetti dell’IVA, iscrizione alla C.C.I.A.A. da almeno un anno, effettiva operatività ed regolarità dei versamenti IVA).

In caso contrario, ossia qualora tali requisiti non siano soddisfatti, il comportamento posto in essere sembra chiaramente (ed univocamente) preordinato

alla frode e costituisce, anche ai sensi della più recente giurisprudenza comunitaria e nazionale, un evidente “abuso di diritto” sul piano fiscale<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> 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 traspongono, 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 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”). Più di recente, seppure sempre nel campo I.V.A. (con specifico riferimento alla detraibilità I.V.A.), il giudice comunitario ha pronunciato sentenza del 27/10/1022, a conclusione della causa C-504/10, affermando che, se in linea di principio il diritto alla detrazione non può essere negato pena la compromissione del principio della “neutralità” dell'I.V.A., si è presenza di una fattispecie di abuso del diritto, con conseguente indetraibilità dell'I.V.A. assolta a monte, allorché ricorrano tre elementi essenziali: a) la situazione giuridica apparente sia differente rispetto a quella reale; b) attraverso tale apparenza si giunge ad un risultato contrario alle disposizioni della direttiva; c) l'atteggiamento tenuto dall'operatore si pone che unico obiettivo il conseguimento di un vantaggio altrimenti negato. Ancora più recentemente, con sentenza del 20/06/2013 in causa C-653/11, la C.G.C.E. ha riconfermato che le clausole contrattuali possono essere disattese a fini fiscali qualora venga dimostrato, anche in via presuntiva, che si tratti di una costruzione meramente artificiosa non corrispondente all'effettività economica e commerciale. 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 il profilo che interessa, un disegno simile al sistema comunitario. In precedenza, la norma di riferimento era l'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 in forza della quale che "1. Sono inopponibili 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*...".

Tale disposizione è stata ora sostituita dall'art. 10-bis L. 212/2000 che così recita:

"1. **Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.**

2. **Ai fini del comma 1 si considerano:**

a) *operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;*

b) **vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.**

3. ...*omissis*....

4. ...*omissis*....

5. ...*omissis*...

6. ...*omissis*...

7. ...*omissis*...

8. ...*omissis*...

9. *L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.*

10. ...*omissis*...

11. ...*omissis*...

12. *In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.*

13. *Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie".*

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".

Il deposito I.V.A., come detto, ha come principale funzione quella di determinare lo “slittamento in avanti” del momento impositivo il quale si realizza non al momento dell'immissione in libera pratica ma 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.) **o comunque privo dei requisiti soggettivi richiesti dalla norma**, non si ha alcuna legittima traslazione in avanti del momento impositivo ma, piuttosto, una evasione tout court dell'imposta dovuta in concomitanza all'atto dell'importazione<sup>77</sup> (e ciò in quanto l'operazione doganale posta in essere, proprio a cagione della sostanziale inesistenza del soggetto agente, non è

---

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., 29/09/2006, n. 21221);
- ⇒ che, in ultimo, *“incombe sul contribuente fornire la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico”* (Cass., Sez. Trib., 16/01/2008, n. 8772; Cass., Sez. Trib., 21/04/2008, n. 10257).

Più di recente, invece, la Suprema Cassazione (Sez. Trib., 21/09/2013 n. 22130) ha statuito che il carattere abusivo di un'operazione deve essere escluso allorché sia individuabile una *“compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma che possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda”*.

<sup>77</sup> Il soggetto risulta infatti aver fin dal principio agito al fine di evadere l'imposta. Infatti, previa presentazione di una dichiarazione doganale indicante l'utilizzo del deposito I.V.A., ed ottenuta 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.

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.

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

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 quindi chiaro, a giudizio di chi scrive, che i benefici fiscali connessi al regime del deposito I.V.A. restano subordinati al rigoroso rispetto dei presupposti stabiliti dal legislatore per il funzionamento dell'istituto fra i quali, *in primis*, quelli inerenti la natura del soggetto depositante.

E' 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 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 al suo immediato pagamento, **è in realtà fin dall'origine, ossia sin dal momento della presentazione della dichiarazione doganale, volto ad evitare, in modo fraudolento, il pagamento dell'I.V.A. in Dogana è di ritrarre il massimo utile possibile dall'illecito commesso, e deve dunque essere qualificato in termini di evasione I.V.A. all'importazione ai sensi degli artt. 1, 67 e 70 del d.P.R. 633/1972<sup>78</sup>.**

<sup>78</sup> *"...E' la natura del reato di contrabbando, qualificabile a forma libera: il D.P.R. n. 43 del 1973, art. 292, come è già stato evidenziato da questa Suprema Corte, "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" (così da ultimo Cass. sez. 3, 27 gennaio 2011 n. 5870, conforme a Cass. sez. 3, 23 marzo 1998 n. 3617), costituendo una fattispecie residuale incentrata esclusivamente sull'evento evasivo, cioè sulla sottrazione di merci a un diritto doganale di confine, ipotesi certamente integrabile dall'evasione di Iva all'importazione, poiché in tal caso l'Iva costituisce un diritto doganale di confine (Cass. sez. 3, 24 marzo 2003 n. 13102; Cass. sez. 3, 1 agosto 1992 n. 1298). Se l'identificazione del reato consegue esclusivamente all'evento evasivo, la sua condotta dunque rimane non predeterminata: il contrabbando pertanto può realizzarsi anche illecitamente profittando del meccanismo di autofatturazione di cui al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 50 bis, convertito, con modificazioni, nella L. 29 ottobre 1993, n. 427 ..." (Corte di Cassazione, sez. III, nr. 24525 (ud. 27.02.2013) del 05.06.2013).*

## **L'atteggiarsi dell'I.V.A. dovuta al momento dell'importazione.**

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

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

Nella logica del legislatore nazionale, riproduttiva di quanto stabilito in ambito comunitario, l'I.V.A., pur rimanendo un tributo unico, è dovuta in funzione di presupposti e con modalità di accertamento e pagamento completamente diversi a seconda che si tratti di un'imposta connessa a scambi interni (nel qual caso trova applicazione solo in relazione ad operazioni effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni, con talune specifiche eccezioni – inerenti i mezzi di trasporto nuovi – allorchè si tratti di scambi intracomunitari) 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 liquidazione e di riscossione da parte dell'Erario: se, a fronte delle operazioni “interne” o “intracomunitarie” (ma solo se poste in essere da soggetti I.V.A.) la determinazione del carico tributario 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 fronte delle importazioni l'imposta viene liquidata e riscossa “per singola operazione”, ossia in concomitanza di ciascuna operazione doganale di importazione.

Ciò è sancito dall'art. 69 d.P.R. 633/1972 in forza del quale “ *L'imposta è commisurata, con le aliquote indicate nell'art. 16, al valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'ammontare delle spese d'oltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio 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. deve essere 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, pertanto, in caso di dolosa omissione del pagamento dell'I.V.A. in costanza di un'operazione doganale, troveranno applicazione – *ma solo quod poenam*, rimanendo comunque una violazione distinta (non a caso, la giurisprudenza parla di "evasione dell'I.V.A. all'importazione") - gli artt. 282 e ss. T.U.L.D..

A fronte di tale duplice atteggiarsi dell'imposta, le "deviazioni" rispetto alla regola 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 proprio 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, è necessario il rigoroso rispetto dei presupposti già in precedenza esaminati. Solo ricorrendo tutti questi si potrà avere un corretto radicamento del regime del deposito; l'assenza anche di uno solo di essi o la fraudolenta alterazione del vero al fine di fare apparire come esistente uno di tali presupposti (in realtà inesistente) non consente un corretto radicamento del regime in questione e, conseguentemente, l'operazione doganale 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 del combinato disposto degli artt. 1, 67 e 70 d.P.R. 633/1972 e conseguente applicazione – *per relationem* - del regime sanzionatorio previsto dal T.U.L.D.<sup>79</sup>.

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*

---

<sup>79</sup> 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 soltanto 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).*



*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;

**la costituzione “fittizia” di una realtà imprenditoriale di mera apparenza costituisce un atto prodromico alla commissione del reato di contrabbando di natura penale (stanti i reati di falso commessi) 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 – anche anteriormente alla riforma dei reati tributari operata con D. Lgs. 158/2015 - la Corte di Cassazione, Sezione V, con sentenza n. 3550 del 12 marzo 2009, era già giunta alla conclusione 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”**.

In diversa fattispecie, sempre la Corte di Cassazione, Sezione III, con sentenza n. 10394 del 16 marzo 2010 aveva statuito che *“l'inesistenza soggettiva si configura allorché la fattura – o il documento equipollente – riporti[a] 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”*.

Più di recentemente, in ordine di tempo:

- ⇒ la Corte Cass., Sezione III, con sentenza n. 1072 del 18/01/2011 ha qualificato in termini di contrabbando aggravato il comportamento tenuto dal soggetto che, al mero fine di evadere l'I.V.A. all'importazione, provvede alla presentazione di dichiarazioni di immissione in libera pratica intestate a soggetti economici di fatto inesistenti (cartiere), alla successiva introduzione della merce all'interno di deposito I.V.A. di cui sono titolari soggetti completamente estranei alla frode ed alla successiva estrazione mediante presentazione di autofatture intestate al medesimo soggetto economico inesistente il quale, *ad abundantiam*, non provvede all'annotazione di tali autofatture all'interno delle scritture contabili ed alle conseguenti liquidazioni I.V.A. periodiche;
- ⇒ la Corte Cass., Sezione III, con sentenza n. 22939 del 03/06/2015 (udienza del 21/05/2015) ha qualificato negli stessi termini giuridici - anche se deve essere notato che tale sentenza è anteriore rispetto alla n. 28251 del 03/07/2015 - ud. 28/05/2015 della medesima sezione) - il comportamento di un soggetto che, utilizzando società cartiere interposte nella catena dello sdoganamento, ha immesso in consumo beni non assoggettati ad I.V.A. al momento dell'introduzione nel territorio doganale comunitario a cagione dell'illecito ricorso allo strumento giuridico del deposito I.V.A.<sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> “L'indagata è accusata, in qualità di rappresentante fiscale in Italia della società austriaca XXXX, di avere evaso le imposte IVA per il profitto derivato dallo svolgimento di un'attività di interposizione in operazioni di importazione di merci con evasione fiscale. In tal modo, dando luogo alla contestazione anche del delitto di contrabbando doganale di cui al D.P.R. n. 43 del 1973, art. 292. Per maggior comprensione - anche delle ragioni qui svolte dalla ricorrente - occorre chiarire che, in tesi di accusa, la società della ricorrente, al pari di molte altre analoghe ...omissis... appariva come destinataria di merce proveniente dalla Cina che, all'atto dello sdoganamento (...omissis..., veniva assoggettata al regime del deposito IVA disciplinato dalla L. n. 427 del 1994, art. 50 bis.

In base a tale disposizione, la merce proveniente dall'estero, dopo essere stata oggetto di importazione in libera pratica nel territorio UE, viene introdotta dalla ditta importatrice in un deposito IVA senza provvedere al pagamento di tale imposta. Durante la giacenza in tale deposito, la merce può essere anche oggetto di lavorazione o di cessione a terzi. In tale ultima eventualità, la ditta cessionaria è tenuta ad emettere autofattura ai sensi della L. n. 633 del 1972, art. 17 il cui valore imponibile IVA sarà pari al valore dichiarato in Dogana (o, in caso di cessione, dall'ultimo valore di cessione, comprensivo del dazio). Si sostiene che, nel caso di specie, sarebbe stato realizzato un meccanismo fraudolento grazie alla creazione di una serie di società fittizie la cui funzione è unicamente quella di interporsi nell'acquisto della merce proveniente dall'estero, allo scopo di consentire di evadere l'IVA ai soggetti effettivamente destinatari della medesima merce. Le indagini svolte attraverso verifiche contabili e intercettazioni telefoniche hanno portato, tra gli altri, alla individuazione della società dell'odierna ricorrente nei confronti della quale è stato emesso, sia, un decreto di sequestro preventivo ex D.P.R. n. 43 del 1973, art. 301 riguardante alcune partite di merci ed un immobile sito in ...omissis... (ritenuto profitto del predetto contrabbando doganale), sia, un decreto di sequestro per equivalente del medesimo immobile e di un altro sito sempre in ...omissis..., nonché, dell'autovettura Mercedes acquistata nel 2007 di proprietà della S. delle spese sostenute nel corso della giacenza). ...omissis...

Orbene, nella specie, l'ordinanza impugnata supera altamente il vaglio di legittimità perché è

## 1.7.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 l'inapplicabilità dell'imposta 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*

---

*ampia, ben fatta e spiega con chiarezza il meccanismo fraudolento che da luogo a quel fumus commissi delicti necessario e sufficiente a giustificare le misure cautelari impugnate. Essa sottolinea, infatti, che, grazie agli accertamenti contabili ed alle intercettazioni, è stata portata alla luce la esistenza di una serie di condotte ripetitive che mettono in evidenza il ruolo di mero intermediario di società come la XXXX (vaie a dire, quella dell'indagata) tanto che, alla fine, le società effettivamente destinatarie della merce erano altre. **In pratica, semplificando, il meccanismo fraudolento prevedeva che la XXXX <acquistava in deposito> senza pagare l'IVA sfruttando la norma esistente in proposito ma, di fatto, non acquistava nulla. Successivamente, la merce andava nella disponibilità di altra società che a propria volta non pagava l'IVA perché relativa a merce che <cartolarmente> era e restava della XXXX.** In particolare, poi, è emerso che il P. e la moglie separata, odierna ricorrente, (il primo, quale amministratore unico e, la seconda, quale rappresentante fiscale in Italia della XXXX) **<hanno omesso di presentare la dichiarazione I.V.A., relativa all'anno 2010, pur avendo conseguito ricavi derivanti dalla cessione delle forniture provenienti dalla Cina, ampiamente superiori alla soglia di punibilità>**.*

*Ovvio che tutto ciò non poteva essere frutto del caso ma solo il risultato di precisi accordi sottostanti da parte dei rappresentanti delle società sì che appare pretestuoso l'asserto della ricorrente circa l'assenza di prove in ordine alla esistenza di tali rapporti (che sono implicitamente <testimoniati> dal fatto che quanto accertato non può che essere uno sviluppo della loro esistenza) ovvero, quasi retorico il dubbio se, dando tali rapporti per ammessi, possano essere sufficienti a provare l'illecito ipotizzato.*

*Si potrebbe dire che la risposta a tale ultimo interrogativo è per tabulas, e che è fin troppo valida anche l'ulteriore considerazione che, la presente, è una sede cautelare nella quale è sufficiente la esistenza del fumus commissi delicti, qui sicuramente presente. Per quel che attiene al secondo argomento difensivo, è ben vero che l'IVA dovrebbe essere pagata da chi opera nello Stato ma, è appunto ciò che - in fatto - avveniva nel caso in esame visto che, come sottolineano di giudici di merito, l'attività di indagine svolta ha fatto emergere che la XXXX pur avendo sede in Austria, sdoganava la merce in Italia e quivi aveva, comunque, stabile organizzazione tanto è vero che essa <ha operato esclusivamente in collegamento con le società campane effettive destinatarie della merce importata dalla Cina>.*

---

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). **Da quanto sopra esposto discende che non è ammessa alcuna forma di deposito virtuale**".

I benefici fiscali connessi al regime del deposito I.V.A. (ossia la traslazione "in avanti" dell'obbligazione tributaria) sono 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.

La destinazione della merce immessa in libera pratica al deposito I.V.A. deve essere espressa in sede di bolletta con indicazione, nel campo 37 di essa, del codice "4500" e, nel campo 44, del numero progressivo del deposito prescelto.

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 e, di conseguenza, non consente la traslazione "in avanti" dell'obbligazione tributaria.

La dichiarazione doganale, pertanto, deve essere rettificata e trasformata da immissione in libera pratica ad importazione definitiva, con conseguente obbligo di immediata corresponsione alla Dogana dell'I.V.A. originariamente non versata.

Prima dei recenti arresti giurisprudenziali (dei quali si dirà in seguito), si riteneva che questa fosse l'unica conseguenza possibile della mancata introduzione fisica della merce in deposito I.V.A. e che, pertanto, nessuna rilevanza avesse l'avvenuta emissione dell'autofattura e la sua annotazione sui registri contabili da parte del depositante con conseguente assolvimento – almeno dal punto di vista "contabile" – dell'obbligo tributario.

In tal senso, infatti, era la prassi applicativa dell'Agenzia delle Dogane, come meglio indicato nella circolare 23/D del 27 luglio 2007.

In tempi non troppo lontani (anno 2006), parte della giurisprudenza di merito<sup>81</sup> concludeva che *“l'oggetto della causa è se l'I.V.A. 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'I.V.A. 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”*.

Tali arresti giurisprudenziali, però, non erano univoci e, in particolare, contrastavano con altre pronunce che ritenevano 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 fosse “inceppato” in conseguenza della mancata osservanza di uno degli obblighi stabiliti per tale regime<sup>82</sup>.

<sup>81</sup> C.T.P. di Torino, Sezione XXVIII, n. 61/XXVIII/06 del 17 giugno-18 settembre 2006.

<sup>82</sup> In particolare, degne di nota sono state le seguenti pronunce:

- sentenza C.T.P. di Torino n. 66/XXVIII/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 immediata 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 statuito 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/III/07 del 8 febbraio 2007, con cui il giudicante, 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*

La giurisprudenza pretoria da ultimo citata è stata per un certo tempo sufficientemente costante nel ritenere sussistente – a patto che fosse effettivamente dimostrata la mancata introduzione fisica della merce nel deposito I.V.A. (in sostanza,

---

*che la merce immessa in libera pratica non sia stata fisicamente introdotta nel deposito ed in tali casi, ove venga contestata l'irregolarità, l'ufficio doganale appare competente a provvedere al recupero dell'IVA non corrisposta in dogana oltrech  provvedere all'adozione dei provvedimenti di revoca delle autorizzazioni ...omissis... La ratio degli speciali depositi [I.V.A.]   quello di agevolare l'introduzione delle merci nei depositi 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 purch  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   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 perch  si possa beneficiare del differimento del pagamento dell'I.V.A. ...omissis... Conseguenza,   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 [loro] mera presa in carico documentale, cosicch  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   verificata alcuna duplicazione d'imposta ma un recupero dell'I.V.A. non corrisposta alla dogana, una volta accertata l'irregolarit  dell'introduzione della merce e della relativa estrazione, essendosi l'importazione, in conseguenza dell'irregolarit , trasformata in importazione definitiva con pagamento dell'I.V.A.”;*

- le sentenze C.T.P. di Arezzo n. 47/V/07 del 23 marzo 2007 depositata il 16 aprile 2007, C.T.P. Arezzo n. 96/XXXI/07 dell'11 dicembre 2007 depositata il 22 gennaio 2008 e C.T.P. Arezzo n. 99/XXXI/07 dell'11 dicembre 2007 depositata il 22 gennaio 2008, tutte sostanzialmente confermate della precedente;
- la sentenza C.T.P. di Vicenza n. 136/V/07 del 21 novembre 2007 con cui il giudice ha 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 responsabilit  sullo spedizioniere doganale cui la stessa aveva conferito l'incarico di espletamento delle operazioni e formalit  necessarie per le operazioni di cui trattasi. La circostanza addotta dalla Societ  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 irregolarit  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 art. 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*”.

la “virtualità” del regime) – il diritto dell’Ufficio doganale di procedere alla revisione della dichiarazione ed al recupero dell’imposta illegittimamente non versata.

