

A12

Pur garantendo la massima affidabilità riguardo al contenuto del Manuale, l'Autore non risponde dei danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. Il Manuale rispecchia esclusivamente l'interpretazione dell'Autore, e non impegna in modo alcuno l'Agenzia Dogane Monopoli e può non coincidere con la prassi ufficiale di quest'ultima.

Francesco Ferruccio Pittaluga

**Manuale delle violazioni
in ambito doganale**





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it

info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXIX

Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it

info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20

00020 Canterano (RM)

(06) 45551463

ISBN 978-88-255-2963-0

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: dicembre 2019

*Un particolare ringraziamento, per lo studio della disciplina
del contrabbando dei veicoli non immatricolati nella UE,
all'amico Gianluca Fazzolari, Isp. Sup. della Polizia di Stato.*

15 Capitolo I

Il contrabbando di merci estere (artt. 282 e ss. TULD)

1.1. Definizione ed elemento psicologico del contrabbando doganale, 15 – 1.2. L'elemento materiale del contrabbando doganale. Le differenti fattispecie previste dal legislatore, 38 – 1.2.1. *Contrabbando nel movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali (art. 282 TULD)*, 40 – 1.2.2. *Contrabbando nel movimento delle merci nei laghi di confine (art. 283 TULD)*, 45 – 1.2.3. *Contrabbando nel movimento marittimo delle merci (art. 284 TULD)*, 46 – 1.2.4. *Contrabbando nel movimento delle merci per via aerea (art. 285 TULD)*, 52 – 1.2.5. *Contrabbando nelle zone extra doganali (art. 286 TULD)*, 54 – 1.2.6. *Contrabbando per indebito uso di merci importate con agevolazioni doganali (art. 287 TULD)*, 55 – 1.2.7. *Contrabbando nei depositi doganali (art. 288 TULD)*, 58 – 1.2.8. *Contrabbando nel cabotaggio e nella circolazione (art. 289 TULD)*, 61 – 1.2.9. *Contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti (art. 290 TULD)*, 62 – 1.2.10. *Contrabbando nell'importazione o nell'esportazione temporanea (art. 291 TULD)*, 63 – 1.2.11. *Contrabbando residuale (art. 292 TULD)*, 84 – 1.2.12. *Contrabbando del quale non sia stato possibile accertare lo specifico oggetto (art. 294 TULD)*, 84 – 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, 85 – 1.3.1. *La recidiva nel contrabbando: un'altra ipotesi in cui il fatto mantiene natura di violazione penale*, 97 – 1.4. Il sequestro e la confisca del copo del reato, di ciò che ne costituisce prodotto e profitto e l'estensione del sequestro ai mezzi propedeutici alla commissione del reato, 100 – 1.5. La facoltà di estinzione in via amministrativa del contrabbando (art. 334 TULD). Una ipotesi non più praticabile, 106 – 1.6. Il recupero dei diritti di confine evasi e l'irrogazione della sanzione pecuniaria tributaria, 112 – 1.7. Figure particolari di contrabbando doganale, 117 – 1.7.1. *Il contrabbando all'interno dei depositi IVA commesso mediante utilizzo di soggetti depositanti inesistenti (c.d. "cartiere")*, 117 – 1.7.2. *Il deposito IVA "virtuale"*, 166 – 1.7.3. *L'indebito utilizzo del plafond IVA all'atto dell'importazione. Violazione di perdurante rilievo penale*, 187.

223 Capitolo II

Il contrabbando depenalizzato (art. 295-bis TULD e 8 d lgs. 8/2016)

2.1. Il primo intervento di depenalizzazione. Il d.lgs. 30/12/1999, n. 507, 223 – 2.1.1. *La depenalizzazione del «contrabbando bagatellare»*, 223 – 2.1.2. *Le modalità di repressione del contrabbando depenalizzato. Il sequestro e la confisca della merce e ripercussioni sull'esistenza dell'obbligazione doganale*, 228 – 2.2. Il secondo intervento di depenalizzazione. Il d.lgs. 15/01/2016, n. 8 e la trasformazione in illeciti amministrativi degli episodi di contrabbando non aggravati ai sensi dell'art. 295 c. 2 e 3 TULD, 231.

