

[Avv. Maria Bruccoleri]

FATTISPECIE PENALI NEL DIRITTO DOGANALE E DELLE ACCISE

SOMMARIO: *Premessa. 1. Il quadro normativo di riferimento. 1.1. La regolamentazione degli scambi intracomunitari. 2. La nozione di reato. 3. Il reato di contrabbando. Fattispecie penale ed elemento psicologico. 4. Rapporti tra contrabbando e Iva all'importazione. 5. La confisca. 6. Le tipologie di contrabbando. Il contrabbando nel movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali. 6.1. Il contrabbando nel movimento delle merci nei laghi di confine. 6.2. Il contrabbando nel movimento marittimo delle merci. 6.3. Il contrabbando nel movimento delle merci per via aerea. 6.4. Il contrabbando nelle zone extradoganali. 6.5. Il contrabbando per indebito uso di merci importate con agevolazioni doganali. 6.6. Il contrabbando nei depositi doganali. 6.7. Il contrabbando nel cabotaggio e nella circolazione. 6.7. Il contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzioni di diritti. 6.9. Il contrabbando nell'importazione o nell'esportazione temporanea. 6.10. Il contrabbando di tabacchi lavorati esteri. 6.11. L'associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri. 7. Altri casi di contrabbando. 8. Fatti delittuosi in materia di accise. 9. Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici. 9.1. Fabbricazione o raffinazione clandestina di oli minerali e la sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento dell'accisa. 9.2. Distrazione nei casi di aliquote agevolate. 9.3. Altre condotte delittuose. 10. Fabbricazione clandestina di alcole e bevande alcoliche. 11. Fabbricazione clandestina e presunta. 12. L'associazione finalizzata alla fabbricazione di alcole o sostanze alcoliche. 13. Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa dell'alcole e delle bevande alcoliche. 14. Contraffazione. 15. Le eccedenze di prodotto. 16. Le deficienze di prodotto. 17. Sanzioni penali finalizzate alla percezione del tributo. Presunzioni. 17.1. Esercizio azione penale. 17.2. La confisca. 18. L'OLAF. 19. Conclusioni. 20. Rassegna giurisprudenziale, nazionale e unionale. 21. Bibliografia.*

Premessa

Il lavoro che segue tende ad esaminare, con modalità schematica le principali figure di reato in materia doganale e delle accise.

Gli Autori che hanno già scritto in materia sono stati punti eccellenti di riferimento.

L'intento è quello di inquadrare le singole fattispecie delittuose, al fine di rendere, in un momento di analisi "a vista", chiara la normativa del settore, talvolta, invece, lontana dalla mano di chi deve interpretarla sul campo.

La speranza è quella di contribuire a tracciare una linea di punti essenziali, di tratti salienti, delle più specifiche fattispecie incriminatrici, riguardanti la circolazione delle merci (per i diritti di confine) e la produzione e trasformazione di beni e sostanze (per le accise).

Per ciò stesso sono stati ripresi gli esempi e persino la giurisprudenza particolarmente significativa, rintracciate nelle fonti considerate.

L'aggiornamento degli orientamenti più recenti è stato, invece, posto in un paragrafo a parte che consente di individuare, con maggiore analiticità, l'argomento di interesse.

1. Quadro normativo di riferimento.

La disciplina dei reati doganali trova la sua regolamentazione in diverse disposizioni. In primo luogo, occorre fare riferimento agli artt. **282 e ss. del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (c.d. Testo Unico)**, che contemplano le ipotesi di delitti di contrabbando, nonché la disciplina comune in termini di tentativo, recidiva, abitualità e professionalità nel contrabbando.

Il quadro legislativo va completato con la lettura anche degli artt. **25 e 216 Capo I Titolo VII** dello stesso **D.P.R. n. 43/1973**, che disciplinano rispettivamente i casi di rifiuto e inattendibilità della dimostrazione della legittima provenienza di merci estere, soggette a diritti di confine, e quelli di importazione ed esportazione temporanea di veicoli ad uso privato.