Questo filone interpretativo ha trovato conferma nelle sentenze nn. 12262, 12264, 12265, 12266, 1267, 12272, 12274, 12275, 12578, 12579, 12580 e 12581 depositate il 15/04/2010 dalla Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, in cui si legge a chiare lettere che l’I.V.A. all’importazione deve essere considerata un tributo ontologicamente diverso dall’I.V.A. nazionale e, di conseguenza, non essendo ammesso l’istituto del deposito c.d. “virtuale”, la mancata introduzione della merci all’interno dei locali autorizzati a deposito ed indicati in sede di bolletta radica la competenza l’Agenzia delle Dogane a procedere al recupero dell’imposizione di confine (segnatamente l’I.V.A.) evasa, e ciò indipendentemente dal fatto che l’autofattura usata per l’estrazione sia stata (o meno) debitamente annotata sulle scritture contabili del soggetto che procede all’estrazione.

A tale orientamento si è per un certo periodo adeguata anche la restante giurisprudenza di merito. In particolare, *ex multis*, la C.T.R. di Genova, Sezione I, con decisione 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 sancendo la conseguente legittimità degli accertamenti posti in essere dall’ufficio impositore.

Anche la giurisprudenza penale era, 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 (in allora, la giurisprudenza penale non aveva ancora teorizzato il reato di evasione dell’I.V.A. all’importazione) il mancato assolvimento del tributo<sup>83</sup>.

---

<sup>83</sup> *“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, constatando 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 contrabbando 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 stata 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

E' anche da sottolineare anche l'esistenza di un interessante orientamento giurisprudenziale di legittimità<sup>84</sup> che sembra più che altro insistere sul presupposto giuridico dell'abuso del diritto da parte del contribuente introducendo così una sorta di riconoscimento della perseguibilità penale dell'elusione fiscale anche nel diritto doganale; i giudicanti hanno riconosciuto la legittimità di un sequestro di merci in contrabbando operato a fronte della loro introduzione ed immediata estrazione da un deposito I.V.A.: in questo caso 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<sup>85</sup>.

---

*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" (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 G.I.P. presso il Tribunale di Roma).*

<sup>84</sup> Corte di Cassazione, Sezione III Penale, sentenza n. 5870 del 17/02/2011 (udienza del 27/01/2011).

<sup>85</sup> Così la sentenza che, per la sua particolarità, viene riprodotta quasi integralmente: "*Il Tribunale di Napoli - Sezione 10<sup>a</sup>, 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 senso**

Tale particolare orientamento, però, non pare essere stato oggetto di successiva conferma da parte della Suprema Corte.

Nel corso del 2014, ancora, il panorama giurisprudenziale ha ricevuto un notevole “scossone” a seguito dell’emanazione, da parte della Corte di Giustizia Comunitaria, della sentenza del 17/07/2014 – Causa C-272/13 (“**Equoland**”) avente ad oggetto proprio la compatibilità con il diritto comunitario delle disposizioni nazionali in materia di deposito I.V.A. ed il conseguente regime sanzionatorio.

Il giudice comunitario, pur riconoscendo in linea di principio la legittimità della disposizione nazionale che prevede l’obbligatoria introduzione “fisica” delle merci all’interno dei luoghi autorizzati quali deposito (in sostanza, la legittimità del divieto di utilizzo dei depositi “virtuali”)<sup>86</sup> e la conseguente sanzionabilità (seppure nel rispetto del principio di proporzionalità) della violazione di tale obbligo, **ha sancito**

---

***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”.*

<sup>86</sup> “28. Nel caso di specie, come emerge dalla decisione di rinvio, il legislatore italiano ha previsto che, al fine di poter beneficiare dell’esenzione dal pagamento dell’IVA all’importazione, il soggetto passivo abbia l’obbligo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito fiscale, poiché si presume che tale presenza fisica garantisca la successiva riscossione dell’imposta.

29. Orbene, è giocoforza constatare che un siffatto obbligo, nonostante il suo carattere formale, è atto a permettere di conseguire efficacemente gli obiettivi perseguiti, vale a dire garantire un’esatta riscossione dell’IVA nonché evitare l’evasione di tale imposta e, in quanto tale, non eccede quanto necessario per conseguire i suddetti obiettivi.

30. Di conseguenza, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l’articolo 16, paragrafo 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che subordini la concessione dell’esenzione dal pagamento dell’IVA all’importazione, prevista da tale normativa, alla condizione che le merci importate e destinate a un deposito fiscale ai fini dell’IVA siano fisicamente introdotte nel medesimo”.

**l'incompatibilità con la disciplina comunitaria in materia (per violazione del principio di neutralità dell'imposta) della normativa nazionale che prevede – per il caso di illecito utilizzo del regime del deposito I.V.A. – l'obbligo posto a capo del contribuente di versare nuovamente l'imposta dovuta all'importazione quando questa sia stata già regolarizzata mediante il meccanismo dell'inversione contabile (ossia mediante emissione di autofattura e conseguente corretta annotazione della medesima all'interno dei registri I.V.A., n.d.r.), senza che allo stesso venga riconosciuto, nel contempo, il diritto alla detrazione dell'imposta stessa<sup>87</sup>.**

---

<sup>87</sup> “31 Con la sua seconda e terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità dell'IVA, essa osta ad una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il pagamento dell'IVA all'importazione sebbene sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante un'autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo.

32 A tal riguardo, va ricordato che qualora, per esercitare le competenze attribuite dall'articolo 16, paragrafo 1, della sesta direttiva, gli Stati membri adottino misure quali l'obbligo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito fiscale, tali Stati rimangono anche competenti, in mancanza di una disciplina in materia di sanzioni, a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate (v., in tal senso, sentenza *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, punto 44).

33 È quindi legittimo per uno Stato membro, al fine di garantire l'esatta riscossione dell'IVA all'importazione e di evitare l'evasione, prevedere nella propria normativa nazionale sanzioni appropriate, volte a penalizzare il mancato rispetto dell'obbligo di introdurre fisicamente una merce importata nel deposito fiscale.

34 Siffatte sanzioni non devono tuttavia eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi (v., in tal senso, sentenze *Ecotrade*, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punti da 65 a 67; *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 67, e *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, punto 47).

35 Al fine di valutare se una simile sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa.

36 Per quanto riguarda, in primo luogo, la natura e la gravità dell'infrazione, da un lato, occorre ricordare che l'obbligo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito fiscale costituisce un requisito formale, come statuito al punto 29 della presente sentenza.

37 Va rilevato, d'altro lato, come sottolineato dal giudice del rinvio, che l'inosservanza di tale obbligo non ha comportato, perlomeno nel procedimento principale, il mancato pagamento dell'IVA all'importazione poiché questa è stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile applicato dal soggetto passivo.

38 Certamente, si potrebbe argomentare che, siccome la merce non è stata fisicamente introdotta nel deposito fiscale, l'IVA era dovuta al momento dell'importazione e, pertanto, il pagamento mediante il meccanismo dell'inversione contabile costituisce un pagamento tardivo di tale IVA.

39 Orbene, da una giurisprudenza costante della Corte risulta che un versamento tardivo dell'IVA costituisce, in mancanza di un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, solo una violazione formale che non può rimettere in discussione il diritto a detrazione del soggetto passivo. Ad ogni modo, un siffatto versamento tardivo non può essere equiparato, di per sé, a una frode, la quale presuppone, da un lato, che l'operazione controversa, nonostante il rispetto

delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la recepisce, abbia il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale dell'operazione controversa è il conseguimento di un vantaggio fiscale (v., in tal senso, sentenze *Halifax e a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 e 75, nonché *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punto 74).

40 Per quanto riguarda, in secondo luogo, le modalità di determinazione dell'importo della sanzione, va constatato, anzitutto, che la prescrizione secondo cui, oltre a una maggiorazione del 30%, il soggetto passivo deve versare nuovamente l'IVA all'importazione, senza che si tenga conto del pagamento già avvenuto, equivale sostanzialmente a privare tale soggetto passivo del suo diritto a detrazione. Infatti, assoggettare una sola e unica operazione a una doppia imposizione dell'IVA, concedendo al contempo una sola volta la detraibilità di tale imposta, fa permanere la rimanente IVA a carico del soggetto passivo.

41 A tal riguardo, e senza che sia necessario esaminare la compatibilità di tale parte della sanzione con il principio di proporzionalità, è sufficiente ricordare, da un lato, che la Corte ha ripetutamente dichiarato che in considerazione del ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, diretto a garantire la perfetta neutralità fiscale di tale imposta rispetto a tutte le attività economiche, poiché tale neutralità presuppone la facoltà per il soggetto passivo di detrarre l'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, una sanzione consistente in un diniego del diritto a detrazione non è conforme alla sesta direttiva nel caso in cui non fossero accertati nessuna frode o danno per il bilancio dello Stato (v., in tal senso, sentenze *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, punti 23 e 24, nonché *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punti 68 e 70).

42 D'altro lato, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, contrariamente a quanto sostenuto dal governo italiano in udienza, il regime dell'inversione contabile previsto dalla sesta direttiva consente, in particolare, di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale constatate in taluni tipi di operazioni (v. sentenza *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, punto 34).

43 Nei limiti in cui, secondo il giudice del rinvio, nel procedimento principale non sussiste né evasione né tentativo di evasione, la parte della sanzione consistente nel richiedere un nuovo pagamento dell'IVA già assolta, senza che tale secondo pagamento conferisca un diritto a detrazione, non può considerarsi conforme al principio di neutralità dell'IVA.

44 Per quanto riguarda, poi, la parte della sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, è sufficiente ricordare che la Corte ha già dichiarato che una siffatta modalità di determinazione dell'importo della sanzione – senza che sussista una possibilità di gradazione del medesimo – può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione (v., in tal senso, sentenza *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, punti 45 e da 50 a 52).

45 Nella fattispecie, in considerazione dell'entità della percentuale fissata per la maggiorazione prevista dalla normativa nazionale e dell'impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni caso di specie, non è escluso che tale modalità di determinazione dell'importo della sanzione, e dunque la parte corrispondente della medesima, possa rivelarsi sproporzionata (v. sentenza *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, punto 52).

46 Infine, va aggiunto che, ai sensi della giurisprudenza della Corte, il versamento di interessi moratori può costituire una sanzione adeguata in caso di violazione di un obbligo formale, purché non ecceda quanto necessario al conseguimento degli obiettivi perseguiti, consistenti nel garantire l'esatta riscossione dell'IVA e nell'evitare l'evasione (v. sentenza *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punto 75).

47 Tuttavia, qualora l'importo globale degli interessi posti a carico del soggetto passivo dovesse corrispondere all'importo dell'imposta detraibile, privando quindi quest'ultimo del suo diritto a detrazione, una siffatta sanzione dovrebbe essere considerata sproporzionata.

L'Agencia delle Dogane e dei Monopoli ha recepito, con la circolare n. 16/D (prot. n. 117543RU) del 20/10/2014, il contenuto della sentenza "Equoland" sancendo che *"nella sentenza viene detto che <da giurisprudenza costante della Corte risulta che un versamento tardivo dell'I.V.A. costituisce, in mancanza di un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, solo una violazione formale> e che una frode <presuppone, da un lato, che l'operazione controversa, nonostante il rispetto delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la recepisce, abbia il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggetti risulti che lo scopo essenziale dell'operazione controversa è il conseguimento di un vantaggio fiscale>. Pertanto, al ricorrere dei suddetti elementi, laddove non siano emersi profili di frode a danno dello Stato come sopra qualificati, gli uffici provvederanno ad annullare in autotutela gli atti di revisione dell'accertamento relativamente alla pretesa dell'I.V.A. all'importazione gravante sui beni non introdotti fisicamente in deposito I.V.A. ma ivi contabilmente registrati a cura del depositario, per i quali 'imposta sia stata assolta nei modi previsti dall'art. 50-bis c. 6 D.L. 331/1993...".*

Inutile dire che, in esito alla pronuncia della C.G.C.E., la giurisprudenza nazionale, sia di merito sia di legittimità, si è immediatamente adeguata ai principi di diritto espressi in sede comunitaria.

Pertanto, a fronte di tale ultimo orientamento, a parere di chi scrive:

- continuerà ad essere configurabile il reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione (cfr. artt. 1, 67 e 70 d.P.R. 633/1972) in caso di merce vincolata al regime del deposito I.V.A., non fisicamente introdotta all'interno dei locali autorizzati e per la quale sia stata presentata un'autofattura non annotata sui registri contabili dal soggetto agente.

In tale ipotesi, è da ritenere che la violazione abbia sempre rilievo penale posto che la mancata introduzione fisica della merce all'interno del deposito I.V.A. implica anche la falsità ideologica della bolletta doganale nella parte in cui, al

---

48 *Ad ogni modo, la valutazione finale del carattere proporzionato della sanzione di cui trattasi nel procedimento principale compete unicamente al giudice del rinvio.*

49 *Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda e terza questione pregiudiziale dichiarando che la sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità dell'IVA, essa osta ad una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il pagamento dell'IVA all'importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante una autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo".*

campo 37, riporta indicazione del codice "4500" inerente lo specifico regime fiscale in questione.

Per identità di tipologia, è configurabile la violazione di evasione I.V.A. all'importazione (che può essere, a seconda dei casi, di natura penale o amministrativa) a carico del soggetto che – pur operando una effettiva introduzione delle merci – provvede ad estrarle producendo una autofattura di cui omette l'annotazione contabile.

In questo caso, però, la bolletta doganale non può essere considerata *ab origine* ideologicamente falsa posto che, pur nella necessità di dover provvedere al recupero dell'I.V.A. evasa, non si può certo concludere che la merce non sia stata introdotta nel deposito (anzi, vi è la prova dell'esatto contrario) e che l'indicazione del codice "4500" nel campo 37 sia mendace. Ne discende che la violazione commessa avrà rilievo penale solo nei casi in cui risultino integrate le restanti ipotesi di cui all'art. 295 c. 2 e c. 3 T.U.L.D.;

- qualora, invece, l'autofattura *de qua* sia stata debitamente annotata all'interno dei registri contabili da parte del soggetto agente, non sussistono più i presupposti per la sussistenza della violazione in argomento dovendo, il relativo comportamento ricevere punizione secondo le previsioni di cui al D. Lgs. 471/1997 ovvero del D. Lgs. 74/2000.

### **1.7.c) L'indebito utilizzo del plafond I.V.A. all'atto dell'importazione: violazione di perdurante rilievo penale.**

#### **Premesse generali in ordine all'istituto del plafond I.V.A. ed alle modalità di presentazione delle dichiarazioni fiscali in materia I.V.A.**

Nel sistema previsto dal d.P.R. 633/1972, le operazioni attive – se rilevanti territorialmente (ossia quelle che, secondo gli artt. 7 e ss. del d.P.R. cit., sono poste in essere sul territorio dello Stato o comunque vengono considerate poste in essere su di esso) – vengono suddivise in tre grandi categorie, a seconda dell'incidenza fiscale a cui sono assoggettate:

- ⇒ OPERAZIONI IMPONIBILI, alle quali viene applicata l'imposta secondo le aliquote proprie (4%, 10% o 22%) della particolare tipologia di beni o servizi oggetto di cessione o prestazioni;
- ⇒ OPERAZIONI ESENTI (o "ad aliquota 0%"), come tali assolutamente esenti dall'applicazione dell'imposta a cagione della particolare rilevanza etica o (più



generalmente) sociale dei beni o (più sovente) delle prestazioni professionali oggetto di cessione o di prestazione (si pensi, ad esempio, alle prestazioni sanitarie rese dal personale medico o infermieristico che, come noto, sono esenti ex lege da I.V.A.);

⇒ **OPERAZIONI NON IMPONIBILI.**

Si tratta di particolari tipologie di operazioni che, in linea generale, sarebbero soggette ad imposta ma che, a cagione della particolare destinazione dei beni ceduti o dei servizi prestati, non vengono fatte oggetto di imposizione fiscale.

Per quanto riguarda le cessioni di beni, vengono espressamente qualificate (cfr. artt. 8 e 8-bis, 71 e 72 d.P.R. cit.) “non imponibili” quelle all’esportazione o quelle ad esse assimilate nonché le operazioni di cessione intracomunitaria di beni (cfr. artt. 41 e 58 D.L. 331/1993), e ciò allo scopo di evitare che i beni, incisi da imposta in Italia, siano economicamente meno “appetibili” da parte dell’acquirente estero<sup>88</sup>.

Identicamente, l’art. 9 d.P.R. cit. considera non imponibili (sostanzialmente, per le medesime anzidette ragioni) anche tutta una serie di servizi che, a vario titolo, sono connessi alle operazioni internazionali o, comunque, agli scambi internazionali di beni.

Principio cardine del sistema impositivo dell’I.V.A. è il divieto di duplicazione dell’imposta: a differenza, infatti, della previgente I.G.E. (Imposta Generale sulle Entrate), di cui ha preso il posto nell’ormai lontano anno 1973, **non è un’imposta c.d. “a cascata”**, ossia non colpisce la medesima imposta già corrisposta in una precedente fase commerciale, ciò almeno per quanto riguarda la posizione degli operatori economici I.V.A. in quanto tale tributo di fatto incide per intero il solo consumatore finale grazie al meccanismo della c.d. “rivalsa” previsto dall’art. 18 d.P.R. cit.. Infatti, in ciascun grado della commercializzazione di un bene o di un servizio, l’imposta – di fatto, e con le regole di funzionamento che di seguito verranno brevemente espresse – colpisce il solo “maggiore valore imponibile” determinato in quella specifica fase di commercializzazione.

Per quanto riguarda le modalità per mezzo delle quali tale “caratteristica” si esplica, è sufficiente rammentare che, ai sensi di quanto previsto dall’art. 17 d.P.R. cit., i soggetti passivi d’imposta determinano, con cadenza mensile o trimestrale (in ragione del loro volume d’affari), quando da essi dovuto all’erario detraendo (secondo le modalità previste dai successivi artt. 19, 19-bis e 19-bis1) dall’I.V.A.

<sup>88</sup> In caso di cessioni intracomunitarie, inoltre, vi è l’esigenza di collegare l’imposizione fiscale al territorio dello Stato comunitario in cui il bene viene effettivamente immesso in consumo.

complessivamente dovuta in relazione a tutte le operazioni attive poste in essere nel periodo considerato l'I.V.A. esposta sulle fatture "passive" (ossia inerenti acquisiti effettuati e dalle prestazioni di servizio fruire) registrate nel corso del medesimo periodo.

In buona sostanza, a fronte di un'operazione attiva (cessione di beni o prestazione di servizi) imponibile per la quale l'operatore economico "carica" l'I.V.A. in fattura al proprio cliente e ne riceve da questi il pagamento, il medesimo soggetto vede nascere a proprio carico un debito verso l'Erario; parimenti, in relazione a ciascuna operazione passiva (acquisto di beni o prestazione di servizi) imponibile, il medesimo operatore, il quale ha di fatto versato l'I.V.A. al proprio fornitore/prestatore d'opera, si trova in posizione creditoria verso l'Erario (salvi i casi di indetraibilità totale o parziale dell'imposta assolta).

Dette posizioni (debitoria e creditoria) con cadenza mensile o trimestrale vengono "chiusure" con la c.d. "liquidazione periodica" ed il relativo risultato, se a debito per l'operatore, determina il suo obbligo di corresponsione dell'imposta dovuta a favore dell'Erario; viceversa, se il risultato di tale operazione è un credito del contribuente verso l'Erario, tale credito potrà essere riportato al successivo mese o trimestre di liquidazione e, in casi estremi, potrà essere richiesto a rimborso con la denuncia annuale I.V.A..