237 Capitolo III

Il contrabbando di tabacchi lavorati esteri (art. 291-bis e ss. TULD)

3.1. Nozione e diverse categorie di TLE, 237 – 3.2. La disciplina del contrabbando di TLE (art. 291-bis TULD). Parziale depenalizzazione del fatto a seguito dell'emanazione del d.lgs. 8/2016, 250 – 3.3. L'associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di TLE (art. 291-*quater* TULD). Circostanze aggravanti e misure premiali per i «dissociati», 257 – 3.4. Le circostanze aggravanti del contrabbando di TLE (art. 291-*ter* TULD), 259 – 3.5. La facoltà di estinzione del reato in via amministrativa (art. 2 c. 5 d.lgs. 92/2001): ipotesi estintiva non più praticabile, 265 – 3.6. La confisca, 267 – 3.7. Rapporti fra contrabbando di TLE e violazione tributaria. Il recupero della materia imponibile evasa, 269 – 3.8. Il diritto intertemporale e la successione di leggi nel tempo. Cosa accade ai precedenti contesti oggetto di depenalizzazione, 269.

273 Capitolo IV

La catena logistica internazionale, l'analisi dei rischi ed il manifesto di carico: le sanzioni correlate (art. 302 TULD)

4.1. Le condizioni che hanno portato allo sviluppo della catena logistica internazionale, 273 – 4.2. Il sistema di controllo delle importazioni (ICS – Improt Control System), 281 – 4.3. Il sistema di controllo delle esportazioni (EXS – Export Control System), 282 – 4.4. L'entrata in vigore del nuovo CDU e delle «fonti satellite»: il «sistema doganale di gestione dei rischi» ed il «quadro comune di gestione del rischio» come architrave del sistema di controllo doganale comunitario, 285 – 4.5. La dichiarazione sommaria di entrata, 290 – 4.5.1. *Generalità dell'istituto*, 290 – 4.5.2. *Esoneri e termini di presentazione della dichiarazione sommaria di entrata*, 293 – 4.5.3. *Il contenuto della ENS e la sua gestione da parte dell'Autorità Doganale*, 299 – 4.5.4. *Gli errori contenuti nella dichiarazione sommaria di entrata. Facoltà di modifica ed invalidazione*, 307 – 4.6. La dichiarazione sommaria di uscita, 309 – 4.6.1. *Generalità dell'istituto*, 309 – 4.6.2. *Esoneri*

dall'obbligo di presentazione della dichiarazione di pre-partenza. Termini di trasmissione ed individuazione dell'ufficio doganale destinatario, 313 – 4.6.3. Il contenuto della dichiarazione sommaria di uscita e la sua gestione da parte dell'Autorità Doganale, 323 – 4.6.4. Gli errori contenuti nella dichiarazione sommaria di uscita. Facoltà di modifica ed invalidazione, 326 – 4.7. Il cargo manifest, 328 – 4.7.1. I documenti nel trasporto internazionale per via marittima ed aerea. Il cargo manifest, le bill of lading e le airway bill of lading, 328 – 4.7.2. La disciplina doganale del manifesto di carico, 332 – 4.7.3. Gli aspetti doganali del manifesto di carico per merci in arrivo o in uscita via mare, 324 – 4.7.4. Gli aspetti doganali del manifesto di carico per merci in arrivo o in uscita per via aerea, 344 – 4.8. Le violazioni connesse al manifesto di carico: dal contrabbando alla differenza di merce a manifesto, 346 – 4.8.1. Nozioni generali e criteri discretivi per la corretta qualificazione giuridica della violazione, 346 – 4.8.2. La differenza di merci a manifesto. Disciplina giuridica, individuazione dell'autore della violazione e criteri per la determinazione della sanzione irrogabile, 348.

369 Capitolo V

Gli errori dichiarativi che coinvolgono l'accertamento doganale (art. 303 TULD)

5.1. Le dichiarazioni doganali ed il sistema dei controlli, 369 – 5.2. Aspetti generali dell'art. 303 TULD, 376 – 5.3. Fattispecie ordinarie, aggravate e casi di esclusione dell'antigiuridicità, 395 – 5.4. L'incidenza dell'IVA e di regimi doganali peculiari, 416 – 5.4.1. *L'incidenza dell'IVA sull'applicazione dell'art. 303 TULD*, 416 – 5.4.2. *Regimi peculiari e loro ripercussioni sull'art. 303 TULD*, 418 – 5.5. Una causa orizzontale di esclusione dell'antigiuridicità. L'art. 10 c. 3 l. 212/2000 (Statuto del contribuente) e l'art. 6 c. 5-bis d.lgs. 472/1997. Differenti correnti dottrinarie in ordine alla loro applicabilità all'art. 303 TULD, 431 – 5.6. L'applicazione del principio del ne bis in idem. Dalla contenzione ritardata alla sentenza C. Giust. CE, sez. IV, 05/04/2017, cause C-217/15 e C-350/15, 433.