Si tratta di norme il cui fine primario è tutelare un precipuo bene giuridico: il diritto dello Stato alla tempestiva ed integrale percezione dei diritti di confine i quali, ai sensi dell'art. **34 T.U.**, includono i dazi all'importazione e all'esportazione, i prelievi ed altre imposizioni alle importazioni o alle esportazioni previsti da regolamenti comunitari, i diritti di monopolio nonché le sovrainposte di confine ed altre imposte in favore dello Stato.

1.1. La regolamentazione degli scambi intracomunitari.

La materia dei reati doganali è strettamente connessa al principio del primato del diritto Europeo su quello interno. Si tratta di un principio applicabile anche al settore penale.

Il presupposto dell'obbligazione tributaria, per le merci soggette ai diritti di confine come previsto nell'art. **36 D.P.R. 23.01.1973 n. 43**, è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale e, relativamente a quelle nazionali e nazionalizzate, dalla loro destinazione al consumo fuori dal medesimo territorio.

L'obbligazione tributaria sorge alla data apposta sulla dichiarazione per l'esportazione, dal funzionario incaricato dell'accettazione della stessa, in presenza dell'operatore. Per le merci che siano state sottratte indebitamente ai vincoli doganali, il tributo sorge, invece, nel momento in cui il fatto si è verificato o, se non è possibile stabilire tale momento, quando lo stesso fatto è stato accertato.

Un importante dibattito è sorto intorno all'applicabilità dell'art. 39, primo comma, L. 24.11.1981 n. 689, in materia di depenalizzazione delle violazioni finanziarie, che così recita: *“Non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro le violazioni previste da leggi in materia finanziaria punite solo con la multa o con l'ammenda. Se le leggi in materie finanziarie prevedono, oltre all'ammenda o alla multa, una pena pecuniaria, l'ammontare di quest'ultima si aggiunge alla somma prevista nel comma precedente e la sanzione viene unificata a tutti gli effetti”*.

Il conflitto, tuttavia, è stato risolto dalla Cassazione a Sezioni Unite, che con la nota **sentenza n. 7930 del 21.04.95** ha sancito la non depenalizzazione in tutti i casi in cui l'illecito sia nella forma aggravata e punito con pena detentiva.

2. La nozione di reato.

Per reato si intende, come noto, un comportamento antiggiuridico, volontario e libero, capace di produrre un evento contrario a un interesse protetto dalla norma penale e che, pertanto, è punito con specifiche sanzioni. Affinchè un comportamento possa essere ritenuto illecito ed integrare una fattispecie di reato occorre, anche, che oltre ad essere contrario alle norme poste dall'Ordinamento Giuridico, sussistano tre requisiti essenziali: **a)** presenza del comportamento volontario del soggetto attivo; **b)** la sussistenza dell'elemento psicologico (dolo o colpa); **c)** nesso di causalità.

Con riguardo al comportamento del soggetto attivo i reati si distinguono in **reati commissivi** e **reati omissivi**. Nei primi, l'evento si verifica a seguito di un comportamento attivo e volontario del soggetto agente, che provoca la lesione di un bene giuridicamente tutelato.

Nel caso dei **reati omissivi**, invece, il danno si realizza a seguito di una condotta omissiva posta in essere dal soggetto agente.

Sul punto merita attenzione quanto disposto dall'art. 40 c.p., relativo al rapporto di causalità, che espressamente statuisce che: *“non impedire un evento, che si aveva l'obbligo di impedire, equivale a cagionarlo”*, con le conseguenze giuridiche e giurisprudenziali che si determinano in tema di responsabilità e di obbligo del controllo.