Il sistema sopra delineato vige (c.d. sistema della liquidazione "per masse") in generale per tutte le operazioni rilevanti a fini I.V.A., ad eccezione – come già più volte detto - delle importazioni per le quali (cfr. artt. 1, 67 e 70 d.P.R. cit.) l'imposta (e dunque il debito verso l'Erario) viene liquidata e versata separatamente per ciascuna singola operazione doganale: a fronte di tale liquidazione "operazione per operazione", il contribuente (se titolare di partita I.V.A. e salvi i casi di indetraibilità totale o parziale dell'imposta assolta) matura un credito verso l'Erario che può fare valere secondo le medesime modalità sopra indicate, ossia previa registrazione della dichiarazione doganale sul proprio registro fatture passive e conseguente esposizione della sua posizione creditoria verso l'Erario.

Un tale sistema dovrebbe vedere gli operatori titolari di partita I.V.A. in posizione sempre debitoria nei confronti dell'Erario in quanto, per sua stessa natura, il soggetto esercente attività imprenditoriale o professionale tende a generare un valore imponibile I.V.A. maggiore del valore imponibile dei beni acquistati o dei servizi fruiti per l'esercizio della propria attività; fatti salvi, ovviamente, i periodi di crisi economica generalizzata o l'errata valutazione di determinati investimenti produttivi o la semplice incapacità dell'imprenditore "onesto ma sfortunato" sovente citato (con una definizione quasi mitologica) nei trattati di diritto fallimentare.

Orbene, vi sono dei casi in cui questo meccanismo di liquidazione periodica si risolve in un costante credito del contribuente verso l'Erario pure in assenza degli eventi "particolari" sopra descritti. Si tratta delle ipotesi in cui vengono poste in essere operazioni non imponibili: in questo caso, l'operatore matura un credito verso l'Erario all'atto dell'acquisto dei beni o dei servizi necessari per l'esercizio della sua attività, non ingenerando (legittimamente) un correlato fiscale all'atto della successiva commercializzazione dei prodotti o dei servizi della sua impresa o della sua professione, e ciò proprio a cagione del fatto che tali operazioni non imponibili o esenti.

Allorché il contribuente pone in essere operazioni non imponibili (per quelle esenti, infatti, vige il principio dell'indetraibilità pro-quota), si può venire a trovare in posizione di costante credito verso l'Erario, sovente per importi notevoli; posizione che potrebbe chiudersi all'atto della presentazione della dichiarazione annuale I.V.A. o, con cadenza mensile o trimestrale, all'atto della compensazione mediante utilizzo del modello F.24 e comunque entro i limiti di importo a tale fine previsti dall'art. 27 d.P.R. 633/72.

Al fine di evitare tale situazione di paradosso, nella quale l'imprenditore o il professionista divengono sostanzialmente dei "finanziatori a breve" dello Stato, il legislatore ha disciplinato (art. 8 c. 1 lett. c d.P.R. cit. e D.L. 746/1983, convertito in L. 17/1984) la figura del c.d. **esportatore abituale**, ossia del soggetto che – proprio a cagione della sua particolare attività e del fatto di porre sovente in essere operazioni non imponibili (ex artt. 8, 8-bis, 9, 71 e 72 d.P.R. 633/1972 nonché operazioni intracomunitarie ex art. 41 e 58 D.L. 331/1993) – viene autorizzato a "scomputare" il credito I.V.A. di volta in volta maturato nei confronti dell'Erario dalle singole operazioni di acquisto beni o di prestazione di servizi che, invece, sarebbero fiscalmente rilevanti a suo carico (ossia per le quali il suo fornitore dovrebbe applicare l'I.V.A. operando poi la rivalsa nei suoi confronti)<sup>89</sup>.

All'esportatore abituale viene infatti data la possibilità di utilizzare direttamente il credito I.V.A. maturato all'atto di ciascuna operazione passiva imponibile, **ossia di effettuare acquisti o importazioni di beni e servizi senza**

---

<sup>89</sup> *"Il plafond per esportatore abituale non è un'agevolazione in senso tecnico (per un'imposta che colpisce il consumo, l'agevolazione viene concessa con l'esenzione o l'applicazione di un'aliquota ridotta o dell'aliquota zero mantenuta fino alla vendita al dettaglio compresa) ma è lo strumento attribuito a chi si trova strutturalmente a credito d'imposta per sopperire ai ritardi cronici accumulati dall'amministrazione finanziaria nell'esecuzione dei rimborsi. La norma, infatti, è stata introdotta solo per non colpire un settore come quello dell'esportazione ...omissis... Il danno per l'erario non si realizza tanto all'acquisto o dell'importazione dei beni senza pagamento dell'imposta, quando nella successiva fase della commercializzazione del bene stesso o dei prodotti finiti se la cessione non viene rilevata e l'imposta non viene versata nel suo valore pieno"* (RENATO PORTALE, "I.V.A. – Imposta sul valore aggiunto 2014", Giuffrè 2004, p. 364).

**applicazione dell'imposta per un valore pari all'ammontare complessivo delle esportazioni e delle operazioni assimilate registrate<sup>90</sup> nel corso dell'anno solare o (in caso di plafond mobile) nel corso dei 12 mesi immediatamente precedenti:** sostanzialmente, il suo fornitore/prestatore d'opera effettua la rivalsa prevista dall'art. 18 d.P.R. 633/1972 non ricevendo in cambio una controprestazione monetaria ma soltanto il "differale" di un credito (ossia dell'acquirente/committente) verso l'Erario.

Questa facoltà viene chiamata **beneficio del "plafond I.V.A."** ed il *quantum* di credito verso l'Erario utilizzabile a tale fine nel corso di un periodo di tempo ben determinato<sup>91</sup> (che, a seconda dei casi, può essere l'anno solare o un periodo di 12 mesi continuativi anche non coincidenti con l'anno solare) viene chiamato "**plafond I.V.A.**" ("fisso" o "mobile").

---

<sup>90</sup> Particolare è il caso delle fatturazioni anticipate inerenti beni destinati ad essere esportati o, comunque, operazioni non imponibili idonee a costituire il plafond. In tale caso, infatti, gli acconti fatturati e registrati concorrono immediatamente alla formazione del plafond disponibile in relazione al periodo di riferimento. Tuttavia, in caso di esportazione di beni o di cessione intracomunitaria, se manca la prova dell'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato, il contribuente è tenuto a ridurre gli importi ed a regolarizzare gli acquisti medio tempore fatti senza pagamento d'imposta mediante utilizzo del plafond, a meno che non dimostri che l'esportazione non sia potuta avvenire per causa di forza maggiore o che l'acconto sia stato comunque incamerato.

Per quanto specificamente riguarda gli acconti su esportazioni, il Ministero delle Finanze (risoluzione prot. n. 525446 del 18/04/1975) ha stabilito che *"i suddetti acconti non sono soggetti ad I.V.A., in quanto la riscossione dei medesimi, nonché del successivo eventuale conguaglio di prezzo, e l'emissione delle relative fatture, ivi compresa quella riepilogativa, di cui si dirà appresso, sono da considerare giuridicamente e direttamente dipendenti da un unico contratto avente per oggetto cessioni di beni all'esportazione non imponibili a norma dell'art. 8 c. 1 d.P.R. 633/1972. Ai fini della pratica applicazione dell'agevolazione dovrà osservarsi la seguente procedura: 1) al momento dell'incasso di ciascun acconto deve essere emessa e successivamente registrata la relativa fattura, ai sensi degli artt. 21 c. 6 e 23 c. 3 d.P.R. 633/1972, indicando che trattasi di operazione non imponibile a norma dell'art. 8, 1 comma; 2) al momento della spedizione o trasporto all'estero dei beni cui si riferiscono tali acconti deve essere emessa una fattura riepilogativa (senza addebitamento di alcun corrispettivo, qualora il prezzo pattuito sia stato già integralmente corrisposto in precedenza; ovvero con addebitamento del solo conguaglio del prezzo, nel caso contrario), anch'essa non assoggettata ad I.V.A., recante l'indicazione del prezzo complessivamente pattuito nonché degli estremi, anche di registrazione, di tutte le fatture già emesse in relazione all'incasso degli acconti di cui al punto 1). Si ritiene opportuno precisare, inoltre, che ai fini dell'applicazione dell'art. 8 c. 3 d.P.R. 633/1972, l'importo di tali acconti concorre a formare il volume d'affari dell'anno (o triennio) solare in cui debbono essere registrate le relative fatture, nonché i ricavi delle esportazioni dell'anno (o triennio) solare in cui le esportazioni medesime si considerano effettuate ai sensi delle vigenti disposizioni in materia doganale (data di accettazione della dichiarazione doganale di esportazione)"*.

<sup>91</sup> O, meglio, l'ammontare delle operazioni non imponibili effettuate nel corso di un determinato periodo e che possono essere utilizzate "a differale" di successive operazioni imponibili.

Ora, non tutti soggetti che pongono in essere operazioni non imponibili possono fruire di tale particolare regime agevolativo: ai sensi dell'art. 8 lett. c) d.P.R. 633/1972, la facoltà è riservata solo a favore dei “soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione o operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare ... o importare beni o servizi senza pagamento dell'imposta”. Inoltre, al fine di essere ammessi al beneficio, tali soggetti devono avere registrato, nel corso dell'anno precedente o dei 12 mesi precedenti, cessioni all'esportazione o operazioni intracomunitarie per un totale superiore al 10% del loro volume d'affari complessivo così come definito dall'art. 20 d.P.R. cit., escluso da tale computo il valore delle cessioni dei beni in transito e di quelli depositati in luoghi soggetti alla vigilanza doganale (cfr. art. 1 c. 1 lett. a D.L. 746/1983).

Il legislatore richiede quindi la sussistenza di due requisiti affinché un operatore possa costituire un “plafond I.V.A.” utilizzabile.

⇒ **in primo luogo, deve trattarsi di un soggetto che ha effettuato e registrato le operazioni non imponibili sopra richiamate.**

Pur essendo comunque non imponibili, alcune operazioni rientranti nelle categorie sopra citate non concorrono alla formazione del plafond; si tratta, in particolare:

- delle esportazioni “franco valuta”, ossia quelle gratuite e senza corrispettivo, di usuale verifica in caso di cessioni infragruppo o fra diverse sedi della medesima società, in quanto le stesse non solo non determinano alcuna rimessa valutaria all'estero, ma sono in radice carenti di uno degli elementi essenziali delle “cessioni all'esportazione”, ossia il trasferimento del diritto di proprietà sul bene;
- delle cessioni ai viaggiatori extra comunitari, che sono sì non imponibili, ma sono governate dalle particolarissime disposizioni di cui all'art. 38-quater d.P.R. 633/1972;
- delle cessioni di beni in transito doganale, in quanto fuori campo I.V.A. ai sensi dell'art. 7 c. 2 d.P.R. 633/1972;
- delle cessioni di beni giacenti o destinati ad essere introdotti all'interno di un deposito I.V.A. senza che vengano estratti, ai fini del successivo invio sul territorio di un altro Stato comunitario o all'estero, in quanto fuori campo I.V.A. ai sensi dell'art. 50-bis D.L. 331/1993;

- delle esportazioni definitive senza passaggio di proprietà con reimportazione dei beni dopo la loro lavorazione<sup>92</sup>;
- dell'invio di merci all'estero al fine di essere sottoposte ad operazioni di lavorazione ma senza l'utilizzo del (più corretto) regime doganale del traffico di perfezionamento passivo.

Anche qui, infatti, si registra la carenza del requisito del trasferimento del diritto di proprietà sul bene e, pertanto, pur costituendo l'operazione una cessione a fini doganali, non concorre alla formazione del plafond I.V.A.<sup>93</sup>;

- dell'invio all'estero di materiale acquistato in Italia da un appaltatore che successivamente provvede ad esportarlo in un Paese estero dove, per il tramite di una propria stabile organizzazione, esegue l'appalto.

Anche in questo caso, infatti, l'invio avviene "franco valuta" e si ha una carenza dell'elemento del trasferimento di proprietà dei beni esportati (i quali, semmai, passeranno di proprietà direttamente "all'estero" all'atto della consegna del bene oggetto del contratto di appalto)<sup>94</sup>.

Un discorso completamente a sé merita il c.d. **consignment stock**, vale a dire quel negozio atipico che si sostanzia in un contratto di fornitura con effetti reali differiti e che prevede l'invio di beni ad un acquirente, senza che ne sia immediatamente trasferita la proprietà ma mettendo i beni stessi a disposizione dell'acquirente presso un suo deposito o un deposito di un soggetto terzo cui l'acquirente ha accesso esclusivo; la merce resta a disposizione del cedente fino al momento in cui l'acquirente la preleva materialmente dal deposito (secondo le sue esigenze di produzione o commerciali) e gli effetti traslativi della compravendita si verificano al momento di tale passaggio "reale", ossia dell'effettivo prelievo della merce dal deposito<sup>95</sup>.

Questo istituto, disciplinato dal D.L. 331/1993 in materia di I.V.A. intracomunitaria, è stato oggetto di due distinti interventi da parte dell'Amministrazione Finanziaria<sup>96</sup> che hanno contribuito non poco a chiarire, conformemente a quanto sopra richiamato, il momento in cui si ha l'effettiva

---

<sup>92</sup> Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Dogane e delle II.DD., nota prot. n. 1248 del 06/05/1997.

<sup>93</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 19/E del 22/01/2012.

<sup>94</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 306/E del 21/07/2008.

<sup>95</sup> Per una eccellente definizione di tale negozio giuridico, si veda RENATO PORTALE, "I.V.A. – Imposta sul valore aggiunto 2014", Giuffrè 2004, p. 350.

<sup>96</sup> Ministero delle Finanze, risoluzione n. 235 del 18/10/1996; Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 58/E del 05/05/2005.

traslazione di proprietà del bene e, dunque, la rilevanza fiscale a fini I.V.A. dell'operazione e come l'operazione debba essere "gestita" dal punto di vista documentale.

In particolare, l'esportazione delle merci deve risultare da una fattura *pro-forma* emessa dal cedente e dall'emissione della relativa bolletta doganale corredata del prescritto visto uscire; il prelievo della merce da parte dell'acquirente, una volta giunta presso il deposito di destinazione, deve risultare da una specifica documentazione emessa dall'acquirente stesso (buono di consegna, attestazione di prelievo o altra); a seguito della ricezione di tale documento comprovante l'effettivo prelievo dei beni, il fornitore nazionale deve emettere una fattura, relativa ai soli beni prelevati, riportante gli estremi dell'ordine, della bolletta doganale, della fattura *pro-forma* e del documento attestante il prelievo ed indicando, quale titolo di non imponibilità, l'art. 8 d.P.R. 633/1972. Solo dal momento della registrazione di tale fattura l'operazione si considera una esportazione ai fini dell'alimentazione del plafond;

- ⇒ **in secondo luogo, il volume di tali cessioni o prestazioni deve essere superiore al 10% del volume d'affari come definito ai sensi dell'art. 20 d.P.R. 633/1972, escluso dal computo il valore delle cessioni dei beni in transito e di quelli depositati in luoghi soggetti alla vigilanza doganale<sup>97</sup>.**

In linea di principio, la qualità di "esportatore abituale" può essere acquisita solo da contribuenti nazionali; i relativi benefici, però, possono essere fruiti anche dalle società non residenti che abbiano proceduto all'identificazione diretta ai sensi dell'art. 35 d.P.R. 633/1972 o ai rappresentanti fiscalità di società non residenti, nomato ai sensi dell'art. 17 c. 3 d.P.R. cit.<sup>98</sup>.

<sup>97</sup> "Per verificare lo status di esportatore abituale va impostato un rapporto in cui: 1) al numeratore, si inseriscono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi registrate nell'anno o nei dodici mesi precedenti che concorrono alla formazione del plafond; 2) al denominatore si riporta il volume d'affari realizzato nell'anno o nei dodici mesi precedenti, diminuito delle cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale e, dal 1 gennaio 2013, delle operazioni di cui all'art. 21 c. 6-bis (cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti nella U.E. o fuori del territorio della U.E.). I contribuenti che effettuano cessioni nel regime del margine devono tenere presente la specificità di tali operazioni, mentre in caso di separazione di attività di cui all'art. 36 i dati vanno assunti complessivamente per tutte le attività esercitate e non per le singole attività separate. Se il coefficiente percentuale risultante dal rapporto di cui sopra risulta maggiore di 0,10 – se cioè le esportazioni e le operazioni assimilate superano il 10% del volume d'affari realizzato nel periodo – il contribuente acquisisce lo status di esportatore abituale e può acquisire o importare beni o servizi senza pagamento d'imposta nell'anno o nei dodici mesi successivi, nei limiti delle stesse operazioni attive registrate nel periodo di differimento" (RENATO PORTALE, "I.V.A. – Imposta sul valore aggiunto 2014", Giuffrè 2004, p. 365).

<sup>98</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 102/E del 21/06/1999.

Ricorrendo le condizioni previste, il contribuente si avvale materialmente del beneficio rilasciando al proprio fornitore o prestatore d'opera, all'atto dell'acquisto della merce o del pagamento della prestazione del servizio, ovvero alla Dogana, all'atto dell'importazione dall'estero, una apposita comunicazione redatta secondo un modello prestabilito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze<sup>99</sup>: si tratta della c.d. **"dichiarazione d'intento"** (l'utilizzo della quale risulta agli atti della Dogana in quanto, nel campo 47 della relativa dichiarazione doganale, viene indicato il codice numerico 406 seguito dall'esposizione, in numero negativo, del credito I.V.A. utilizzato).

In esito alle modifiche apportate ad opera dell'art. 20 L. 175/2014 all'art. 1 c. 1 lett. c) D.L. cit., a decorrere dal 12 febbraio 2015, prima di essere fisicamente consegnate al fornitore o al prestatore d'opera ovvero alla Dogana, le dichiarazioni di intento devono essere trasmesse all'Agenzia delle Entrate che ne rilascia apposita di ricevuta telematica che, a sua volta, deve essere consegnata al destinatario della dichiarazione di intento unitamente a quest'ultima<sup>100</sup>.

<sup>99</sup> D.M. 06/12/1986.