443 Capitolo VI

L'esportazione con restituzione di diritti: gli errori che la affliggono (art. 304 TULD)

6.1. Le restituzioni all'esportazione, 443 – 6.2. Le conseguenze degli errori relativi a bollette di vincolo ad esportazione con restituzione di diritti, 448.

451 Capitolo VII

Il transito doganale: le differenze a destino (art. 305, 206, 307 e 319 TULD)

7.1. Il transito doganale, 451 – 7.1.1. Definizione del regime, 451 – 7.1.2. Il transito esterno ed interno. Una fondamentale differenza, 453 – 7.1.3. Disposizioni comuni a tutte le tipologie di transito, 459 – 7.2. Il transito

unionale/comune esterno. Il DAU/T1, 463 – 7.2.1. *Gli aspetti generali del regime*, 463 – 7.2.2. *Le semplificazioni al regime del transito (art. 233 § 4 CDU). Casistica e condizioni applicative*, 464 – 7.2.3. *L'inizio e l'acconclusione del regime*, 469 – 7.3. Il transito unionale/comune interno. Il DAU/T2, il DAU T2/F ed il T2LF, 500 – 7.4. I regimi di transito unionale specifico, 501 – 7.4.1. *Il transito da e verso il Principato di Andorra*, 501 – 7.4.2. *Il transito da e verso la Repubblica di San Marino*, 503 – 7.5. Il transito nell'ambito della Convenzione TIR, 505 – 7.5.1. *Generalità sul regime TIR*, 505 – 7.5.2. *Il carnet TIR e l'informatizzazione dei dati correalti al movimento: una dematerializzazione ancora solo parziale*, 509 – 7.5.3. *La preventiva autorizzazione all'uso del regime TIR da parte dei titolari ed il sistema delle garanzie*, 513 – 7.5.4. *Le competenze dell'ufficio doganale di ingresso o partenza*, 517 – 7.5.5. *Le competenze dell'ufficio doganale di uscita o destinazione*, 522 – 7.5.6. *Le irregolarità del regime TIR e le loro conseguenze sull'appuramento*, 525 – 7.5.7. *La ricerca dei movimenti TIR*, 527 – 7.6. Il transito nell'ambito della Convenzione ATA, 539 – 7.6.1. *Nozioni generali sul regime ATA*, 539 – 7.6.2. *Il libretto ATA: le funzioni e le modalità di emissione*, 541 – 7.6.3. *Il sistema delle garanzie*, 543 – 7.6.4. *L'appuramento dei movimenti ATA*, 546 – 7.7. Il transito nell'ambito del formulario NATO 302, 548 – 7.8. Il transito nell'ambito del sistema postale, 549 – 7.9. Il sistema sanzionatorio amministrativo «a destino» nel transito, 553 – 7.9.1. *Aspetti generali*, 553 – 7.9.2. *Le singole fattispecie sanzionatorie*, 556 – 7.9.3. *L'individuazione dell'ufficio doganale competente alla contestazione delle violazioni ed all'irrogazione della sanzione amministrativa*, 562 – 7.9.4. *Mancata o irregolare presentazione a destino per fatto doloso o colposo di terzi. Casi di indifferenza rispetto al potere di accertamento dell'Amministrazione Doganale*, 568.

575 Capitolo VIII

Depositi doganali e temporanea custodia. Sanzioni per le differenze di giacenza (art. 308 e 309 TULD)