Tradizionalmente si distinguono i reati **omissivi propri**, per la cui sussistenza non occorre il verificarsi di alcun evento materiale, dai reati **omissivi impropri** detti, anche, **commissivi mediante omissione**, la cui peculiarità consiste nel mancato impedimento di un evento materiale che il soggetto aveva l'obbligo giuridico di impedire.

Ed ancora, si distinguono i reati **omissivi comuni** che possono essere commessi da “chiunque” e i reati **omissivi tipici** che, invece, si riferiscono a specifiche persone, che rivestano una determinata qualifica (es. pubblico ufficiale nei reati contro la P.A.).

Con riferimento alle caratteristiche del soggetto agente, infatti, è possibile distinguere i **reati comuni**, dai **reati propri**. Mentre i primi possono essere commessi da chiunque, il **reato proprio** o **tipico** può essere commesso, unicamente, da colui il quale riveste una determinata qualifica o possiede un requisito necessario per la commissione dell'illecito (ad. es., la concussione può essere commessa soltanto da un pubblico ufficiale).

Ed ancora, a seconda della natura e del momento consumativo del reato, cioè la durata dell'illecito, esso può essere **istantaneo** o **permanente**.

Il reato istantaneo si realizza quando l'azione con la quale si viola la norma si compie in un solo momento.

Il reato permanente, al contrario, si verifica quando l'atto lesivo e la sua consumazione si protrae nel tempo.

Con riguardo al bene giuridico tutelato, si distingue il **reato di danno**, qualora il bene sia stato distrutto e/o danneggiato, dal **reato di pericolo**, se per la sua sussistenza, è richiesto che il bene tutelato sia stato solo minacciato.

Con riguardo, invece, alla pena prevista è possibile distinguere i **delitti** dalle **contravvenzioni**. I primi si riferiscono a reati puniti con la pena dell'ergastolo, della reclusione e della multa. Mentre, le contravvenzioni sono reati puniti con l'arresto e con l'ammenda.

Con riguardo all'elemento soggettivo si distinguono reati a **dolo generico** da quelli a **dolo specifico**. Nel primo caso il soggetto agente si rappresenta e vuole la causazione dell'evento che la propria condotta determina, a prescindere dal motivo specifico che lo ha indotto a compiere l'azione o l'omissione. Nel **dolo specifico**, invece, a questa caratteristica si abbina anche la causa specifica che ha portato il soggetto ad agire od omettere l'azione. Il dolo specifico altro non è che la tipizzazione del movente.

3. Il reato di contrabbando. Fattispecie penale ed elemento psicologico.

Il reato di contrabbando è commesso da chi con **dolo** sottrae (o tenta di sottrarre, così come disposto dall'art. 293 T.U.L.D.) merci estere al sistema di controllo istituito per l'accertamento e la riscossione dei diritti di confine, o ad essi equiparati a fini sanzionatori.

La norma di riferimento è, dunque, **l'art. 293 T.U.L.D.** che trova applicazione nei casi di sottrazione di merci estere al pagamento dei dazi doganali e dei prelievi agricoli.

Il **dolo** richiesto, ai fini dell'integrazione del delitto (o della violazione amministrativa) è quello **generico**. La sussistenza del dolo va provata e fornita, nel caso di rilevanza penale della fattispecie dal P.M. nel corso del dibattimento o, qualora l'autore del reato decida di avvalersi di uno dei riti sostitutivi previsti dal codice di procedura penale, nell'udienza preliminare, mentre, in caso di rilevanza amministrativa, dall'Ufficio delle Dogane, in sede di redazione dell'atto di contestazione.

Oggetto di prova è la presenza del dolo al momento in cui è stata compiuta l'azione o l'omissione, che sarà elemento materiale del delitto o della violazione.