<sup>100</sup> *"L'art. 20 del decreto interviene sulla disciplina della comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nella dichiarazione di intento relativa ad operazioni IVA non imponibili, effettuate da soggetti qualificati come esportatori abituali, modificando l'art. 1, comma 1, lett. c), D.L. [746/1983] e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati. La previgente disciplina individuava il soggetto onerato della comunicazione nel cedente o prestatore, prevedendo che questi, ricevuta la dichiarazione dall'esportatore anteriormente all'effettuazione dell'operazione, comunicasse telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati dalla stessa risultanti entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale fossero confluite le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta. Con riferimento al termine di comunicazione della dichiarazione di intento da parte del cedente o prestatore, si ricorda che, prima delle modifiche apportate dall'art. 2, comma 4, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, - convertito dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 - il termine era fissato <entro il giorno 16 del mese successivo>. A decorrere dal 1° gennaio 2015, la procedura per l'invio e la consegna delle lettere d'intento è radicalmente modificata. **Infatti, l'esportatore è tenuto a trasmettere telematicamente la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. Successivamente l'esportatore curerà la consegna al fornitore - o in Dogana - della dichiarazione di intento e della relativa ricevuta di presentazione presso l'Agenzia. Il fornitore sarà, pertanto, tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione all'Agenzia delle Entrate prima di effettuare la relativa operazione, pena l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 7, comma 4-bis, del d.lgs. n. 471 del 1997, come riformulato per tenere conto delle nuove modalità applicative dell'istituto. Il riscontro, a regime, potrà essere effettuato secondo due modalità alternative. Da subito, per tutti gli operatori, sul sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) è resa disponibile una funzione a libero accesso attraverso la quale, inserendo il codice fiscale del cedente/prestatore, del cessionario/committente nonché il numero di protocollo della ricevuta telematica, sarà possibile effettuare il predetto riscontro telematico. A breve, per i soggetti abilitati ai servizi Entratel o Fisconline sarà possibile verificare nel proprio cassetto fiscale l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento da parte del cessionario/committente, unitamente alla ricevuta telematica. Questa seconda modalità richiede tempi tecnici, per cui sarà inizialmente visibile solo la ricevuta e, successivamente, anche il documento. **Il medesimo fornitore provvederà, infine, a riepilogare i dati delle dichiarazioni*****



Per quanto concerne, più nello specifico, la presentazione delle dichiarazioni di intento all'Autorità Doganale, era previsto che – decorsi 120 giorni dall'entrata in

---

**di intento ricevute nella dichiarazione IVA annuale.** Inoltre, le nuove disposizioni mantengono in vigore alcuni preesistenti obblighi in capo al dichiarante ed al fornitore, quali la tenuta ed aggiornamento del registro a norma dell'art. 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni; per le dichiarazioni ricevute, il fornitore dovrà continuare ad indicare gli estremi delle stesse nelle fatture emesse, indicando il regime di non imponibilità. **Con riferimento all'ipotesi di presentazione della lettera di intento presso la Dogana si rileva che, in armonia con lo spirito della disposizione in commento, è previsto che l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, nel termine di 120 dall'entrata in vigore delle disposizioni in esame, l'accesso alla Banca dati delle dichiarazioni di intento, al fine di fornire uno strumento idoneo a garantire una celere circolazione delle informazioni necessarie all'espletamento degli adempimenti doganali.** Come accennato, in considerazione della nuova struttura della fattispecie di comunicazione delle dichiarazioni d'intento, il legislatore ha modificato la disciplina sanzionatoria contenuta nell'art. 7, comma 4-bis, del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, recante la disciplina delle "Violazioni relative alle esportazioni". Tale disposizione, nella formulazione previgente, puniva con la sanzione dal cento al duecento per cento dell'imposta il cedente o il prestatore che ometteva di inviare, nei termini previsti, la comunicazione di intento o la inviava con dati incompleti o inesatti. Tale sanzione è attualmente applicabile laddove il cedente o prestatore effettui operazioni nei confronti dell'esportatore abituale prima di aver ricevuto da parte di questi la dichiarazione d'intento ed averne riscontrato l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate. Le disposizioni richiamate trovano applicazione per le operazioni senza applicazione d'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015, a nulla rilevando la circostanza che l'esportatore abituale abbia già inviato al proprio fornitore o prestatore la lettera d'intento, secondo la precedente disciplina. Nondimeno, la decorrenza delle nuove disposizioni deve essere coordinata con l'emanazione del citato provvedimento di attuazione del 12 dicembre 2014, che ha stabilito le concrete modalità applicative della nuova procedura di comunicazione e predisposto gli strumenti tecnici necessari nonché con i principi recati dallo Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212. **In particolare, il punto 5 del Provvedimento – Decorrenza e disposizioni transitorie – prevede che, fino all'11 febbraio 2015, gli operatori possono consegnare o inviare la dichiarazione d'intento al proprio cedente o prestatore secondo le modalità previgenti.** Tale previsione consente di dare piena attuazione ai principi contenuti nello Statuto del contribuente che, all'articolo 3, comma 2, richiede che le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti. In tal caso, il fornitore non dovrà verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate. Rimane, comunque, salva la possibilità per gli operatori di avvalersi del nuovo sistema di presentazione in via telematica disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate. In ossequio al dato testuale della disposizione – che individua, come discriminante per l'entrata in vigore delle nuove regole, le operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2015 – viene previsto che, per le dichiarazioni d'intento già consegnate o inviate secondo le precedenti regole che esplicano, tuttavia, effetti per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, sussiste l'obbligo di applicare la nuova disciplina, a partire dal 12 febbraio 2015. Pertanto, eventuali dichiarazioni d'intento inviate nel corso del 2014 o dopo il 1° gennaio 2015, laddove riferite ad operazioni effettuate successivamente all'11 febbraio 2015, dovranno essere effettuate secondo le modalità indicate dalla nuova disciplina" (Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, circolare n. 31/E del 30/12/2014).

---

vigore della L. 175/2014 – l'Agenzia delle Entrate e del Territorio mettesse a disposizione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli *“la banca dati delle dichiarazioni di intento, per dispensare dalla consegna in Dogana della copia cartacea delle predette dichiarazioni e della ricevuta di presentazione”*.

Nonostante l'art. 20 cit. prevedesse quale data di entrata in vigore delle modifiche il 1° gennaio 2015, esigenze di coordinamento con quanto previsto dallo Stato del Contribuente hanno determinato lo “slittamento in avanti” di tale data fino a tutto il 12 febbraio 2015 (60° giorno successivo all'entrata in vigore della norma) con la conseguenza che solo da tale data la nuova disciplina ha trovato applicazione.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con nota prot. n. 17631RU del 11/02/2015 ha fornito del prime istruzioni applicative in ordine alla nuova procedura da seguire significando che – nelle more dell'attivazione del “colloquio telematico” con il sistema dell'Agenzia delle Entrate e del Territorio - per l'utilizzo in Dogana del plafond occorre allegare alla dichiarazione di importazione la copia cartacea della dichiarazione di intento (che doveva comunque continuare a riferirsi alla singola operazione doganale) e della relativa ricevuta di presentazione.

Inoltre, in considerazione del fatto che solo a conclusione dell'accertamento doganale può essere determinato l'esatto imposto imponibile I.V.A. della merce oggetto di importazione, è stato chiarito che in sede di dichiarazione di intento, deve essere riportato il “valore presunto” dell'operazione di importazione che si intende effettuare, in modo tale da tenere cautelativamente conto per eccesso di tutti gli elementi che concorrono al calcolo del detto valore imponibile; ai fini dell'effettivo impegno del plafond, ad ogni buon fine, sarebbe stato preso in considerazione solo l'importo effettivo risultante dalla dichiarazione doganale collegata alla dichiarazione di intento.

**E' però da osservare che l'esportatore abituale non può in alcun caso fare uso del plafond per l'acquisto di fabbricati ed aree fabbricabili (circostanza, questa, di evidente impossibile verifica in ambito doganale) e, in genere, per beni e servizi per i quali l'I.V.A. è indetraibile a cagione di una specifica disposizione di legge o a causa dell'applicazione del meccanismo del *pro-rata* di cui agli artt. 19 e ss. d.P.R. 633/1972; in ogni caso, anche laddove i beni o i servizi acquistati non rientrino nelle categorie sopra menzionate, l'utilizzo del plafond è legittimo solo in relazione ad acquisti di beni o servizi attinenti l'attività economica (d'impresa o professionale) svolta, in quanto – in caso contrario – l'I.V.A. sui relativi acquisti sarebbe comunque indetraibile in ragione del principio della inerenza di cui all'art. 19 d.P.R. cit.<sup>101</sup>.**

La dichiarazione di intento, come previsto dall'art. 1 c. 1 lett. c) D.L. 746/1983:

⇒ in caso di acquisti di beni o di prestazioni di servizi effettuati da un soggetto comunitario, poteva essere resa di volta in volta (dichiarazione per singola operazione) o *una tantum* con validità per un determinato periodo che, in ogni caso, non può mai eccedere l'anno solare<sup>102</sup>, o – nell'ambito di tale

<sup>101</sup> Sul punto, interessante è la definizione di “stretta inerenza” riportata nella risoluzione n. 244/E del 23/07/2002 dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>102</sup> “Le dichiarazioni possono riferirsi ad una sola operazione indicata nel modello o a più operazioni effettuate nell'anno solare e fino alla concorrenza di un determinato ammontare imponibile, oppure a più operazioni effettuate nel corso dell'anno solare entro un certo periodo di tempo. In

periodo – fino alla concorrenza di un determinato valore (c.d. dichiarazione cumulativa)<sup>103</sup>;

- ⇒ in caso di importazioni, dovevano in precedenza essere rese di volta in volta ed allegate a ciascuna singola formalità doganali (dichiarazione “DI-1”); solo a decorrere dal 13/04/2015, invece, sono state ritenute ammissibili anche le dichiarazioni cumulative per importazioni di merce dall'estero (dichiarazione “DI-2”).

Infatti, con circolare n. 38/E del 13/04/2015, l'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento ha abrogato il divieto stabilito con la precedente risoluzione prot. n. 355235 del 27/07/2015 della allora Direzione Generale delle Tasse ed II.II. osservando come devono intendersi venuti meno i motivi ostativi alla possibilità di ammettere che una dichiarazione di intento possa riguardare una serie di operazioni doganali di importazione.

Tale circolare, nondimeno, è stata emessa senza un previo coordinamento con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che, infatti, con nota prot. n. 46452RU del 20/04/2015 ha disposto un differimento del termine di entrata in vigore della “novella” di cui alla citata circolare.

Solo con nota prot. n. 58510RU del 20/05/2015, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha disposto l'effettiva fruibilità, da parte degli operatori, e con decorrenza dal successivo 25/05/2015, della possibilità di presentare una dichiarazione di intento (cosiddetta “DI-2”) cumulativa per tutte le importazioni effettuate nel corso dell'anno solare.

Da tale data, inoltre, in conseguenza dell'avvio della “banca dati delle dichiarazioni di intento” e dell'integrazione del sistema informativo doganale con quello dell'Agenzia delle Entrate in quanto a decorrere da tale momento (previsto nel 120 giorni successivo alò 13/12/2014, data di entrata in vigore della L. 175/2014), la parte non è più onerata della trasmissione della dichiarazione di intento alla Dogana essendo invece a tale fine sufficiente la comunicazione degli estremi di protocollazione (più correttamente, gli estremi della “ricevuta”) assegnati dall'Agenzia delle Entrate e del Territorio.

---

*ogni caso, non possono mai superare l'anno solare. Esse possono essere rilasciate ai propri fornitori/prestatori nel corso del mese di dicembre con riferimento ad operazioni che saranno effettuate nel corso dell'anno successivo, riportando un'apposita distinta numerazione che si riferisce a quella attribuita per l'anno seguente” (RENATO PORTALE, “I.V.A. – Imposta sul valore aggiunto 2014”, Giuffré 2004, p. 370).*

<sup>103</sup>

*“L'esportatore abituale, se nel corso del tempo intende incrementare l'ammontare del plafond disponibile già dichiarato al proprio fornitore/prestatore, deve inviare una nuova dichiarazione di intento. Le regole che disciplinano gli adempimenti dell'esportatore abituale non prevedono, invece, l'invio della dichiarazione di intento nel caso in cui l'esportatore intenda rettificare in diminuzione l'ammontare del plafond disponibile già comunicato ovvero voglia revocare la dichiarazione già inviata. Ne consegue, in tale ipotesi, che la revoca può essere comunicata in forma libera, ferma restando le sanzioni a carico dell'esportatore abituale che non aveva i requisiti per utilizzare il plafond o abbia utilizzato oltre i limiti il plafond disponibile” (RENATO PORTALE, “I.V.A. – Imposta sul valore aggiunto 2014”, Giuffré 2004, p. 370).*

L'art. 8 c. 2 d.P.R. 633/1972 dispone che *“le cessioni e le prestazioni di servizi di cui alla lettera c) sono effettuate senza pagamento dell'imposta ai soggetti indicati nella lettera a), se residenti, ed ai soggetti che effettuano le cessioni di cui alla lettera b) del precedente comma su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle stesse lettere dai medesimi fatte nel corso dell'anno solare precedente ...omissis... I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta devono darne comunicazione scritta al competente Ufficio [dell'Agenzia delle Entrate, n.d.r.] entro il 31 gennaio ovvero oltre tale data, ma anteriormente al momento dell'effettuazione della prima operazione, indicando l'ammontare dei corrispettivi e delle esportazioni fatte nell'anno solare precedente<sup>104</sup>. Gli stessi soggetti possono optare, dandone comunicazione entro il 31 gennaio, per la facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta assumendo come ammontare di riferimento, in ciascun mese, l'ammontare dei corrispettivi, delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti<sup>105</sup> ...omissis...”*.

Tale disposizione deve essere interpretata alla luce delle modifiche ed integrazioni intervenute, anche a livello amministrativo, nel corso degli anni e relative, in particolare, alle modalità di presentazione delle dichiarazioni reddituali inerenti l'I.V.A. che, come noto, possono essere o dichiarazioni annuali “autonome” (la c.d. “dichiarazione I.V.A.”) ovvero dichiarazioni annuali cumulative ed aventi ad oggetto anche le imposte sui redditi e l'I.R.A.P. (il c.d. “modello UNICO). In ogni caso, la dichiarazione cumulativa altro non è se non l'insieme di più distinte dichiarazioni tanto è vero che, sia nella dichiarazione “autonoma” I.V.A. sia nella dichiarazione cumulativa “modello UNICO”, la parte inerente l'imposta in questione è identica ed ha la medesima articolazione e suddivisione interna.

In entrambe tali dichiarazioni esistono dei campi destinati all'indicazione del plafond maturato nel corso del periodo considerato nonché di quanto effettivamente utilizzato nel medesimo periodo mediante presentazione delle anzidette dichiarazioni: si tratta del quadro VC della dichiarazione annuale IVA.

## **Le frodi in Dogana commesse mediante indebito utilizzo del plafond I.V.A.**

A seguito delle modifiche apportate dal legislatore all'istituto del deposito I.V.A. ed in particolare al suo funzionamento (nello specifico, del divieto di operare in tale regime per i tutti i soggetti economici attivi da meno di un anno), si è assistito ad

---

<sup>104</sup> E' questo il c.d. “plafond fisso”, costituente il metodo ordinario di calcolo ed utilizzo del credito I.V.A. maturato nei confronti dell'Erario.

<sup>105</sup> Si tratta del c.d. “plafond mobile”.

un netto calo delle frodi commesse mediante ricorso a tale procedura e ad un contestuale repentino incremento di quelle con indebito utilizzo del plafond I.V.A..

Come già in precedenza osservato, ai sensi dell'art. 8 c. 2 d.P.R. 633/1972, *“le cessioni e le prestazioni di servizi di cui alla lettera c) sono effettuate senza pagamento dell'imposta ai soggetti indicati nella lettera a), se residenti, ed ai soggetti che effettuano le cessioni di cui alla lettera b) del precedente comma su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità ...omissis”* e, pertanto, in linea teorica, dell'eventuale falsità ideologica della dichiarazione di intento presentata al cedente o dell'eventuale “splafonamento” commesso dal cessionario risponde sempre e solo quest'ultimo.

Ciò, sia chiaro, salvo il caso in cui il cedente emetta fattura senza addebito di imposta in assenza della dichiarazione di intento: in tale caso, evidentemente, al cessionario non potrà essere mosso alcun addebito (salvo essere comunque ritenuto corresponsabile del pagamento del tributo avendo comunque ricevuto un bene non gravato da imposta) ed unico soggetto responsabile dell'evasione fiscale sarà il cedente<sup>106</sup>.

---

<sup>106</sup> *“Le dichiarazioni hanno natura sostanziale e non formale: solo il loro invio consente agli esportatori abituali l'utilizzo del beneficio fiscale, mentre per il fornitore/prestatore è possibile emettere fattura senza applicazione dell'imposta solo se la dichiarazione è stata ricevuta in data anteriore all'effettuazione dell'operazione. Di converso, la fedeltà o meno della dichiarazione d'intento è imputabile esclusivamente all'esportatore abituale ed il cedente/prestatore non può entrare nel merito dei dati indicati, salvo che non si accerti un tentativo di frode concordata con il presunto esportatore abituale”* (RENATO PORTALE, *“I.V.A. – Imposta sul valore aggiunto 2014”*, Giuffrè 2004, pp. 370 e 371).

*“A norma dell'art. 8 d.P.R. 633/1972, i c.d. <esportatori abituali> (ossia i soggetti che hanno realizzato nell'anno solare precedente (se il plafond è calcolato su base annuale) ovvero nei dodici mesi precedenti (plafond su base mensile) cessioni all'esportazione, operazioni assimilate, servizi internazionali, servizi e cessioni intracomunitarie in misura superiore al dieci per cento del volume d'affari del medesimo periodo (al netto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale di cui all'art. 7 c. 2 d.P.R. 633/1972) possono acquistare e importare beni e servizi senza applicazione dell'Iva. In particolare, il menzionato art. 8 dispone che gli acquisti senza applicazione dell'imposta non possono superare l'ammontare delle operazioni di esportazione e assimilate, operazioni intracomunitarie e servizi internazionali registrati nel periodo di riferimento (c.d. plafond); prima di avvalersi della facoltà di effettuare le operazioni senza l'applicazione dell'imposta, gli esportatori abituali devono consegnare o inviare ai propri cedenti o prestatori una dichiarazione d'intento redatta in conformità al modello approvato con D.M. 6/12/1986. L'obbligo di dare comunicazione delle dichiarazioni d'intento ricevute dagli esportatori abituali, introdotto dalla finanziaria 2005, è posto a carico dei cedenti/prestatori e si aggiunge agli altri adempimenti già contemplati dalla normativa vigente per entrambi i soggetti. Si ricorda che: a) ai sensi dell'art. 1 c. 2 D.L. 746/1983, la dichiarazione d'intento <redatta in duplice esemplare, deve essere progressivamente numerata dal dichiarante e dal fornitore o prestatore, annotata entro i quindici giorni successivi a quello di emissione (per gli esportatori abituali) o ricevimento (per i cedenti/prestatori), in un apposito registro (c.d.*

Bisogna però fare attenzione ad un dettaglio non secondario. Con L. 311/2004 è stato introdotto **l'obbligo, a carico dei fornitori di esportatori abituali, di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni di intento ricevute**. Dopo un primo periodo transitorio, nel corso del quale tale obbligo doveva essere adempiuto entro il giorno 16 del mese successivo alla loro ricezione, indipendentemente dall'effettuazione o meno di operazioni senza applicazione d'imposta, con D.L. 16/2012 è stato previsto che la comunicazione *de qua* sia inviata entro il termine di effettuazione della prima liquidazione I.V.A. periodica, mensile o trimestrale, nella quale sono contabilizzate le operazioni senza applicazione di I.V.A.<sup>107</sup>.