8.1. Il deposito doganale, 575 – 8.1.1. *Le diverse tipologie di deposito doganale e le caratteristiche fisiche necessarie. Depositi doganali pubblici e depositi doganali privati*, 579– 8.1.2. *Le figure che intervengono nel regime del deposito doganale e le loro peculiari responsabilità dei confronti dell'Autorità Doganale*, 586 – 8.1.3. *L'autorizzazione alla gestione del deposito doganale: condizioni oggettive e soggettive*, 591 – 8.1.4. *Il provvedimento autorizzativo (decisione) e la sua efficacia temporale*, 598 – 8.1.5. *Il contenuto della decisione autorizzativa e la necessaria costituzione della garanzia*, 599 – 8.1.6. *La gestione del deposito doganale: introduzione delle merci, registrazioni contabili e scarichi*, 604 – 8.1.7. *Attività vietate ed attività consentite all'interno dei depositi doganali: condizioni e limiti*, 622 – 8.2. Le violazioni previste dal legislatore a carico del gestore del deposito doganale, 633 – 8.3. La temporanea custodia delle merci non unionali , 636 – 8.3.1. *Aspetti generali della custodia temporanea*, 636 – 8.3.2. *La rettifica e l'annullamento della dichiarazione per la custodia temporanea*, 639 – 8.3.3. *L'autorizzazione alla gestione dei recinti di custodia temporanea e la responsabilità della loro gestione*, 641 – 8.3.4. *Le responsabilità connesse alla*

custodia temporanea delle merci non unionali, 651 – 8.3.5. La conclusione e l'appuramento della custodia temporanea, 655 – 8.4. Le violazioni previste dal legislatore a carico del gestore della struttura di temporanea custodia, 657.

661 Capitolo IX

Regime sanzionatorio della temporanea importazione ed esportazione (artt. 310, 311, 312, 313 e 314 TULD)

9.1. Nozione di temporanea importazione e temporanea esportazione ed istituti corrispondenti nel diritto unionale, 661 – 9.2. Il traffico di perfezionamento, 663 – 9.2.1. *Gli aspetti generali e definizioni principali inerenti il regime*, 663 – 9.2.2. *L'autorizzazione al perfezionamento in procedura di Customs Decision*, 671 – 9.2.3. *Il provvedimento e la sua efficacia temporale. Le ipotesi in cui è ammessa l'efficacia retroattiva*, 684 – 9.2.4. *L'autorizzazione al perfezionamento traite dichiarazione di vincolo*, 687 – 9.3. Il contenuto dell'autorizzazione, 689 – 9.3.1. *La costituzione della garanzia*, 692 – 9.3.2. *Le lavorazioni consentite ed il tasso di rendimento*, 694 – 9.3.3. *L'istituzione di un adeguato sistema di scritture contabili*, 696 – 9.3.4. *Il trasferimento di diritti ed obblighi*, 700 – 9.3.5. *Lo scabio di informazioni standardizzato nell'ambito del regime di TP*, 700 – 9.4. Il perfezionamento attivo (TPA), 706 – 9.4.1. *I casi in cui è possibile ricorrere al perfezionamento attivo*, 706 – 9.4.2. *Le condizioni peculiari per l'autorizzazione al TPA. La riconoscibilità delle merci, l'irreversibilità della trasformazione, l'uso di merci equivalenti e con riesportazione anticipata*, 708 – 9.4.3. *La circolazione delle merci vincolate al TPA ed il perfezionamento complementare*, 715 – 9.4.4. *L'appuramento del regime: termine e modalità*, 717 – 9.4.5. *La nascita dell'obbligazione doganale conseguente al TPA e modalità di determinazione della sua base imponibile*, 726 – 9.4.6. *L'IVA nelle operazioni di perfezionamento attivo*, 735 – 9.5. Il perfezionamento passivo (TPP), 735 – 9.5.1. *Utilizzo dell'istituto e casi in cui non è possibile fare ricorso al TPP*, 738 – 9.5.2. *Il TPP con sistema degli scambi standard*, 743 – 9.5.3. *Le condizioni peculiari per l'autorizzazione al TPP ordinario, per equivalenza e con importazione anticipata*, 745 – 9.5.4. *L'appuramento del regime. Termine e modalità*, 749 – 9.5.5. *La nascita dell'obbligazione doganale conseguente al TPP e le modalità di determinazione della sua base imponibile*, 750 – 9.5.6. *L'IVA sulle operazioni di perfezionamento passivo*, 751 – 9.6. Le violazioni previste per la temporanea importazione e la temporanea esportazione, 754 – 9.6.1. *Le violazioni relative alla temporanea importazione ed alla successiva riesportazione*, 754 – 9.6.2. *Le violazioni relative alla temporanea esportazione ed alla successiva importazione*, 762.