Una fattispecie peculiare è rappresentata **dall'art. 25 T.U.L.D.**, che prevede un caso di inversione dell'onere della prova, all'interno della zona di vigilanza terrestre. In particolare, l'art. 25 stabilisce che: *“Per accertare la legittima provenienza delle merci estere soggette a diritti di confine, che sono trasportate o si trovano depositate nella zona di vigilanza doganale terrestre, può procedersi a perquisizioni, verificazioni e ricerche, ai sensi degli articoli 33 e 35 della legge 7 gennaio 1929, n. 4. Le merci stesse possono essere sottoposte a sequestro quando vi sono indizi che esse siano state introdotte di contrabbando nel territorio doganale. Il detentore delle merci indicate nel comma precedente deve dimostrarne la legittima provenienza. Qualora rifiuti o non sia in grado di fornire tale dimostrazione, o quando le prove addotte siano*

inattendibili, e' ritenuto responsabile di contrabbando, salvo che risulti che egli si trova in possesso della merce in conseguenza di altro reato da lui commesso".

Sulla scorta di tale norma è possibile sostenere che il detentore delle merci debba dimostrare la legittima provenienza delle merci o la loro rinvenienza da altro reato, che, comunque, non ne abbia comportato la sottrazione al pagamento dei diritti di confine.

Qualora la prova non possa essere fornita, l'ordinamento pone in essere una presunzione *iuris et de iure* in capo all'agente. In questo modo le merci vengono considerate come sottratte al pagamento dei diritti di confine (contrabbando) e il detentore viene considerato **sempre** in dolo.

È necessario rilevare, come la disposizione così predisposta ponga seri dubbi quanto alla sua **"tenuta"** costituzionale, in considerazione proprio dell' **inversione del principio di innocenza fino a prova contraria** (ai sensi dell'art. 27, co. 2, della Costituzione).

È discussa la natura istantanea o permanente dei delitti di contrabbando.

Il dibattito rileva sia ai fini del decorso del termine di prescrizione, sia ai fini della sussistenza della flagranza di reato, nonché ai fini della configurabilità del concorso di persone.

Con riferimento alla nozione **di reato istantaneo**, occorre precisare che lo stesso si riferisce agli illeciti, la cui offesa al bene giuridico viene ad esistenza e si esaurisce nel momento in cui l'agente realizza il fatto tipico. Il **reato permanente** riguarda, invece, gli illeciti in cui l'offesa perdura come effetto della condotta volontaria del reo.

L'analisi delle fattispecie incriminatrici sembra deporre a favore della tesi della natura istantanea del reato di contrabbando.

Il problema della natura istantanea o permanente del delitto di contrabbando, si evidenzia, anche, in giurisprudenza che non mostra, ancora, un indirizzo uniforme. Secondo il prevalente orientamento, il contrabbando è reato permanente, che si realizza nel momento dell'introduzione della merce nel territorio dello Stato, con sottrazione del pagamento dei diritti dovuti e termina con il cessare della circolazione illecita. Di talché, anche con riferimento all'ipotesi di concorso, risponderebbe di contrabbando anche colui che, pur non avendo materialmente partecipato all'introduzione della merce, intervenga consapevolmente nel successivo *iter criminis* favorendo, in qualsiasi modo, la sua circolazione e/o detenga la merce dopo l'importazione. La responsabilità, quindi, sarebbe non più soltanto dei soggetti che hanno concretamente effettuato l'importazione illecita della merce (Cass., sez. III, 7 ottobre 2010, n. 42161). Altro orientamento giurisprudenziale configura, invece, il

contrabbando quale reato a natura istantanea, con effetti permanenti, che si consuma nel momento in cui sorge la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria al pagamento dei diritti di confine, momento che, con l'immissione in libera pratica nel territorio doganale della merce, segue la definitiva lesione del bene giuridico dello Stato (Cass., sez. III, 29 ottobre 1984, n. 1871, cfr. Corte di Cassazione, Sezione 2 penale, Sentenza 13 giugno 2012, n. 23197).

Ci si chiede, inoltre, anche se il contrabbando abbia natura **unitaria** o **pluralistica**, cioè se lo stesso si articoli in un unico reato, o, alternativamente, in una serie di fattispecie incriminatrici aventi carattere autonomo, accomunate da una medesima etichetta giuridica.