I contenuti e le modalità della comunicazione trovano ora disciplina nel provvedimento del 14/03/2005 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

**La mancata trasmissione in via telematica comporta, per il fornitore/prestatore, l'applicazione di una sanzione amministrativa di importo compreso fra il 100% ed il 200% dell'imposta non fatturata** (cfr. art. 7 c. 4-bis D. Lgs. 471/1997, nel testo anteriore al D. Lgs. 175/2014). In particolare:

⇒ in caso di mancato invio della comunicazione o di invio con dati incompleti o inesatti<sup>108</sup>, si applica l'art. 7 c. 4-bis cit. con applicazione di una sanzione pecuniaria di importo compreso fra il 100% ed il 200% dell'imposta non fatturata (è pertanto evidente che la violazione potrà riscontrarsi, e dunque la sanzione potrà essere applicata, nel solo caso in cui – nel periodo

---

*registro delle dichiarazioni d'intento) tenuto a norma dell'art. 39 d.P.R. 633/1972 e conservata a norma dello stesso articolo>; b) l'art. 2 c. 2 L. 28/1997 consente di registrare le predette dichiarazioni d'intento <in apposita sezione dei registri di cui agli artt. 23 (registro fatture) o 24 (registro corrispettivi)> del d.P.R. 633/1972; c) il medesimo art. 1 c. 2 D.L. 746/1983 dispone che <gli estremi della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse (dai cedenti/prestatori) in base ad essa>, mentre ai sensi dell'art. 21 c. 6 d.P.R. 633/1972, per le operazioni non imponibili la fattura <in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta, reca l'annotazione che si tratta (omissis...) di operazione (omissis...) non imponibile (omissis...), con l'indicazione della relativa norma>; d) il cedente/prestatore, infine, è tenuto a riscontrare che la dichiarazione d'intento sia conforme al modello approvato con il D.M. 06/12/1986 e che contenga tutte le indicazioni ivi previste. In particolare, posto che <la dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti>, il modello deve contenere l'indicazione che la dichiarazione ha valore per l'unica operazione ivi indicata, o per più operazioni effettuate nell'anno solare e fino a concorrenza di un determinato ammontare imponibile, ovvero per più operazioni effettuate nell'anno solare entro un certo periodo di tempo" (Agenzia delle Entrate, circolare 41/E del 26/09/2005).*

<sup>107</sup> L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 82/E del 01/08/2012, ha chiarito che questo è il termine ultimo per la trasmissione della dichiarazione in argomento e che, pertanto, il contribuente può procedere alla trasmissione telematica dei dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute anche se le relative operazioni senza applicazione di imposta non sono ancora state effettuate.

<sup>108</sup> E' da rappresentare al riguardo che l'esattezza dei dati non deve qui essere posta in relazione con il contenuto e la veridicità dei dati esposti nella dichiarazione di intento ma, bensì, nell'esatta corrispondenza fra i dati riportati nella dichiarazione inviata telematicamente all'Agenzia delle Entrate dal fornitore/prestatore con quelli indicati nella dichiarazione di intento ricevuta dall'esportatore abituale (cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 41/E del 26/09/2005).

considerato – siano state effettivamente emesse fatture senza applicazione dell'I.V.A. ai sensi dell'art. 8 c. 2 d.P.R. 633/1972), e ciò indipendentemente dal fatto che vi sia stato uno splafonamento da parte del cliente/esportatore abituale e dalla corrispondenza al reale dei dati indicati nella dichiarazione di intento.

La mancata trasmissione della comunicazione *de qua* comporta però una ulteriore conseguenza di notevole gravità: **il cedente/prestatore, infatti, viene ritenuto coobbligato solidale con il proprio cliente/esportatore abituale per l'imposta da questi evasa, ossia per il plafond I.V.A. indebitamente utilizzato a fronte della dichiarazione di intento consegnata, e ciò nonostante la disposizione di cui all'art. 8 c. 2 d.P.R. cit..**

E' da sottolineare che, a seguito delle modifiche operate dal D. Lgs. 175/2014, il novellato art. 7 c. 4-bis D. Lgs. 471/1997 così recita "E' punito con la sanzione prevista nel comma 3 il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate, prevista dall'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17".

**Il comportamento sanzionato, pertanto, a far data dal 1 gennaio 2015, non è più la mancata comunicazione riepilogativa delle dichiarazioni di intento ricevute da parte del cedente o del prestatore, ma – piuttosto – l'effettuazione di un'operazione da parte di questi, con titolo di non imponibilità ex art. 8 c. 1 lett. c) d.P.R. 633/1972, senza avere previamente ricevuto da parte del proprio committente la dichiarazione di intento e senza averne previamente riscontrato l'avvenuta presentazione in via telematica all'Agenzia delle Entrate e del Territorio;**

⇒ in caso di mancato o tardivo invio della comunicazione o di invio con dati incompleti o inesatti, in assenza di fatture emesse senza applicazione dell'I.V.A. nel periodo considerato, potrà essere contestata la sola violazione di cui all'art. 11 c. 1 lett. a) D. Lgs. 471/1997 (trattandosi di violazione formale) con irrogazione di una sanzione di importo compreso fra € 258,00 e 2.065,00.

L'utilizzo indebito del plafond I.V.A. (al di fuori del caso di scuola dell'emissione di fattura senza addebito di imposta in assenza di una dichiarazione di intento) può derivare:

- ⇒ dall'assoluta mancanza da parte del cessionario dei requisiti minimi per poter essere considerato esportatore abituale<sup>109</sup>;
- ⇒ dall'avvenuto superamento del *plafond* disponibile, conseguente o ad un errore di calcolo in cui il soggetto è incorso all'atto dell'emissione della dichiarazione di intento o ad una verifica fiscale successiva a tale momento che abbia inciso, con efficacia retroattiva, o sulle modalità di costituzione del *plafond* ovvero sul suo utilizzo<sup>110</sup>.

Dal punto di vista sanzionatorio, l'indebito utilizzo del *plafond* I.V.A. trova punizione nell'art. 7 D. Lgs. 471/1997, in forza del quale: “3. *Chi effettua operazioni senza addebito di imposta, in mancanza della dichiarazione di intento .. è punito con la sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo. Qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa. 4. E' punito con la sanzione prevista nel comma 3 chi, in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dichiara all'altro contraente o in Dogana di volersi avvalere della facoltà di acquistare o di importare merci e servizi senza pagamento dell'imposta ... ovvero ne beneficia oltre il limite consentito. Se il superamento del limite consegue a mancata esportazione, nei casi previsti dalla legge, da parte di cessionario o del commissionario, la sanzione è ridotta alla metà e non si applica se l'imposta viene versata all'ufficio competente entro 30 giorni dalla scadenza del termine per l'esportazione, previa regolarizzazione della fattura”.*

In linea generale, pertanto, l'utilizzo indebito della dichiarazione di intento costituisce a carico del cessionario o – per quanto qui interessa – dell'importatore una violazione amministrativa punita con l'applicazione di una pena pecuniaria di importo compreso fra il 100% ed il 200% del tributo evaso.

Ciò qualora il comportamento sia connotato dall'elemento psicologico della colpa; se, invece, è ipotizzabile a carico del soggetto un dolo (anche generico) e ricorrano i seguenti presupposti:

---

<sup>109</sup> Perché, ad esempio, non ha posto in essere alcuna operazione non imponibile nel corso del periodo di riferimento precedente o perché le ha poste in essere ma per in misura inferiore al 10% del proprio volume d'affari

<sup>110</sup> Tipico è il caso delle operazioni di importazione con utilizzo di *plafond*. In questo caso, infatti, l'utilizzo del *plafond* deve essere contabilizzato nell'arco del mese solare nel corso del quale l'operazione doganale viene effettuata (ossia in data coincidente a quella della bolletta doganale di importazione) e ciò indipendentemente dalla data in cui la relativa operazione (l'acquisto della merce dall'estero e la relativa importazione) viene annotata sul registro I.V.A. fatture passive.



- ⇒ imposta evasa, con riferimento al singolo cespite impositivo, superiore ad € 30.000,00 per periodo di imposta<sup>111</sup>;
- ⇒ ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore ad € 1.500.000,00<sup>112</sup> ovvero ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque ad € 30.000,00;

il comportamento è qualificabile in termini di delitto e trova punizione nell'art. 3 D. Lgs. 74/2000 in forza del quale "1. *Fuori dei casi previsti dall'art.2, è punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente **ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria**, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila*"<sup>113</sup>.

Il D. Lgs. 74/2000 punisce, però, specificamente le violazioni di rilievo penale inerenti le imposte dirette, l'I.R.A.P. o l'I.V.A. quest'ultima intesa quale imposta "di consumo" dovuta in relazione ad attività di commercializzazione non connesse agli scambi extra U.E.. Si è già in precedenza osservato che, all'atto dell'importazione, l'I.V.A. – pur mantenendo la sua natura di imposta di consumo e dunque non potendo essere sussunta nel genus dei diritti di confine – mutua però da questi ultimi sia le modalità di accertamento e riscossione sia il plesso sanzionatorio, con conseguente applicazione non del D. Lgs. 74/2000 ma bensì del T.U.L.D..

<sup>111</sup> La soglia economica è stata così modificata ad opera dell'art. 2 c. 36-vicies semel lett b) D.L. 138/2011; in precedenza, la soglia era di lire 150.000.000.

<sup>112</sup> La soglia economica è stata così modificata ad opera dell'art. 3 D. Lgs. 158/2015.

<sup>113</sup> "Integra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) qualsiasi comportamento del contribuente, maliziosamente teso all'evasione delle imposte ed accompagnato da una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" (Corte Cass., Sezione III, 02/12/2011, n. 1200).

Ebbene, essendo il contrabbando un reato “a forma libera”, **l'illegittimo utilizzo della dichiarazione di intento all'atto dell'importazione – qualora connotato da dolo – e la conseguente mancata corresponsione dell'imposta in Dogana integra il reato di evasione I.V.A. all'importazione punito *per relationem* proprio dall'artt. 292 T.U.L.D.; nello specifico, essendo tale reato necessariamente connesso ad altro reato contro la fede pubblica (determinato dalla falsità ideologica della dichiarazione di intento presentata in Dogana), punibile ai sensi del combinato disposto degli artt. 48 e 479 c.p. (anche per la falsità ideologica “derivata”<sup>114</sup> della bolletta di importazione), la violazione continua ad avere rilievo penale anche successivamente all'emissione del D. Lgs. 8/2016.**

Non essendo invece rinvenibile all'interno del T.U.L.D. alcuna disposizione specifica avente ad oggetto l'utilizzo, all'atto dell'importazione, di una dichiarazione di intento colposamente redatta in assenza dei requisiti di legge, la disciplina sanzionatoria applicabile non potrà essere che quella di cui al già esaminato art. 7 D. Lgs. 471/1997.

## **2. La depenalizzazione del contrabbando di merci diverse dai T.L.E.: gli interventi del 1999 e del 2016.**

### **2.1.a) Il primo intervento di depenalizzazione: il D. Lgs. 507/1999 ed il nuovo art. 295-bis T.U.L.D..**

Il primo intervento di depenalizzazione in materia di contrabbando risale alla fine degli anni '90 ed è stato operato con il D. Lgs. 30/12/1999, n. 507 emesso in attuazione della delega conferita dal Parlamento con legge 25/06/1999, n. 205.

La depenalizzazione è stata operata dell'art. 25 del D. Lgs. 507/1999 che ha introdotto nel T.U.L.D. un nuovo art. 295-bis in forza del quale **nei 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<sup>115</sup> e non sussistono le**

<sup>114</sup> Sul punto: Corte Cass., Sezione III, n. 11/07/2007 (udienza del 17/05/2007) n. 27052.

<sup>115</sup> Nella relazione ministeriale di accompagnamento al D. Lgs. 507/1999 si legge: “*Sul primo versante, la lettera a) del comma 1 esordisce imponendo la depenalizzazione dei reati di contrabbando previsti dal testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 (d'ora in avanti t.u.l.d.), limitatamente ai casi in cui l'ammontare dei diritti di confine dovuti non superi sette milioni di lire.*”

**aggravanti di cui all'art. 295 c. 2 T.U.L.D., la violazione ha mero carattere**

*Si tratta di previsione che presuppone evidentemente la bonitas dell'indirizzo interpretativo – definitivamente prevalso, dopo iniziali oscillazioni, nella giurisprudenza di legittimità - in virtù del quale le fattispecie di contrabbando doganale non possono considerarsi già depenalizzate (in toto) dall'articolo 2 della legge 28 dicembre 1993, n. 561 [fatto "rivivere" dall'articolo 15, comma 2, della legge n. 205 del 1999, dopo il lapsus abrogativo di cui all'articolo 214, comma 1, lettera gg), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58], trattandosi di reati finanziari che, nelle ipotesi aggravate, sono puniti con pena (anche) detentiva. Al di là di ciò, giova segnalare come la previsione di un limite quantitativo alla depenalizzazione, ragguagliato all'ammontare dei diritti di confine evasi o che si tentava di evadere (lire sette milioni) — limite che non figurava nell'originaria versione della norma di delega approvata in prima lettura dalla Camera dei deputati — miri specificamente ad evitare che l'ordinamento nazionale si ponga in frizione con la Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle comunità europee (c.d. <P.I.F.>), fatta a Bruxelles il 26 luglio 1995 (in G.U.C.E. n. C/316 del 27 novembre 1995) ed in corso di ratifica da parte dell'Italia. Lo strumento impegna, infatti, gli Stati membri dell'Unione europea a reprimere con sanzioni di natura penale le frodi, tanto in materia di entrate che di spese, lesive degli interessi finanziari delle Comunità (frodi tra le quali rientra - a fronte della lata definizione offerta dall'articolo 1 - anche il contrabbando doganale, essendo i dazi doganali sugli scambi con i paesi terzi una delle "risorse proprie" delle Comunità), con la sola eccezione dei fatti <di lieve entità>, riguardanti <un importo totale inferiore a 4.000 ECU> e <che non presentino aspetti di particolare gravità secondo la propria legislazione>: fatti in rapporto ai quali è lasciata aperta la possibilità di ricorso a sanzioni di diversa natura (articolo 2, § 2, della Convenzione). Va rilevato, per altro verso, come nella lista delle disposizioni che, secondo l'indicazione parlamentare, sono destinate alla (parziale) depenalizzazione figurino anche gli articoli 295 e 296 t.u.l.d., che contemplano, non già ipotesi di reato, ma - rispettivamente - circostanze aggravanti speciali dei delitti di contrabbando e una disciplina particolare della recidiva in tali delitti. Dal fatto che il richiamo all'articolo 295 sia limitato soltanto al primo comma (che prevede l'aggravante dell'uso di mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato) si inferisce, a contrario sensu, che il legislatore delegante ha inteso mantenere la rilevanza penale dei fatti di contrabbando che, sebbene relativi ad importi inferiori all'indicata "soglia quantitativa", risultino però aggravati ai sensi del secondo comma dello stesso articolo (sorpresa del colpevole a mano armata; sorpresa di tre o più persone riunite colpevoli di contrabbando ed in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia; connessione con delitto contro la fede pubblica o la pubblica amministrazione; fatto commesso da associato per delinquere in contrabbando). Anche tale scelta si connette, per vero, all'esigenza di prestare ossequio al ricordato disposto dell'articolo 2, § 2, della Convenzione <P.I.F.>, per la parte in cui richiede, come condizione per l'utilizzabilità in subiecta materia di sanzioni non penali, non soltanto che l'importo della frode resti al di sotto di una certa soglia, ma anche che l'episodio concreto non presenti <aspetti di particolare gravità> secondo la legislazione nazionale: particolare gravità che è apparsa per contro ravvisabile, quanto ai fatti di contrabbando doganale, nei casi in cui ricorrano le circostanze in questione, stante l'eclatante inasprimento del trattamento sanzionatorio per esse prefigurato (aggiunta alla pena della multa, comminata per le ipotesi base, della reclusione da tre a cinque anni; per la circostanza di cui al primo comma dell'articolo 295 è previsto, invece, il semplice aumento della pena pecuniaria) Tirando le fila, il passaggio della fattispecie dal campo degli illeciti penali a quello degli illeciti amministrativi resta subordinato, in base all'articolo 6, comma 1, lettera a), della legge delega, a due condizioni: una positiva, relativa all'ammontare dei diritti di confine evasi o che si tentava di evadere; l'altra negativa, consistente nell'assenza delle accennate aggravanti ex art. 295, secondo comma, t.u.l.d. Un terza condizione, essa pure negativa, è poi contemplata dal comma 2 dello stesso articolo 6: il contrabbando non deve avere cioè ad oggetto tabacchi lavorati esteri (infra, § 5.5).".*

amministrativo e trova punizione con applicazione di una sanzione pecuniaria amministrativa di importo compreso 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..

Questo primo intervento di depenalizzazione, dunque, ha avuto ad oggetto il contrabbando doganale (o, per quanto sopra si è detto, l'evasione dell'I.V.A. all'importazione) nei solo caso in cui:

- 1) oggetto materiale della violazione siano beni diversi dai T.L.E.<sup>116</sup>;
- 2) l'ammontare dei diritti di confine evasi sia inferiore alla somma di € 3.999,96.

Ai fini della determinazione del limite, il *quantum debendi* a titolo di dazio (ordinario, compensativo ed antidumping) o 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 sussistere una di rilievo meramente amministrativo in materia di I.V.A. (e viceversa)<sup>117</sup>.

Qualora, per fatto del colpevole, non sia stato possibile determinare con precisione l'importo dei diritti di confine e dell'I.V.A. evasi, trova applicazione l'art.

---

<sup>116</sup> 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.

<sup>117</sup> La relazione ministeriale di accompagnamento al D. Lgs. 507/1999 così recita: "L'art. 70 c 1 secondo periodo del d.P.R. 633/1972 estende, come noto, alle violazioni in materia di I.V.A. sulle importazioni le disposizioni sanzionatorie delle leggi doganali relative ai diritti di confine. A fronte di tale rinvio ricettizio, la parziale depenalizzazione del contrabbando doganale si estende automaticamente alle violazioni in discorso. Si è ritenuto che non sussista alcun indice, né di ordine letterale né di tipo teleologico, dal quale possa inferirsi la volontà del legislatore delegante di escludere siffatto evento estensivo, che contribuisce ovviamente al conseguimento delle finalità generali di deflazione che alitano alla radice della delega. Piuttosto si è posto il problema di che cosa avvenga nel caso, tutt'altro che infrequente, in cui la stessa condotta si sottragga, o si tenti di sottrarre, la merce al pagamento tanto dei diritti di confine che dell'I.V.A. sulle importazioni (fattispecie nella quale, per consolidata giurisprudenza, si ha concorso tra il reato doganale e quello in materia di I.V.A.). **Il quesito era, in particolare, se dovesse prevedersi, ai fini della verifica del superamento della soglia di depenalizzazione, di 7 milioni di lire, un meccanismo di cumulo tra diritti di confine ed I.V.A.:** ciò in quanto a mente del citato art. 2 § 2 della Convenzione P.I.F., il limite dei 4.000 ECU va riferito all'importo totale della frode agli interessi finanziari delle Comunità, tra le cui risorse figura anche un'aliquota uniforme sull'imponibile I.V.A. degli Stati membri. **Al quesito si è ritenuto di dover dare peraltro risposta negativa, sul rilievo che la relazione esplicativa della Convenzione P.I.F. approvata dal Consiglio il 26 maggio 1997 chiarisce espressamente ... che le entrate provenienti dall'applicazione dell'aliquota sull'imponibile I.V.A. non rientrano tra quelle tutelate nello strumento**".

294 T.U.L.D. in forza del quale la sanzione amministrativa pecuniaria viene irrogata in misura fissa pari ad € 516,00<sup>118</sup>.

- 3) in ultimo, è richiesta la non configurabilità delle aggravanti di cui all'art. 295 c. 2 T.U.L.D.<sup>119</sup>.

Pertanto, non tutte le (ex) aggravanti specifiche previste per il contrabbando determinano la rilevanza penale della violazione commessa, ma solo quelle di cui al citato c. 2 (*vedi supra*). Per sua stessa natura, infatti, allorché il fatto sia aggravato ai sensi del c. 3 dell'art. 295 cit., la violazione non ha natura amministrativa in quanto non è stata oggetto di “depenalizzazione”.