767 Capitolo X

Immissione in consumo di merci in temporanea importazione senza preventiva autorizzazione (art. 315 TULD)

10.1. L'immissione in consumo di merci in temporanea importazione senza preventiva autorizzazione, 767.

773 Capitolo XI

Ritardata o omessa presentazione della dichiarazione doganale (art. 318 TULD)

11.1. Omissione o ritardo nella presentazione delle dichiarazioni doganali. Sanzioni, 773.

781 Capitolo XII

Violazioni relative alle esportazioni (art. 7 d.lgs. 471/1997)

12.1. Aspetti generali delle violazioni amministrative connesse all'esportazione, 781 – 12.2. Cessioni non imponibili ai sensi dell'art. 8 c. 1 lett. a) d.P.R. 633/1972 con trasporto a cura del cedente o, per suo conto, dal cessionario residente (triangolazione). Differenza di qualità, quantità e valore all'atto dell'esportazione, 784 – 12.3. Cessioni non imponibili ai sensi dell'art. 38-*quater* c. 1 d.P.R. 633/1972 di beni personali a soggetti non residenti con trasporto a cura del cessionario, 793 – 12.4. Cessioni non imponibili ai sensi dell'art. 8 c. 1 lett. b) d.P.R. 633/1972 con trasporto a cura del cessionario non residente o per suo conto, 795 – 12.5. Cessioni non imponibili ai sensi dell'art. 8 c. 1 lett. b-*bis*) d.P.R. 633/1972, con trasporto a cura del cessionario non residente o per suo conto, di beni destinati ad amministrazioni pubbliche o a soggetti della cooperazione allo sviluppo, 803 – 12.6. Cessioni non imponibili ai sensi dell'art. 8 c. 1 lett. c) d.P.R. 633/1972, con trasporto a cura del cessionario non residente o per suo conto, di cessioni a favore di esportatori abituali, 806.

809 Capitolo XIII

Violazioni in materia di scritture contabili (artt. 6, 9 e 11 d.lgs. 471/1997 e 10 d.lgs. 74/2000)

13.1. La documentazione e la registrazione delle operazioni soggette ad IVA, 809 – 13.1.1. *Obblighi documentali per soggetti esercenti attività di impresa*, 810 – 13.1.2. *Obblighi documentali per soggetti esercenti arti o professioni*, 817 – 13.1.3. *Obblighi documentali per i sostituti d'imposta e per gli esercenti attività di allevamento*, 819 – 13.2. Le violazioni relative agli obblighi di documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette ad IVA, 820 – 13.2.1. *Le violazioni degli obblighi di documentazione e registrazione delle operazioni imponibili (art. 6 c. 1, 3 e 4 d.lgs. 471/1997)*, 823 – 13.2.2. *Le violazioni degli obblighi di documentazione e registrazione delle operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad IVA (art. 6 c. 2 e 4 d.lgs. 471/1997)*, 828 – 13.2.3. *Indebito computo in detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata in via di rivalsa (art. 6 c. 6 d.lgs. 471/1997)*, 832 – 13.2.4. *Le violazioni in materia di reverse*

charge (art. 6 c. 9, 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3 d.lgs. 471/1997), 833 – 13.3. Omessa, incompleta, inesatta o irregolare presentazione dei modelli Intra, 852 – 13.4. Violazioni relative all'omesso o non corretto adempimento degli obblighi di comunicazione telematica: spesometro, esterometro e LIPE (art. 11 c. 2-bis, 2-ter e 2-quater d.lgs. 471/1997), 855 – 13.4.1. *Lo spesometro* (art. 21 d.l. 78/2010 ed art. 11 c. 2-bis d.lgs. 471/1997), 855 – 13.4.2. *La LIPE* (artt. 21-bis d.l. 78/2010 e 11 c. 2-ter d.lgs. 471/1997), 856 – 13.4.3. *L'esterometro* (artt. 1 c.3-bis l. 127/2015 e 11 c. 2-quater d.lgs. 471/1997), 857 – 13.5. L'omessa tenuta delle scritture contabili. Da violazione amministrativa a reato, 861.

877 Capitolo XIV

Regime sanzionatorio della mancata ottemperanza agli obblighi informativi (artt. 15 CDU, 35 c. 35 d.l. 223/2006 e 11 d.lgs. 471/1997)

14.1. Gli strumenti di accertamento del valore a disposizione dell'Agenzia Dogane Monopoli, 877 – 14.2. L'acquisizione di documenti ed informazioni ai sensi dell'art. 15 CDU. Un potere per l'Amministrazione ed un dovere per la parte, ma privo di una sanzione concreta, 877 – 14.3. L'acquisizione di documenti ed informazioni ai sensi dell'art. 51 d.P.R. 633/1972: un potere previsto per la sola disciplina dell'IVA nazionale, 885 – 14.4. Il potere di acquisizione documentale previsto dall'art. 35 c. 35 d.l. 223/2006, 902 – 14.4.1. *L'ambito di applicazione soggettivo*, 902 – 14.4.2. *L'ambito di applicazione oggettivo*, 904 – 14.5. La sottofatturazione all'esportazione, 909.