Sembra, tuttavia, preferibile la tesi dell'unitarietà dell'illecito, sebbene dall'analisi dello stesso **art. 292 T.U.** emerga una nozione generica di contrabbando, accompagnata da singole fattispecie tipizzate, tese all'evasione d'imposta, che potrebbe lasciare spazio alla concezione pluralistica.

È importante sottolineare la tradizionale distinzione tra *contrabbando "extraiuspettivo"* e *contrabbando "intraiuspettivo"*: il primo si attua evitando di assoggettare la merce ai vincoli doganali e, in particolare, alla sua preventiva dichiarazione per l'immissione in libera pratica; il secondo, invece, si realizza sottoponendo la merce ai prescritti vincoli, ma effettuando manovre fraudolente tali da indurre in errore gli organi preposti all'accertamento sulla natura, quantità, qualità o destinazione delle merce (es. utilizzo di certificati di origine invalidi).

Tutte le fattispecie sono punite con sanzione proporzionale all'imposta evasa (da due a dieci volte i diritti dovuti sulla merce).

Il *contrabbando intraiuspettivo*, presupponendo la presentazione della dichiarazione doganale d'importazione, si caratterizza per la falsa rappresentazione degli elementi – valore, quantità, qualità ed origine – assunti a base dell'accertamento doganale, posta in essere mediante l'utilizzo di documentazione falsa.

Con riferimento all'**elemento soggettivo**, il reato di contrabbando richiede il **dolo generico**, consistente nella violazione delle condotte in cui si articola la fattispecie descritta nel TULD e nella rappresentazione che da tali condotte derivi una sottrazione delle merci ai diritti di confine.

Invero, in tema di mancato pagamento dei diritti doganali, proprio l'elemento soggettivo costituisce il discrimine tra il reato di contrabbando, previsto dal Titolo VII, capo I, TULD e la violazione di cui all'art. 303 TULD, punita con la sola sanzione amministrativa.

Ai fini della sussistenza dell'elemento soggettivo del reato di contrabbando, pertanto, è richiesta non solo la coscienza e volontà di sottrarre merci ai diritti di confine, ma altresì un *quid pluris*, consistente nel porre in essere mezzi fraudolenti, o raggiri, tali da inficiare la regolarità del controllo.

Il tentativo di contrabbando è equiparato, sotto il profilo della sanzione, al delitto consumato (vedi in tal senso art. 293 TULD). Al riguardo, la giurisprudenza ha chiarito che la dichiarazione doganale di importazione, atto formale che precede l'immissione in libera pratica, costituisce il momento conclusivo e non quello iniziale dell'*iter criminis* del contrabbando, di modo che, a prescindere da quella dichiarazione e anche prima di essa, è ipotizzabile un tentativo, ogniquale volta si riscontrino atti diretti in modo non equivoco a commettere il reato di contrabbando (Corte di Cassazione, Sezione 3 penale, Sentenza 27 febbraio 2012, n. 7619).

L'equiparazione sanzionatoria tra delitto tentato e delitto consumato scaturisce da una valutazione di politica criminale, che equipara le sanzioni per la comune pericolosità sociale delle due figure di reato. Le sanzioni per entrambi equipollenti superano le censure di incostituzionalità, come confermato dalla Suprema Corte Costituzionale con sentenza del 22 maggio 1974, n. 144.

Nel caso di merci soggette ai diritti di confine e alle accise, il contrabbando concorre per gli olii minerali (gas metano), con il reato di cui all'art. 40, comma 1, lett. b, D.lgs n. 504/1995 (sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sugli oli minerali).

Per quanto riguarda, invece, l'alcool o le bevande alcoliche, con quello di cui all'art. 42, comma 1, lett. a, D.lgs. n. 504/1995, relativo all'associazione a scopo di fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche.