Viceversa, la sussistenza delle condizioni per l'applicazione dell'aggravante di cui all'art. 295 c. 1 T.U.L.D., che nel contrabbando di rilievo penale determinano l'aumento della sanzione minima da 2 a 5 volte i diritti di confine evasi (invariato, invece, rimane il limite massimo di 10 volte), in caso di contrabbando depenalizzato comportano l'aumento della sanzione pecuniaria fino alla metà con la conseguenza che l'importo minimo potrà essere aumentato fino a 3 volte i diritti di confine evasi e l'importo massimo fino a 15 volte.

E' anche da sottolineare che, trattandosi di una violazione amministrativa tributaria, trova applicazione anche la previsione di cui all'art. 7 c. 3 D. Lgs. 472/1997 con la conseguenza che, nel caso in cui lo stesso soggetto agente commetta, nell'arco del triennio precedente, un'altra violazione “della stessa indole” l'importo della sanzione concretamente irrogabile potrà essere aumentato fino alla metà.

---

<sup>118</sup> La relazione ministeriale di accompagnamento al D. Lgs. 507/1999 così recita: “*Si è rilevato come il generalissimo principio del in dubio pro reo debba portare senz'altro l'interprete a ritenere che, ove manchi la prova del superamento del limite dimensionale di criminalizzazione della condotta, il fatto ricada nell'area delle violazioni depenalizzate: conclusione, questa, che risulta d'altro canto corroborata dalla previsione – inserita nella nuova norma – di una sanzione amministrativa minima fissa specificamente riferita all'ipotesi di cui all'art. 294 T.U.L.D. ed intesta giust'appunto a rendere operante la fattispecie sanzionatoria allorquando risulti impossibile l'accertamento del valore della merce*”.

<sup>119</sup> “*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).

## **2.1.b) Le modalità di repressione del contrabbando depenalizzato: il sequestro e la confisca della merce e ripercussioni sull'esistenza dell'obbligazione tributaria.**

Trattandosi di fattispecie depenalizzata, la sanzione pecuniaria – di rilievo 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, l'operatore di Polizia Tributaria o di Polizia Giudiziaria dovrà procedere alla redazione di un processo verbale di constatazione da trasmettere alla direzione dell'Ufficio delle Dogane territorialmente competente e che può portare, nel rispetto del termine di 30 giorni previsto per il "diritto di ascolto" dal D. Lgs. 374/1990, all'adozione da parte del dirigente dell'ufficio 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 nanti il giudice tributario competente.

**Anche in caso di contrabbando depenalizzato, la confisca resta obbligatoria.** Rispetto alla fattispecie di rilievo penale vi è però una differenza sostanziale in quanto, qui, il sequestro dovrà essere operato in via amministrativa ai sensi dell'art. 13 L. 689/1981 e la confisca avrà comunque natura amministrativa e dovrà essere irrogata nel rispetto delle procedure di cui al D. Lgs. 472/1997<sup>120</sup>.

---

<sup>120</sup> La relazione ministeriale di accompagnamento al D. Lgs. 507/1999 così recita: "La lettera a) del comma 1 dell'articolo 6 della legge delega prevede che, in rapporto alle violazioni depenalizzate, i poteri di sequestro e confisca delle cose indicate nell'articolo 301 del ... testo unico debbano essere attribuiti all'autorità amministrativa. Al riguardo va osservato come il trasferimento all'autorità amministrativa (autorità da identificarsi segnatamente nel capo della Dogana nella cui circoscrizione la violazione è stata accertata) dei poteri di confisca delle cose indicate dall'art. 301 T.U.L.D. (che detta una disciplina derogatoria di quella dell'art. 240 c.p.) comporti l'automatico riconoscimento, in capo agli organi accertatori, del potere di procedere al sequestro cautelare delle cose stesse in base alla disposizione generale di cui all'art. 13 della L. 689/1981 senza necessità di specifico richiamo. E' parso opportuno, di contro, estendere espressamente alle violazioni depenalizzate le speciali disposizioni del T.U.L.D. (artt. 301-bis e 333) in tema di destinazione, custodia e vendita dei beni sequestrati e confiscati in sede penale (terzo comma del nuovo art. 295-bis T.U.L.D.)."

## **2.2.a) Il secondo intervento di depenalizzazione: il D. Lgs. 8/2016 e la trasformazione in illeciti amministrativi degli episodi di contrabbando non aggravati ai sensi dell'art. 295 c. 2 e 3 T.U.L.D..**

Nel corso dell'anno 2016 il legislatore è intervenuto nuovamente emettendo un secondo ampio provvedimento di depenalizzazione avente ad oggetto non singoli reati (secondo la tecnica legislativa del 1999) ma, bensì, tutti i reati (ed eccezione di quelli previsti dal codice penale, per i quali la depenalizzazione è stata operata per "singoli reati" puntualmente indicati) puniti con la sola pena pecuniaria (e ciò anche se, in caso di eventuali aggravanti, in luogo della pena pecuniaria o unitamente ad essa si applichi la pena detentiva) indicando invece in modo espresso i reati esclusi dalla depenalizzazione.

Ai sensi dell'art. 1 c. 1 D. Lgs. 8/2016, infatti, *"non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda"*; il successivo c. 2 prevede che *"la disposizione del comma 1 si applica anche ai reati in esso previsti che, nelle ipotesi aggravate, sono puniti con la pena detentiva, sola o congiunta a quella pecuniaria. In tal caso, le ipotesi aggravate sono da ritenersi fattispecie autonome di reato"*.

Si è quindi già osservato che tutte le fattispecie di contrabbando non già depenalizzato ex art. 295-bis T.U.L.D. e per le quali non sono integrate le fattispecie di cui all'art. 295 c. 2 e 3 T.U.L.D. risultano ora depenalizzate e sanzionabili solo in via amministrativa.

Pertanto, a decorrere dall'entrata in vigore del D. Lgs. 8/2016, esistono due fattispecie distinte di contrabbando depenalizzato, governate da plessi normativi solo parzialmente simili in punto di quantificazione della sanzione irrogata:

	Presupposti per l'applicazione	Importo della sanzione base applicabile
Contrabbando depenalizzato ai sensi dell'art. 25 del D. Lgs. 507/1999 (art. 295-bis T.U.L.D.)	Riferibilità a merci diverse dai T.L.E. Importo dei diritti di confine evasi inferiore ad € 3.999,96 Assenza delle circostanze aggravanti di cui all'art. 295 c. 2 T.U.L.D.	Da 2 a 10 volte i diritti di confine evasi Sanzione fino ad € 516,00 nei casi di cui all'art. 294 T.U.L.D.

Contrabbando depenalizzato ex art. 1 D. Lgs. 8/2016	Riferibilità a merci diverse dai T.L.E. Importo dei diritti di confine evasi compreso pari o superiore ad € 3.999,96 Assenza di circostanze aggravanti di cui all'art. 295 c. 2 e 3 T.U.L.D.	Da 2 a 10 volte i diritti di confine evasi, con un minimo di € 5.000,00 ed un massimo di € 50.000,00 Sanzione in misura fissa di € 5.000,00 nei casi di cui all'art. 294 T.U.L.D.
---	--	--

Già qui emerge il primo problema.

Come detto, la “prima depenalizzazione” – ossia l'attuale art. 295-bis T.U.L.D. – prevede l'applicazione:

- ⇒ di una sanzione amministrativa di importo compreso fra 2 e 10 volte i diritti di confine evasi ma senza previsione di un limite minimo e di un limite massimo;
- ⇒ ovvero, nei casi di cui all'art. 294 T.U.L.D., di una sanzione amministrativa in misura non superiore ad € 516,00.

L'art. 1 c. 5 del D. Lgs. 8/2016 prevede invece che “**La sanzione amministrativa pecuniaria di cui al primo comma è così determinata: a) da € 5.000,00 ad € 10.000,00 per i reati puniti con la multa o l'ammenda non superiore nel massimo ad € 5.000,00; b) da € 5.000,00 ad € 30.000,00 per i reati puniti con la multa o l'ammenda non superiore nel massimo ad € 20.000,00; c) da € 10.000,00 ad € 50.000,00 per i reati puniti con la multa o l'ammenda non superiore nel massimo ad € 20.000,00**”.

Ai sensi del successivo c. 6 “**se per le violazioni previste dal comma 1 è prevista una pena pecuniaria proporzionale, anche senza la determinazione dei limiti minimi o massimi, la somma dovuta è pari all'ammontare della multa o dell'ammenda, ma non può in ogni caso essere inferiore ad € 5.000,00 né superiore ad € 50.000,00**”.

Ora, per il caso del contrabbando, al di fuori dei casi di cui all'art. 294 T.U.L.D., l'originaria fattispecie penale prevede una pena pecuniaria proporzionale, posto che la stessa è determinata in misura pari da 2 a 10 volte i diritti di confine evasi e che, solo nel caso di ricorrenza dell'aggravante di cui all'art. 295 c. 1 T.U.L.D. – la “forcilla” è determinata fra 5 e 10 volte i diritti di confine evasi.



Rispetto alla fattispecie di cui all'art. 295-bis T.U.L.D., pertanto, ad eccezione del caso della ricorrenza della circostanza aggravante di cui all'anzidetto art. 295 c. 1 T.U.L.D., nulla sembrerebbe cambiare. Ma, in realtà, non è così.

L'ultimo periodo dell'art. 1 c. 5 D. Lgs. 8/2016, infatti, prevede che la sanzione amministrativa concretamente determinata, pur nell'ambito dei *range* sopra esaminati, **non può essere inferiore ad € 5.000,00 né superiore ad € 50.000,00.** Nello specifico caso del contrabbando doganale tale limite di € 5.000,00 non verrà praticamente mai in applicazione posto che, se comunque la sanzione amministrativa deve essere compresa fra 2 e 10 volte i diritti di confine evasi e che il contrabbando ex art. 1 c. 5 D. Lgs. cit. è applicabile alle sole fattispecie da cui deriva un'evasione di diritti di confine superiore ad € 3.999,96 è evidente che la misura minima della sanzione non potrà mai essere inferiore ad € 5.000,00.

Più di un dubbio sorge nella mente dello scrivente per quanto concerne il limite massimo di € 50.000,00 e ciò in quanto, essendo il contrabbando una violazione di stampo eminentemente doloso, non si comprende per quale ragione – a fronte di una notevole evasione tributaria (si rammenta al riguardo che un'evasione di diritti di confine superiore ad € 49.993,00 determina comunque l'integrazione della fattispecie di cui all'art. 295 c. 3 T.U.L.D. e dunque la rilevanza penale del fatto) – l'ordinamento giuridico debba porre un freno alla propria pretesa sanzionatoria.

Ancora più dissonante è la disciplina del contrabbando depenalizzato ex art. 1 D. Lgs. 8/2016 rispetto a quello di cui all'art. 295-bis T.U.L.D. nei casi di cui all'art. 294 T.U.L.D., ossia allorché *“per fatto del colpevole non siasi potuto accertare, in tutto o in parte, la qualità, la quantità ed il valore della merce”*. Mentre, infatti, ai sensi dell'art. 295-bis T.U.L.D. trova applicazione la sanzione pecuniaria fino all'importo massimo di € 516,00 stante quanto previsto dall'art. 1 c. 5 D. Lgs. 8/2016 per tutti i casi di contrabbando depenalizzato attinenti una evasione d'imposta superiore ad € 3.999,96 **la sanzione pecuniaria applicabile potrà avere importo compreso fra € 5.000,00 ed € 10.000,00.**

Per quanto riguarda la natura della violazione, la stessa – come nel caso dell'art. 295-bis T.U.L.D. – è di chiara matrice tributaria e, pertanto, il procedimento di irrogazione è disciplinato non dalla L. 681/1981 (salvo per quanto riguarda l'eventuale sequestro del bene in contrabbando) ma dal D. Lgs. 472/1997 e ss.mm.ii..

Sul punto, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli si è già espressa con nota prot. n. 55383RU del 24/05/2016 che così recita: *“L'art. 6 del Decreto stabilisce che il procedimento per l'applicazione delle sanzioni è quello previsto dalle sezioni I e II del Capo I della L. n. 689/1981, <<in quanto applicabili>>, operando quindi un rinvio, subordinato all'applicabilità, alla norma generale in tema di sanzioni amministrative. La*

verifica dell'applicabilità della L. n. 689/1981 deve, ad avviso della scrivente, confrontarsi con l'esistenza nel nostro ordinamento di altra norma che disciplina -con significativi tratti differenziali rispetto alla normativa generale in tema di sanzioni, dettata appunto dalla L. 689/1981- l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie. Il contrabbando è, infatti, un fenomeno esclusivamente tributario (cfr. Cass. pen. n. 39196/2015, secondo cui esso <<consiste nella sottrazione delle merci ai diritti di confine>><sup>2</sup>) sicché può affermarsi che, **per quanto riguarda il contrabbando recentemente depenalizzato, trattandosi di irrogare sanzioni tributarie, debba applicarsi il procedimento di cui al D.Lgs. n. 472/1997, le cui compiute previsioni, essendo di carattere speciale, possono ritenersi prevalenti sulla L. n. 689/1981.** In linea generale, dunque, di fronte a un caso di contrabbando depenalizzato saranno applicabili, per i profili procedimentali, le norme di cui al D. Lgs. n. 472/1997 e, solo in caso di lacune, le disposizioni di cui alla L. n. 689/1981. Ad esempio, poiché il sequestro cautelare non è disciplinato proceduralmente dal D. Lgs. n. 472/1997, si applicheranno, in via sussidiaria, le norme di cui agli artt. 13 e ss. della L. n. 689/1981".

### **3. Il contrabbando di T.L.E.: la legge 92/2001 e gli artt. 291-bis e ss. T.U.L.D..**

#### **3.1. Nozione e diverse categorie di T.L.E..**

Nel corso degli anni '80 e '90 è grandemente aumentato il contrabbando di T.L.E., sovente gestito da organizzazioni malavitose di stampo mafioso, complice anche l'assoluta inadeguatezza delle disposizioni sanzionatorie previste dal T.U.L.D. nel testo in allora vigente. Al fine di porre un argine a tale situazione, il legislatore è intervenuto pesantemente emanando la legge 19/03/2001, n. 92 (*"Modifiche alla normativa concernente la repressione del contrabbando di tabacchi lavorati esteri"*) ed introducendo, pur nell'ambito del T.U.L.D., una serie di nuove disposizioni sanzionatorie (artt. 291-bis e ss.) costituenti *lex specialis* rispetto all'ordinaria disciplina del contrabbando il cui ambito di applicazione è stato conseguentemente limitato a tutte le altre tipologie di merce diverse dai T.L.E.<sup>121</sup>.

E' da notare che, in tale sede, il legislatore non ha minimamente intaccato gli artt. 1, 67 e 70 del d.P.R. 633/1972 con la conseguenza che, essendo i T.L.E. gravati da I.V.A.<sup>122</sup> all'atto della loro importazione (per quanto fraudolenta), il reato di contrabbando di T.L.E. concorre con quello di evasione I.V.A. all'importazione<sup>123</sup>.

<sup>121</sup> Corte Cass., Sezione I, n. 16271 del 07/04/2003, Moussa

<sup>122</sup> Proprio per quanto riguarda le modalità di determinazione della base imponibile I.V.A., giova sottolineare come l'art. 39-sexies c. 1 del T.U.A. preveda l'applicazione di una disciplina del tutto

Ai sensi dell'art. 39-bis T.U.A., i T.L.E. si suddividono nelle seguenti diverse tipologie:

---

peculiare. La disposizione, infatti, così recita: "1. **Sulle cessioni e sulle importazioni dei tabacchi lavorati di cui agli articoli 39-bis e 39-ter l'imposta sul valore aggiunto è dovuta, in una sola volta, a seconda dei casi dal depositario autorizzato che effettua l'immissione al consumo o dal destinatario registrato di cui all'articolo 8 ovvero dal rappresentante fiscale di cui all'articolo 10-bis, comma 2, con l'aliquota ordinaria vigente applicata sul prezzo di vendita al pubblico, al netto dell'ammontare della stessa imposta.** Per le cessioni e per le importazioni di tabacchi lavorati effettuate prima dell'immissione al consumo, l'imposta è applicata in base al regime ordinario previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Resta ferma l'applicabilità, ove ne ricorrano i presupposti, del regime di cui all' articolo 50 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni. 2. Ai fini del comma 1, non si considerano immissioni al consumo gli svincoli irregolari dal regime sospensivo".

123

"Il delitto di contrabbando di T.L.E. concorre con quello di evasione dell'Iva all'importazione, contemplato dall'art. 70 del D.P.R. n. 633 del 1972, parimenti contestato al prevenuto. Infatti, come il diritto di confine non è sostitutivo o assorbente del pagamento dell'Iva, così il reato doganale non è assorbente o sostitutivo di quello di violazione dell'Iva, in quanto le due ipotesi sono rivolte alla tutela di due distinti diritti fiscali dello Stato, relativi a due operazioni soggette ad imposizione, cioè quella dell'introduzione di merci nel territorio dello Stato al fine di equiparare fiscalmente i prodotti esteri a quelli similari nazionali, e l'altra di adeguamento della cessione della merce alla generale imposizione Iva. Trattasi di reati che possono comunque essere ritenuti avvinti dal vincolo della continuazione, stante la evidente unicità del disegno criminoso" (Tribunale di Napoli Nord – Aversa, sentenza del 03/02/2015, ud. 26/01/2015).

"Invero, dal verbale di sequestro, redatto in maniera precisa e coerente, emerge che l'odierno imputato, in data 11 settembre 2010, veniva sorpreso mentre era intento alla vendita di tabacco lavorato estero, confezionato in pacchetti di sigarette privi del bollino del Monopolio di Stato (la P.G. sequestrava kg. 0,100 di T.L.E.). Orbene, tale condotta integra, innanzitutto, gli estremi del reato previsto dagli artt. 25 e 291 bis (comma secondo) D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43. Infatti, la mancanza sui pacchetti di sigarette del bollino del Monopolio dello Stato prova la natura di merce di contrabbando del tabacco lavorato estero trovato in possesso dell'imputato; tabacco che era stato quindi in precedenza sottratto al pagamento dei diritti di confine dovuti. Ma il T.L.E. in questione risulta sottratto, in mancanza di una diversa giustificazione, anche al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto ( I.V.A.) relativa all'importazione di tale bene. **Pertanto, in virtù del rinvio effettuato dall'art. 70 D.P.R. n. 633 del 1972 alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine, la condotta di detenzione della predetta merce da parte dell'imputato integra anche gli estremi del delitto di cui agli artt. 1, 67 e 70 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.** Va, infatti, osservato che il diritto di confine non è assorbente o sostitutivo del pagamento dell'IVA e che, di conseguenza, il reato di contrabbando non è assorbente rispetto a quello di violazione dell'I.V.A., in quanto le due ipotesi sono rivolte alla tutela di due distinti diritti fiscali dello Stato, correlati l'uno all'introduzione di merci nel territorio dello Stato e alla conseguente necessità di equiparare fiscalmente i prodotti esteri a quelli similari nazionali e l'altro all'esigenza, di carattere generale, di imporre l'I.V.A. alle cessioni di merci (cfr. Cass. Pen., Sez. III, 1 settembre 1982, n. 7773). **Ne consegue che i due reati concorrono tra di loro.** I reati debbono essere riuniti sotto il vincolo della continuazione, essendo evidente che facessero parte di un medesimo disegno criminoso, rivolto a sottrarre la merce sequestrata al pagamento dei dovuti oneri fiscali" (Tribunale di Napoli, Sez. I, sentenza 13/03/2014, ud. 14/02/2014).