911 Capitolo XV

Ritardato o omesso pagamento dei diritti doganali (art. 13 d.lgs. 471/1997)

15.1. Il mancato pagamento delle imposte risultanti da una dichiarazione fiscale. Una fattispecie di applicazione generale, 911 – 15.2. Il mancato pagamento dei diritti di confine indicati nella dichiarazione doganale in assenza di errori nella stessa, 916.

923 Capitolo XVI

Anagrafe tributaria, codice fiscale, partita IVA e codice EORI: le sanzioni per l'errata indicazione (art. 13 d.P.R. 605/1973)

16.1. L'istituzione dell'Anagrafe Tributaria, 923 – 16.2. L'indicazione del codice EORI nelle dichiarazioni doganali: conseguenze dell'errata indicazione, 924.

931 Bibliografia

Il contrabbando di merci estere

(artt. 282 e ss. TULD)

1.1. Definizione ed elemento psicologico del contrabbando doganale

Il contrabbando è la violazione commessa da chi, con dolo, sottrae (o tenta di sottrarre, stante l'equiparazione fra violazione tentata e consumata prevista dall'art. 293 TULD¹) merci non unionali al sistema di controllo istituito per l'accertamento e la riscossione dei diritti doganali² e, segnatamente, dei diritti di confine, come definiti dall'art. 34 TULD nonché di ciò che ad essi viene equiparato a fini sanzionatori³.

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* TULD) o del più recente d.lgs. 8/2016, o rilievo penale: la distinzione fra le due casistiche è di cruciale importanza per l'operatore di polizia giudiziaria stante la radicale differenza degli adempimenti posti a suo carico (dall'identità del soggetto

¹ Questa non è altro che la testuale riedizione dell'art. 108 l. 1424/1940 (legge doganale), riconosciuta legittima dal punto di vista costituzionale con Corte Cost., 22/05/1974 n. 144/1974.

² Come chiarito da Cass., sez. un, 29/10/2007 n. 119, l'elemento materiale del reato si identifica nella sottrazione delle merci ai diritti di confine accompagnata dall'evasione o dall'elusione dei relativi controlli.

³ GALLO S., *Il contrabbando reato doganale antico e sempre attuale*, «Rivista della Guardia di Finanza», 2001, 1.

a cui trasmettere il rapporto di servizio a tutti gli ulteriori adempimenti necessari in materia di individuazione ed assicurazione delle fonti di prova) nonché della necessaria consequenziale attivazione, in caso di fatti astrattamente connotati da rilievo criminale, del procedimento volto ad accertare l'eventuale penale responsabilità del soggetto agente.

La disciplina sanzionatoria dettata dal TULD si applica, in generale, a tutti i casi di avvenuta o tentata sottrazione di merci non unionali⁴ al pagamento dei dazi doganali e dei prelievi agricoli⁵. In caso di merci soggette anche al pagamento di accise (ad esclusione del monopolio fiscale inerente i tabacchi lavorati esteri e nazionali, di seguito rispettivamente indicati con gli acronimi TLE e TLN) o di imposte di consumo⁶, la violazione in esame concorre:

- 1) per quanto concerne i «prodotti energetici», con quella di cui all'art. 40 c. 1 lett. b) del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (di seguito, semplicemente «TUA») in forza della quale:

1. È 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,

⁴ Siano esse merci comuni o tabacchi lavorati esteri (TLE).

⁵ «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 [...] 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)» (SCUFFI M., ALBENZIO G., MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, IPSOA, 2014, pp. 186/188.)