⇒ i **sigari e sigaretti**, definiti tali se possono essere e se, tenuto conto delle loro proprietà e delle normali attese dei consumatori, sono esclusivamente destinati ad essere fumati tali e quali:

- 1) i rotoli di tabacco muniti di una fascia esterna di tabacco naturale;
- 2) i rotoli di tabacco riempiti di una miscela di tabacco battuto e muniti di una fascia esterna del colore tipico dei sigari, di tabacco ricostituito, ricoprente interamente il prodotto, compreso l'eventuale filtro, ma escluso il bocchino nei sigari che ne sono provvisti, aventi peso unitario, esclusi il filtro o il bocchino, non inferiore a 2,3 grammi e non superiore a 10 grammi e la cui circonferenza misurabile su almeno un terzo della lunghezza non è inferiore a 34 millimetri;

⇒ le **sigarette**, ossia:

- 1) i rotoli che possono essere fumati tali e quali e che non sono sigari o sigaretti a norma della lettera a) del presente comma;
- 2) i rotoli di tabacco che, previa una semplice manipolazione non industriale, sono inseriti in tubi per sigarette o arrotolati in fogli di carta per sigarette;

⇒ il **tabacco da fumo**, ossia il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette e gli altri tabacchi da fumo.

Nello specifico, viene considerato tabacco da fumo:

- 1) il tabacco, anche trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette, che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale;
- 2) i cascami di tabacco preparati per la vendita al minuto, non compresi nelle lettere a) e b), e che possono essere fumati; sono considerati "cascami di tabacco" i residui delle foglie di tabacco e i sottoprodotti della lavorazione del tabacco o della fabbricazione di prodotti del tabacco;

⇒ il **tabacco da fiuto**, definito come il tabacco in polvere o in grani specialmente preparato per essere fiutato, ma non fumato;

⇒ il **tabacco da masticare**, definito come il tabacco presentato in rotoli, in barre, in lamine, in cubi o in tavolette, condizionato per la vendita al minuto e specialmente preparato per essere masticato, ma non fumato;

- ⇒ i **tabacchi da inalazione senza combustione**, ossia i prodotti del tabacco non da fumo che possono essere consumati senza processo di combustione

### **3.2. La disciplina del contrabbando di T.L.E. (art. 291-bis T.U.L.D.): parziale depenalizzazione del fatto a seguito dell'emanazione del D. Lgs. 8/2016.**

Si rende colpevole della violazione di cui all'art. 291-bis T.U.L.D. chiunque, compiendo atti diretti ad eludere il controllo doganale delle merci:

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

all'interno del territorio dello Stato T.L.E. per il quale non è stata regolarmente assolta la fiscalità di confine che, come già detto, è costituita sia dai dazi veri e propri sia dall'I.V.A. e – per quanto qui nello specifico riguarda – dalle accise.

Giova precisare, al riguardo, che:

- ⇒ il T.U.A., pur disciplinando (articoli da 39-bis a 39-terdecies) compiutamente la materia dei T.L.E., non prevede alcuna disposizione sanzionatoria applicabile al caso di mancata corresponsione dell'accisa su di essi gravante (a differenza, come visto, di quanto accade per i prodotti energetici, gli alcoli e le imposte di consumo) con la conseguenza che il contrabbando di accise troverà in questo caso unica sanzione delle disposizioni di cui agli artt. 291-bis e ss. T.U.L.D. (e, pertanto, non vi potrà essere alcuna ipotesi di concorso formale);
- ⇒ la L. 92/2001 non ha introdotto una specifica disposizione in materia di tentato contrabbando di T.L.E.; da ciò deriva che, qualora le azioni poste in essere non siano suscettibili di integrare il contrabbando consumato ma abbiamo comunque le caratteristiche dell'univocità e della idoneità, troverà applicazione l'art. 293

T.U.L.D. con conseguente applicazione della medesima pena prevista per la violazione consumata<sup>124</sup>.

<sup>124</sup> “Questa Sezione, con sentenza emessa il 10 gennaio 2012 nei confronti di D.P.G., coimputato nel medesimo procedimento, per i medesimi reati e per le stesse vicende, ha affermato quanto segue. L'autonomo reato di cui al D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 291 bis (Contrabbando di tabacchi lavorati esteri) non punisce genericamente, come il successivo art. 292, qualsiasi condotta idonea a produrre l'evento della sottrazione di merci al pagamento dei diritti di confine dovuti - reato in ordine al quale si è ritenuto che l'interesse protetto deve essere esteso anche alla percezione dei "diritti di confine" comunitari cioè a quei dazi o prelievi previsti dalla legislazione della Comunità europea per merci provenienti dall'estero inteso come territorio extracomunitario (cfr. Sez. 3, 27.11.2002, n. 4032, Gazzetas, m. 224735; Sez. 5, 30.11.2006, n. 4950/07, Prudenziari, m. 235784) - **bensì prevede e punisce una serie di comportamenti specifici e tassativamente indicati, e precisamente la condotta di <chiunque introduce, vende, trasporta, acquista o detiene nel territorio dello Stato un quantitativo di tabacco lavorato estero di contrabbando superiore a dieci chilogrammi convenzionali>**. In altre parole occorre, per integrare il reato, da un lato, che la condotta abbia ad oggetto tabacco lavorato estero (e non nazionale) di contrabbando per un quantitativo superiore a 10 Kg. convenzionali, e, da un altro lato, che detto tabacco sia introdotto, o venduto, o trasportato, o acquistato o detenuto nel territorio dello Stato. L'introduzione, vendita, trasporto, acquisto o detenzione avvenuti nel territorio dello Stato costituiscono, dunque, elemento indispensabile per la configurazione del reato in questione. Si è precisato che l'introduzione in Italia può essere anche temporanea e di breve durata, in quanto il reato <si perfeziona con la detenzione di beni introdotti nello Stato in frode ai diritti di confine, a nulla rilevando che la merce sia destinata ad un altro paese comunitario> (Sez. 3, 29.10.2009, n. 5853/10, Ioanna, m. 246178), e che, purché vi sia in concreto la detenzione in territorio italiano di tabacco lavorato estero nella quantità prevista per il quale non siano stati corrisposti i diritti di confine, a nulla rileva che la merce sia destinata ad un altro paese comunitario e non ne sia individuata la provenienza, quando non risulti osservata la normativa comunitaria (Sez. 3, 8.11.2000, n. 3552, Morganti, m. 217396). Analogamente, il reato sussiste allorché il tabacco estero si trovi a bordo di una nave, sempre che questa sia entrata nelle acque territoriali dello Stato italiano (Sez. 3, 24.9.2008, n. 39175, Mandilas). E' dunque pacifico che, per la integrazione dello specifico reato di cui al D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 291 bis il tabacco lavorato estero deve essere stato materialmente introdotto nel territorio italiano, anche se è poi irrilevante la durata di questa materiale presenza e la sua successiva destinazione in un altro Stato. E difatti, il bene giuridico protetto dalla fattispecie delittuosa in esame è la potestà tributaria dello Stato italiano e, in concreto, l'interesse alla percezione dei diritti di confine. E' quindi necessaria ed imprescindibile, per la configurazione di questo specifico illecito, l'introduzione in Italia di merce che non ha pagato i diritti di confine. **Nell'ipotesi in cui siano state compiute in Italia attività meramente preparatorie ad una tipica condotta di contrabbando**, quali l'acquisto all'estero, l'organizzazione del viaggio, l'allestimento del carico di copertura, e così via, **tali attività potranno eventualmente configurare il tentativo del delitto di cui all'art. 291 bis (parificato al delitto consumato: art. 293) qualora siano idonee e dirette in modo non equivoco alla introduzione della merce nel territorio italiano. Occorre quindi che vi sia la prova certa che il tabacco lavorato estero sia effettivamente destinato ad entrare nel territorio dello Stato e che a tale introduzione siano diretti gli atti preparatori commessi. Qualora invece il tabacco no sia destinato ad entrare, nemmeno in transito, nel territorio italiano o comunque non vi sia la prova inequivoca di siffatta destinazione, l'attività preparatoria non potrà configurare nemmeno il tentativo del reato in questione non essendo diretta alla commissione di uno dei fatti previsti e puniti dall'art. 291 bis.**” (Cass. pen. Sez. III, 30/03/2012, ud. 19/01/2012, n. 12106).

Da un primo esame della disposizione si nota subito la presenza di due distinte fattispecie violatore (una delle quali, a seguito dell'emanazione del D. Lgs. 8/2016, è stata depenalizzata e trasformata in semplice violazione amministrativa) che, pur coincidendo nei loro elementi essenziali (oggetto del reato, nesso di causalità ed elemento psicologico), differiscono *quod et quantum poenam*:

⇒ la **fattispecie base** è integrata in tutti i casi in cui il contrabbando ha ad oggetto un quantitativo di T.L.E. **non superiore a 10 kg. convenzionali**<sup>125</sup> (art. 291-bis c. 2 T.U.L.D.).

Per tale violazione è prevista l'irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria (in precedenza, si trattava di una multa) di importo pari ad € 5,16 per ogni grammo di T.L.E. contrabbandato.

Il minimo edittale previsto dalla disposizione citata, pari ad € 516,00, deve intendersi ora sostituito dall'importo minimo di € 5.000,00 previsto dall'art. 1 c. 6 del D. Lgs. 8/2016 (con un limite massimo di € 50.000,00)<sup>126</sup>.

⇒ la **fattispecie aggravata** (ormai divenuta autonoma fattispecie delittuosa) si concretizza in tutti i casi in cui il quantitativo di T.L.E. contrabbandato sia **superiore a 10 kg. convenzionali** (art. 291-bis c. 1 T.U.L.D.) ed è in questo caso prevista la pena della reclusione da 2 a 5 anni e l'applicazione della multa in misura pari ad € 5,16 per ogni grammo di T.L.E. contrabbandato.

### **3.3. L'associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di T.L.E. (art. 291-quater T.U.L.D.): circostanze aggravanti e misure premiali per i "dissociati".**

Per i soli casi di perdurante illiceità penale, l'art. 291-quater T.U.L.D. disciplina in modo specifico l'associazione per delinquere finalizzata alla commissione di "più delitti fra quelli previsti dall'art. 291-bis"<sup>127</sup>, prevedendo – a carico di chi promuove,

<sup>125</sup> Ai sensi di quanto previsto dall'odierno art. 39-quinquies T.U.A., per chilogrammo convenzionale si intende un **quantitativo di 1000 sigarette o 400 sigaretti o 200 sigari**.

<sup>126</sup> 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

<sup>127</sup> "Il reato associativo di cui al D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 291 quater (Associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri), sulla base della sua formulazione normativa, non punisce una associazione diretta a commettere genericamente delitti in materia doganale. La previsione incriminatrice è invero inequivoca e tassativa

costituisce, dirige o finanzia l'associazione – la pena della reclusione da 3 ad 8 anni – a carico di chi semplicemente partecipa all'associazione (in sostanza, ai “soldati semplici”) – la pena della reclusione da 1 a 6 anni.

Qualora il numero di associati sia pari o superiore a 10, la pena è aumentata (cfr. art. 294-quater c. 3 T.U.L.D.): si tratta di una aggravante comune (non è infatti stabilito un aumento superiore ad 1/3 del limite di pena né tantomeno la trasformazione in pena di altra specie... anche perché essendo già punito con la reclusione, l'unica possibilità potrebbe essere la comminazione dell'ergastolo) e come tale sarà soggetta al giudizio di equivalenza ai sensi del c.p..

Una circostanza aggravante speciale è invece prevista dall'art. 294-quater c. 4 T.U.L.D. nel caso in cui l'associazione (rectius: i suoi partecipanti):

- ⇒ siano armati, ossia abbiano “la disponibilità” di armi o materie esplosive (anche se occultate o tenute in luogo di deposito), e ciò indipendentemente dal fatto di averne fatto materialmente uso all'atto della commissione dei reati-fine;
- ⇒ facciano utilizzo, sia nella gestione dell'organizzazione sia, si ritiene, nella commissione dei reati-fine, di 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;

---

nell'incriminare una ipotesi associativa peculiare, strutturalmente concepita e finalizzata <allo scopo di commettere più delitti tra quelli previsti dall'art. 291 bis>. Pertanto, **la specifica associazione finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri prevista dalla disposizione in esame sussiste esclusivamente nella misura in cui il sodalizio risulti preordinato non già a generiche attività di contrabbando, quanto, più precisamente, al compimento esclusivo di una delle attività di contrabbando tipiche indicate dall'art. 291 bis** (introduzione, vendita, trasporto, acquisto o detenzione nel territorio dello Stato italiano di quantitativi di tabacco lavorato estero superiori a dieci chilogrammi convenzionali). Occorre di conseguenza che l'associazione sia finalizzata ad una condotta illecita da commettere necessariamente in Italia e che abbia quindi ad oggetto tabacco lavorato estero che sia già entrato o sia sicuramente destinato ad essere introdotto in Italia, e ciò in violazione degli interessi tributari dello Stato italiano alla riscossione dei diritti di confine. E difatti, **poiché il delitto associativo in esame non richiede che una delle condotte tassativamente previste sia stata già compiuta ma solo che tre o più persone si associno allo scopo di commetterla, il reato sussiste ancorché il tabacco lavorato estero non sia ancora entrato in Italia, ma in tal caso occorre evidentemente che vi sia la prova certa che l'attività della associazione sia diretta in modo non equivoco alla introduzione del tabacco in Italia ovvero alla sua vendita, trasporto, acquisto o detenzione nel territorio dello Stato**. Si tratta di una interpretazione della disposizione incriminatrice di cui all'art. 291 quater che deriva direttamente dalla lettera della stessa disposizione e che comunque è imposta dal principio di tassatività e dal divieto di applicazione analogica in *malam partem* in materia penale. (Cass. pen. Sez. III, 30/03/2012, ud. 19/01/2012, n. 12106).



- ⇒ per la gestione dell'associazione, utilizzino società di persone o di capitali ovvero si è avvalgano 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.

Ricorrendo tali ipotesi, la pena della reclusione a carico di promuove, costituisce, dirige o finanzia l'associazione è nettamente aumentata, essendo prevista fra un minimo di 5 ed un massimo di 15 anni; un aumento di pena è previsto anche per i partecipanti all'associazione, puniti con la reclusione da 4 a 10 anni.

E' prevista anche una circostanza attenuante specifica a favore dei "dissociati" che si adoperino fattivamente affinché l'attività delittuosa non sia portata ad ulteriori conseguenze, anche aiutando le forze dell'ordine o l'Autorità Giudiziaria nella raccolta di elementi decisivi per la ricostruzione dei fatti o per la cattura degli autori del reato o per l'individuazione economiche rilevanti per la commissione dei delitti: in questo caso, la pena è diminuita da 1/3 alla metà.

### **3.4. Le circostanze aggravanti del contrabbando di T.L.E. (art. 291-ter T.U.L.D.).**

Quella di cui all'art 291-bis c. 1 T.U.L.D. non era l'unica circostanza aggravante prevista dall'ordinamento in caso di contrabbando di T.L.E. ma, come evidente, essendo questa ormai divenuta una fattispecie autonoma di reato, le aggravanti "effettive" sono ormai solo quelle disciplinate dal successivo art. 291-ter T.U.L.D. in forza del quale:

1. la pena della multa è 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 come la giurisprudenza dominante di legittimità ritenga sufficiente il mero dato oggettivo dell'appartenenza (da intendersi non solo quale titolarità "dominica", 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 alla condotta delittuosa del soggetto agente<sup>128</sup>;

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 è oggetto di diverse interpretazioni in quanto a fronte di un filone dottrinario che comprende in esso ogni fase dell'*iter criminis*, 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<sup>129</sup>.

Nel secondo caso, l'aggravante è contestabile a carico di chi, pur non avendo fatto concretamente uso delle armi, **ne era comunque nella materiale detenzione** non solo nel momento della materiale commissione del reato, ma anche in un momento successivo purché in tale 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 si ha comunque per integrato indipendentemente dal luogo in cui il comportamento viene posto in essere;

<sup>128</sup> Così Corte Cass, Sezione III, sentenza n. 36834 del 07/10/2010.

<sup>129</sup> "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](http://www.gdf.rivista.it).

- ⇒ 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.**

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 cooperazione fra tali persone (con eventuale formulazione di un'autonoma imputazione per associazione ex art. 291-quater T.U.L.D. o per concorso personale ex art. 110 c.p. o 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 aberrante in quanto porterebbe a ritenere integrata la fattispecie nei casi in cui il o i colpevoli del reato si siano (per motivi meramente transeunti) trovati in compagnia di soggetti terzi 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.

Questa circostanza 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”.

E' 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' 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. (introdotto dall'art. 4 del D. Lgs. 92/2001) 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<sup>130</sup>.

L'aggravante (che può essere applicata in concorso<sup>131</sup> con la fattispecie penale ex art. 337-bis c.p. sopra indicata, vista l'evidente diversità dei

---

<sup>130</sup> “A differenza della disposizione in tema di resistenza a pubblico ufficiale, di portata assai ampia ed idonea a ricomprendere e sanzionare un ampio ventaglio di fattispecie concrete, la fattispecie in commento è chiaramente intesa alla **repressione di un singolo e specifico fenomeno criminoso**, e cioè **l'utilizzo, nel corso dell'esercizio di attività di contrabbando, di mezzi di locomozione alterati o modificati in maniera tale da costituire un pericolo per l'incolumità fisica degli appartenenti alle forze dell'ordine**.”

Rispetto a tale condotta lesiva, il legislatore ha inteso reprimere, colmando così un vuoto di tutela, la condotta antecedente all'utilizzo dei mezzi di locomozione predetti, configurando un **reato di pericolo**, sanzionato in maniera assai severa, nella attività di chi alteri i predetti mezzi di locomozione in maniera tale da costituire un pericolo per l'incolumità fisica degli appartenenti alle forze dell'ordine ovvero occulti o custodisca gli stessi” (Codice Penale Commentato, Pluris, Wolters Kluwer).

<sup>131</sup> “Alcuni autori sostengono che la disposizione in commento, essendo riferita alla alterazione o occultamento o custodia degli autoveicoli modificati poi utilizzati per il trasporto dei tabacchi lavorati, dovrebbe trovare applicazione solo a **quantità non concorrono nel reato di contrabbando o nell'associazione a delinquere finalizzata a tale reato**, ma contribuiscono alla realizzazione di tali illeciti mediante la semplice predisposizione di mezzi di locomozione o attraverso la loro custodia (FORLENZA, *Contro le auto blindate dei clan mafiosi scendono in strada aggravante e confisca*, in *Gdir*, 2001, 15, 25). Tale conclusione è assunta sulla scorta del dato letterale della norma, giacché si ritiene che il concorrente del reato di contrabbando o il partecipe

comportamenti puniti e, dunque, degli interessi giuridici tutelati) è 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<sup>132</sup>.

- ⇒ 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

---

dell'associazione non detiene o occulta l'autoveicolo pericoloso, bensì lo utilizza direttamente per il trasporto della merce illecita.

Sotto questo profilo, dunque, ed aderendo alla prospettazione illustrata, la disposizione in esame disciplinerebbe una fattispecie speciale di **favoreggiamento reale**, quando meno nel caso in cui le condotte descritte dalla disposizione siano poste in essere dopo la commissione del reato di contrabbando" ((Codice Penale Commentato, Pluris, Wolters Kluwer).