⁶ Definite, nell'ormai desueto lessico del TULD (cfr. art. 34), «sovrimposte di confine».

chiunque [...] b) sottrae con qualsiasi mezzo i prodotti energetici, compreso il gas naturale, all'accertamento o al pagamento dell'accisa [...] 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 [...];

- 2) per quanto riguarda «gli alcolici e le bevande alcoliche», con la violazione di cui all'art. 43 c. 1 TUA che punisce

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 [...];

- 3) per quanto riguarda le «altre merci soggette ad imposta di consumo»⁷ ai sensi degli artt. 61 e ss. TUA, con la violazione di cui all'art. 61 c. 4 TUA, 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

⁷ Ad eccezione dei fiammiferi per i quali nulla viene previsto in modo espresso dal TUA con la conseguenza che le violazioni commesse all'atto dell'importazione troveranno sanzione unicamente nelle disposizioni del TULD.

dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso ad € 516,00 [...].

Inoltre, come verrà meglio evidenziato, la giurisprudenza, per lungo tempo incerta se ritenere l'IVA un diritto di confine o una imposta di consumo solo accertata e liquidata contestualmente a questi ultimi ma comunque di separata natura, negli ultimi anni si è schierata a favore di tale seconda tesi e ha riconosciuto la configurabilità della violazione (nella fattispecie, violazione di rilievo penale) di "evasione IVA all'importazione" la cui disciplina, stante il richiamo operato dall'art. 70 d.P.R. 633/1972 al TULD, è *quod poenam* la medesima del contrabbando doganale. Di identico tenore la migliore e più recente dottrina⁸.

Sul punto, può essere di un certo interesse ripercorre l'evoluzione avuta, dalla giurisprudenza di legittimità.

La Cass. pen., sez. III, 22/02/2006 n. 66/6741, in relazione ad un episodio di introduzione clandestina di merce (non soggetta a dazio doganale) dalla Svizzera nel territorio dello Stato in evasione dell'IVA, non ha ritenuto tale comportamento configurasse la fattispecie prevista e punita dall'art. 292 TULD, che

⁸ «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» (ARMELLA S., AA.VV., *Diritto Doganale*, Egea, 2015).

fa riferimento al pagamento dei diritti di confine (dazio), «ma bensì il reato di evasione dell'IVA all'importazione previsto dall'art. 70 del d.P.R. 633/1972». L'evasione dell'IVA all'importazione, pertanto, configura una fattispecie delittuosa distinta ed autonoma rispetto al contrabbando ed il rinvio effettuato dall'art. 70 d.P.R. 633/1972 all'art. 292 TULD opera esclusivamente *quoad poenam*.

Già in precedenza, i giudici di legittimità si erano pronunciati in senso sostanzialmente conforme (Cass. pen., sez. III, 23/05/2001, n. 20914) riconoscendo però, in quell'occasione, l'identità fra il reato di evasione IVA in importazione e quello di contrabbando. Sul punto, si veda anche Cass. pen., sez. III, 11/10/1997 n. 2832, con cui è stato chiarito che:

Il reato di evasione dell'IVA all'importazione di cui agli artt. 1, 67 e 70 del d.P.R. 633/1972 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. 43/1973.

Identica sul punto, in sede di motivazione, anche la successiva Cass. pen., sez. III, 15/04/1998 n. 665.

In tempi più recenti, con *revirement* giurisprudenziale che ha lasciato invero stupefatti molti interpreti, specie alla luce del vuoto di tutela che si andava a creare nella disciplina IVA che, come noto, costituisce una delle fonti di finanziamento del bilancio della UE, la Cass. pen., sez. III, 04/05/2010 n. 16860 ha così deciso:

Il GUP presso il tribunale di Bergamo [...] 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 T. 2000 SRL, dichiarata fallita con sentenza del tribunale di Bergamo [...] per non averlo commesso. Secondo l'accusa, per quanto ancora rileva in questo grado, il citato velivolo era stato acquistato il

[...] dalla società francese E. SAS ed era stato formalmente intestato alla P.E. con sede in [...], 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 [...]. Dopo l'acquisto l'elicottero era stato trasferito in [...] all'eliporto di [...] dove era stato utilizzato dal T. per il traffico aereo in territorio [...] 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 [...]. A fondamento dell'assoluzione per l'insussistenza del reato di cui al d.P.R. 633/1972, art. 70, il tribunale osservava che l'imputato aveva dimostrato di avere pagato l'IVA in [...] 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 casazione 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 [...] 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 [...] non si poteva verificare una doppia imposizione preclusiva della configurabilità del reato contestato; la violazione del 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 [...], l'esportazione dalla [...] e l'importazione definitiva in [...] con il conseguente trasferimento in [...], 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 G.T. che si occupa della commercializzazione del marchio [...] su incarico