132

*"Del resto, nel corso dell'udienza di convalida, l'imputato ammetteva gli addebiti ascritti, spiegando di aver accettato l'incarico di prelevare dalla Romania i tabacchi lavorati esteri di contrabbando e di averne curato il successivo trasporto in Italia dietro il compenso di 1.000 Euro che un soggetto, di nome Salvatore, gli avrebbe offerto per eseguire tale attività criminosa; tuttavia, il P. non forniva le generalità di tale individuo né dava indicazioni utili per risalire alla sua persona. Ad avviso del giudice, le specifiche circostanze dei fatti e le modalità del confezionamento, tali da poter desumere la destinazione delle sigarette al commercio illecito, oltre alla rilevante quantità delle merci rinvenute (per un peso pari a kg 205,60) inducono a ritenere non occasionale la condotta realizzata dal P.. In particolare, i profili sopra evidenziati denotano la sussistenza di una ferma determinazione dell'imputato - che non esercita un'attività lavorativa stabile dedicandosi a lavori saltuari di muratura, sicché deve ragionevolmente presumersi che tragga dall'attività delittuosa quanto gli serve per vivere - di trarre profitto economico dal trasporto del tabacco lavorato estero di contrabbando, eliminando ogni possibile prospettazione alternativa. A ciò si aggiunga che **il quantitativo di t.i.e. veniva trasportato dall'imputato avvalendosi dell'autocarro di sua proprietà che, per esplicita ammissione del P., era stato in precedenza modificato con la creazione di un'intercapedine che di fatto non consentiva l'agevole individuazione di quanto ivi occultato. In proposito, ritiene questo giudice che, nel caso di specie, risulta integrata la contestata circostanza aggravante prevista dalla lettera d) del comma 2 dell'art.291 ter D.P.R. n. 43 del 1973 che sanziona con pena più elevata le ipotesi in cui il reato di cui all'art.291 bis cit. D.P.R. n. 43 del 1973 sia commesso utilizzando mezzi di trasporto che, rispetto alle caratteristiche omologate, presentino alterazioni o modifiche idonee ad ostacolare l'intervento degli organi di polizia ovvero a provocare pericolo per la pubblica incolumità (ipotesi riscontrabile con riguardo al caso concreto secondo quanto riferito dal teste di P.G. Z. all'udienza di convalida). Ebbene, senza dubbio nell'odierna vicenda processuale ricorre la contestata circostanza aggravante avendo il P. commesso il reato utilizzando un mezzo di trasporto che presenta alterazioni o modifiche idonee ad ostacolare l'intervento di organi di polizia, nella specie ricavando nella parte sottostante al pianale di carico un'intercapedine al quale si poteva accedere solo rimuovendo il pannello in legno che costituiva il pianale di carico dell'autocarro"*** (Tribunale di Napoli, sentenza del 15/03/2016 ud. 18/01/2016).

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

### **3.5 La facoltà di estinzione del reato in via amministrativa (art. 2 c. 5 D. Lgs. 92/2001): ipotesi estintiva non più praticabile.**

Anteriormente all'emanazione del D. Lgs. 8/2016, in caso di constatazione di un episodio di contrabbando avente ad oggetto T.L.E. per un quantitativo inferiore a 10 kg. convenzionali (cfr. art. 291-bis c. 2 T.U.L.D.), l'Ufficio delle Dogane, oltre ad inviare la notizia di reato alla Procura della Repubblica, **era tenuto a dare avviso all'incolpato in ordine alla facoltà di estinzione del reato in via amministrativa** ai sensi dell'art. 2 c. 5 L. 92/2001.

Tale disposizione, in particolare, prevedeva la possibilità – per i reati di contrabbando di T.L.E. punibili con la sola pena della multa – di estinguere il reato **mediante pagamento di una somma pari ad 1/10 della multa applicabile, con un minimo 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 dall'art. 334 T.U.L.D. – di ogni discrezionalità, da parte dell'Ufficio, di sindacare l'opportunità o meno di consentire tale la definizione, chiariva come, per l'autore del reato si trattava di un vero e proprio diritto soggettivo<sup>133</sup>.

Ed è proprio al fine di consentire tale definizione (cfr. art. 2 c. 2 L. 92/2001) che il legislatore rimarcava l'importanza del predetto avviso, tanto da **prevederne la contestualità alla “notifica del primo atto di polizia giudiziaria redatto per l'accertamento del reato”**. All'omissione di tale obbligo non conseguiva, né avrebbe potrebbe conseguire, alcun effetto negativo per l'incolpato/indagato potendo questi procedere alla definizione 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.

L'effetto estintivo era comunque subordinato (cfr. art. 2 c. 4 L. 92/2001) **all'effettivo pagamento da operare, entro il termine perentorio di 30 giorni decorrenti dal ricevimento dell'avviso** (independentemente dal momento in cui questo viene notificato), con le seguenti modalità:

<sup>133</sup> “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](http://www.gdf.rivista.it).

- ⇒ a favore del ricevitore capo dell'Ufficio delle Dogane competente per territorio, se il reato è stato commesso<sup>134</sup> 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 visto per il contrabbando "ordinario" di merci, nel caso qui in esame, ai fini dell'estinzione del contesto, era sufficiente il tempestivo pagamento della sola "penale", non essendo richiesto (pur 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 bloccava l'efficacia estintiva del pagamento, ma comportava 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 prevedeva anche la sospensione "del procedimento" fino alla scadenza del sopra visto termine di 30 giorni) postulava 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 ragione, il processo verbale di constatazione (cfr. art. 2 c. 5 L. 92/2001) o, sarebbe meglio dire, la notizia di reato doveva essere trasmessa, oltre che alla Procura della Repubblica, anche all'Ufficio dei Monopoli o all'Ufficio delle Dogane competenti per l'eventuale adempimento solutorio-estintivo. A carico di detti uffici era posto un ulteriore adempimento, in quanto:

- se la parte avesse provveduto tempestivamente al pagamento, avrebbero dovuto darne immediata notizia al Procuratore della Repubblica al fine di consentirgli l'emanazione del decreto di archiviazione ex art. 408 c.p.p.<sup>135</sup>;
- se la parte, al contrario, non avesse provveduto alla definizione dl contesto, avrebbero dovuto trasmettere formale comunicazione al Procuratore della Repubblica ai fini dell'ulteriore esercizio dell'azione penale.

---

<sup>134</sup> Ad essere rilevante, pertanto, non è il luogo in cui il reato è stato accertato, ma quello in cui è stato commesso.

<sup>135</sup> 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.

E' di tutta evidenza che, stante l'intervenuta depenalizzazione, ad opera dell'art. 1 del D. Lgs. 8/2016, dell'ipotesi delittuosa di cui all'art. 291-bis c. 2 T.U.L.D., la procedura di definizione in via amministrativa sopra descritta, seppur non espunta in modo espresso dall'ordinamento, è divenuta di fatto non più praticabile.

### **3.6 La confisca.**

Anche per il caso di contrabbando di T.L.E. è prevista (cfr. art. 2 c. 7 L. 92/2001), quale misura di sicurezza, **la confisca dei prodotti rinvenuti (e sequestrati)**, indipendentemente dall'eventuale definizione in via amministrativa del contesto.

Trattandosi di confisca obbligatoria, altrettanto obbligatorio sarà il previo sequestro che, a seconda dei casi (ossia a seconda della natura della violazione sottesa), dovrà essere operato nelle forme di cui all'art. 321 c.p.p. o nelle forme di cui all'art. 13 L. 689/1981.

Al fine di evitare, per quanto possibile, l'insorgere i notevoli spese di custodia, particolare attenzione deve essere prestata, sia dagli operatori di polizia sia dall'A.G., nella "gestione" dei T.L.E. sequestrati.

L'art. 3 c. 1 della L. 92/2001, infatti, dispone che: *"Salvo il compimento delle operazioni previste dall'articolo 6, comma 2, del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, come sostituito dall'articolo 7 della presente legge, **quando il decreto di sequestro o di convalida del sequestro di tabacchi lavorati emesso dall'autorità giudiziaria non è più assoggettabile a riesame, l'autorità giudiziaria ordina la distruzione del tabacco lavorato sequestrato e dispone il prelievo di uno o più campioni, determinandone l'entità, con l'osservanza delle formalità di cui all'articolo 364 del codice di procedura penale. La competente autorità giudiziaria può autorizzare la consegna di un campione ai produttori nazionali ed esteri"**.*

Questa previsione, come evidente, è applicabile ai soli sequestri disposti a fronte di contrabbando di T.L.E. avente rilevanza penale. In caso, invece, di contrabbando depenalizzato trova applicazione la disposizione di cui all'art. 3 c. 1-bis della L. 92/2001 in forza del quale *"Al fine del contenimento dei costi necessari al mantenimento dei reperti, **l'amministrazione competente alla custodia dei tabacchi lavorati, decorso un anno dal momento del sequestro, procede alla distruzione dei prodotti, previa campionatura da effettuare secondo modalità definite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero della giustizia, da emanare entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente norma"**.*



Per la concreta attuazione di tale ultima norma è stato emanato il Decreto Direttoriale del Direttore Generale A.A.M.S. 06/07/2007 "Disposizione in materia di campionatura di tabacchi sequestrati".

### **3.7 Rapporti fra contrabbando di T.L.E. e violazione tributaria: il recupero della materia imponibile evasa.**

Per quanto riguarda i rapporti fra il reato di contrabbando ed il mancato pagamento dei diritti di confine dovuti sul T.L.E., ai sensi dell'art. 2 c. 4 L. 92/2001 **resta "salvo l'obbligo del pagamento dei diritti doganali dovuti ai sensi dell'art. 338 T.U.L.D."**.

Come già visto in precedenza, la rilevanza del contrabbando di T.L.E. – sia di rilievo penale che amministrativo – non determina alcun automatico arresto dell'azione di recupero dei diritti evasi; peraltro, l'art. 338 c. 1 T.U.L.D. (richiamato dalla disposizione in esame) dispone che ***" 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"***.

Le due disposizioni possono apparire antinomiche e, come già detto, l'*impasse* può però essere superata ponendo l'attenzione sul fatto che **a determinare l'estinzione della pretesa erariale è l'avvenuto sequestro (e la successiva confisca, pur nel silenzio della norma) della merce contrabbandata**, e ciò indipendentemente dal pagamento della multa o della sanzione amministrativa che, invece, resterà comunque dovuta indipendentemente dalla perdurante debenza del cespite tributario.

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.

**La sopra richiamata disciplina nazionale è ormai in parte non più applicabile** stante la sua non perfetta coincidenza con quanto stabilito in sede comunitaria o, meglio, non lo è più se la si interpreta nel senso di ritenere l'effetto estintivo conseguente al solo sequestro dei beni in contrabbando e non anche alla loro confisca.

Infatti:

- l'art. 77 del C.D.U. dispone che. ***"1. Un'obbligazione doganale sorge in seguito al vincolo di merci non unionali soggette a dazi all'importazione ad uno dei regimi***

doganali seguenti: a) immissione in libera pratica, compreso il regime dell'uso finale; b) ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione. 2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana. 3. Il debitore è il dichiarante doganale. In caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in Dogana. Quando una dichiarazione in Dogana per uno dei regimi di cui al paragrafo 1 è redatta in base a dati che determinano la riscossione mancata o parziale dei dazi all'importazione, la persona che ha fornito i dati necessari per la stesura della dichiarazione ed era, o avrebbe dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità è anch'essa debitrice”;

- l'art. 79 del C.D.U. dispone che “1. Per le merci soggette ai dazi all'importazione, **sorge un'obbligazione doganale in seguito all'inosservanza di:** a) **uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione, alla loro sottrazione alla vigilanza doganale** o per la circolazione, la trasformazione, il magazzinaggio, la custodia temporanea, l'ammissione temporanea o la rimozione di siffatte merci all'interno di tale territorio; b) **uno degli obblighi stabiliti nella normativa doganale per quanto concerne le merci in regime di uso finale all'interno del territorio dell'Unione;** c) **una condizione fissata per il vincolo di merci unionali ad un regime doganale o per la concessione, in virtù dell'uso finale delle merci, di un'esenzione o di un'aliquota ridotta di dazio all'importazione.** 2. Il momento in cui sorge l'obbligazione doganale è quello in cui: a) non è soddisfatto o cessa di essere soddisfatto l'obbligo la cui inadempienza fa sorgere l'obbligazione doganale, oppure b) è stata accettata una dichiarazione in dogana che vincola le merci ad un regime doganale, qualora si constati a posteriori che non era soddisfatta una condizione stabilita per il vincolo delle merci al regime in questione o per la concessione di un'esenzione dai dazi o di un dazio all'importazione ridotto a causa dall'uso finale delle merci”.
- l'art. 124 § 1 del C.D.U. dispone che: “1. Fatte salve le disposizioni vigenti relative alla mancata riscossione dell'importo del dazio all'importazione o all'esportazione corrispondente a un'obbligazione doganale in caso di insolvibilità del debitore constatata per via giudiziaria, **l'obbligazione doganale all'importazione o all'esportazione si estingue:** ...omissis... e) **quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono confiscate o sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate**” oppure “f) quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono distrutte sotto sorveglianza doganale o abbandonate allo Stato”.

E' opportuno sottolineare come, a differenza di quanto previsto dal testo del previgente art. 203 dell'ormai abrogato regolamento (CEE) n. 2913/1992, il

legislatore comunitario non fa ora più alcun riferimento al fatto che il sequestro e la successiva confisca debbano intervenire prima dello svincolo delle merci

In sede comunitaria, dunque, il sequestro e la successiva confisca (non importa se contestuale o successiva) costituiscono – sulla base delle disposizioni sopra richiamate - essi soli causa idonea e sufficiente a determinare l'estinzione dell'obbligazione tributaria.

Il novellato testo regolamentare non fa più riferimento al fatto che si tratti di applicazione di una sanzione penale il che comporta che l'estinzione *de qua* potrà trovare applicazione anche in caso di sequestro o confisca correlati ad ipotesi di contrabbando amministrativo<sup>136</sup>.

Per *factio iuris*, 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 (cfr. art. 124 c. 2 reg. U.E. cit.).

### **3.7 Il diritto intertemporale e la successione di leggi nel tempo: cosa accade ai precedenti contesti oggetto di depenalizzazione.**

L'art. 8 c. 1 del D. Lgs. 8/2016 prevede (e diversamente non poteva certo fare, trattandosi di fattispecie di depenalizzazione) che l'applicazione delle *“disposizioni del ...omissis... decreto che sostituiscono sanzioni penali con sanzioni amministrative si applicano anche alle violazioni commesse anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto stesso, sempre che il procedimento penale non sia stato definito con sentenza o con decreto divenuti irrevocabili”*.

Pertanto, per tutti i fatti già in precedenza costituenti reato di contrabbando e per i quali, alla data di entrata in vigore del D. Lgs. cit. non era ancora intervenuta sentenza passata in giudicato o decreto penale irrevocabile, dal giorno 06/02/2016 la reazione dell'ordinamento avrebbe potuto dispiegarsi solo in via amministrativa con ciò facendo venire meno l'obbligo degli organi di polizia di trasmettere informativa di reato alle Procure della Repubblica territorialmente competenti.

---

<sup>136</sup> Sul punto, si veda la circolare n. 8/D del 19/04/2016 dell'Agenza delle Dogane e dei Monopoli – Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali che così recita: *“Inoltre, l'art.124, par 2) CDU estende le fattispecie in cui l'obbligazione non può essere considerata estinta a tutte le ipotesi in cui la legislazione dello Stato membro preveda che i dazi o l'esistenza dell'obbligazione <costituiscano la base per la determinazione della sanzione> non limitandola più alle sole ipotesi previste dalla legislazione penale”*.

Il successivo c. 2 dispone che “*se i procedimenti penali per i reati depenalizzati dal presente decreto sono stati definiti, prima della sua entrata in vigore, con sentenza di condanna o decreto irrevocabili, il giudice dell'esecuzione revoca la sentenza o il decreto, dichiarando che il fatto non è previsto dalla legge come reato e adotta i provvedimenti conseguenti. Il giudice dell'esecuzione provvede con l'osservanza delle disposizioni dell'articolo 667, comma 4, del codice di procedura penale*”.

Pertanto, anche per i fatti costituenti contrabbando “depenalizzato” e per i quali è medio tempore intervenuta condanna penale passata in giudicato o decreto penale irrevocabile sono state previste modifiche “sostanziali” le quali, però, presuppongono l'intervento dell'A.G., nello specifico del giudice dell'esecuzione penale, chiamato a revocare la sentenza o il decreto secondo la procedura di cui all'art. 667 c. 4 c.p.p..

In entrambe i casi, che vi siano state o meno sentenze passate in giudicato o decreti penali di condanna irrevocabili, per tutti i fatti commessi fino al giorno 05/02/2016 la sanzione amministrativa pecuniaria potrà essere applicata solo fino all'importo massimo corrispondente al massimo della pena originariamente stabilita per il reato, tenuto conto del criterio di ragguglio di cui all'art. 135 c.p.p..

I rapporti fra l'A.G. e l'Autorità Amministrativa (nello specifico, l'Ufficio delle Dogane) chiamato a conoscere della violazione “depenalizzata” sono regolati dall'art. 9 D. Lgs. cit., il quale così recita: “*1. Nei casi previsti dall'articolo 8, c. 1, l'Autorità Giudiziaria, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, dispone la trasmissione all'Autorità amministrativa competente degli atti dei procedimenti penali relativi ai reati trasformati in illeciti amministrativi, salvo che il reato risulti prescritto o estinto per altra causa alla medesima data. 2. Se l'azione penale non è stata ancora esercitata, la trasmissione degli atti è disposta direttamente dal pubblico ministero che, in caso di procedimento già iscritto, annota la trasmissione nel registro delle notizie di reato. Se il reato risulta estinto per qualsiasi causa, il pubblico ministero richiede l'archiviazione a norma del codice di procedura penale; la richiesta ed il decreto del giudice che la accoglie possono avere ad oggetto anche elenchi cumulativi di procedimenti. 3. Se l'azione penale è stata esercitata, il giudice pronuncia, ai sensi dell'articolo 129 del codice di procedura penale, sentenza inappellabile perché il fatto non è previsto dalla legge come reato, disponendo la trasmissione degli atti a norma del comma 1. Quando è stata pronunciata sentenza di condanna, il giudice dell'impugnazione, nel dichiarare che il fatto non è previsto dalla legge come reato, decide sull'impugnazione ai soli effetti delle disposizioni e dei capi della sentenza che concernono gli interessi civili*”.

Ricevuta tale comunicazione, l'autorità amministrativa è chiamata a notificare gli estremi della violazione agli interessati residenti nel territorio della Repubblica entro il termine di 90 giorni e a quelli residenti all'estero entro il termine di trecentosettanta giorni dalla ricezione degli atti e, entro 60 giorni dalla notificazione degli estremi della violazione, l'interessato è ammesso al pagamento in misura ridotta, pari alla metà della sanzione, oltre alle spese del procedimento. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 16 della legge 24 novembre 1981, n. 689 (cfr. art 9 c. 4 e 5 D. Lgs. cit.).

E' però da notare che i termini sopra richiamati si applicano per tutte le violazioni che, a seguito della depenalizzazione, sono divenute di tipo amministrativo *tout court* e non di tipo tributario per le quali, invece, trovano applicazione i diversi termini previsti dalle vigenti disposizioni di settore, tanto è vero che sia le procedure di sanzione sono disciplinate non dalla L. 689/1981 ma dal D. Lgs. 472/1997.