4. Rapporti tra contrabbando e IVA all'importazione.

Problema ulteriore è il rapporto tra il reato di contrabbando e quello di omesso versamento dell'IVA all'importazione, sugli acquisti di merci extracomunitarie.

Invero, un collegamento già esiste e infatti l'art. 70, DPR 26 ottobre 1972, n. 633, punisce chi evade l'imposta sul valore aggiunto nelle operazioni di importazione di merce proveniente da paesi extra UE, ciò facendo attraverso il richiamo alla normativa in tema di contrabbando,

che prevede si applichino, *“per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai 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 (art. 34 TULD, 1° comma).

Il **comma 2** dello stesso **art. 34 TULD**, specifica, altresì, che tra i diritti doganali, costituiscono “diritti di confine”, tutte le imposte di consumo a favore dello Stato.

Un orientamento giurisprudenziale, sosteneva la natura di diritto di confine dell’IVA, confondendola con i dazi doganali. Ma, ove si considerasse l’IVA un dazio doganale, nel caso di suo omesso versamento all’atto dell’importazione, si sarebbe dovuto configurare il solo delitto di contrabbando e non anche quello di evasione dell’IVA, come fa, invece, l’art. 70, Decreto IVA che ridisegna sì la sanzione sulle norme doganali, ma non rinuncia alla natura dell’illecito, anche ai fini dell’imposta sul valore aggiunto (Cass., sez. penale III, 21 gennaio 2003; Cass. penale, sez. III, 5 novembre 2002, n. 36801).

La più recente giurisprudenza, invece, riconoscendo l’IVA come un unico contributo, distingue solo le diverse Agenzie fiscali, cui è demandata la sua riscossione, prevedendo l’Agenzia delle Dogane per le importazioni e l’Agenzia delle Entrate per le operazioni interne e intracomunitarie. Ciò ha riguardo a mere ragioni di metodo applicativo dell’imposta giacchè l’IVA all’importazione viene riscossa unitamente ai dazi doganali, mentre l’IVA nazionale e intra UE è autoliquidata dal contribuente e versata periodicamente (Cass. pen., sez. III, 17 gennaio 2013, n. 2353; Cass. pen., sez. III, 9 gennaio 2013, n. 1172).

Il carattere unitario dell’IVA è stato riconosciuto, dalla giurisprudenza penale, a partire dal 2010 e successivamente più volte ribadito. Tale indirizzo ha, peraltro, ricevuto, anche, l’autorevole conferma della Corte di Giustizia, la quale ha affermato che l’IVA, seppur riscossa all’atto dell’operazione doganale, non perde la propria intrinseca natura di imposta interna sui consumi (**Corte di Giustizia, 17 luglio 2014, n. 272/13**; cfr. **Cass., sez. III penale, 7 settembre 2012, n. 34256**).

La creazione, in sede europea, di una unione doganale finalizzata alla libera circolazione delle merci in ambito comunitario, ha ridisegnato lo stesso concetto di contrabbando doganale. In particolare, il riferimento giunge dall’**art. 30 del Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea** che vieta l’istituzione di dazi doganali all’importazione e all’esportazione e ogni altra tassa avente identico effetto.

Su questo rilievo si è mosso, anche, un orientamento giurisprudenziale che discuteva circa i limiti di applicabilità dell'art. 39, primo comma, in materia di depenalizzazione delle violazioni finanziarie. Tale articolo, modificato dalla L. n. 562/93, ha esteso la depenalizzazione anche alle violazioni finanziarie punite con la multa, lasciando un vuoto normativo in merito alle ipotesi aggravate, punite con pena detentiva. Le stesse, tuttavia, non potranno essere depenalizzate, come dispone la sentenza n. 7930 del 21/04/95, della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con formula risolutiva.

5. La confisca.

A norma dell'art. **301, comma 1**, TULD, il giudice procedente, per il delitto di contrabbando doganale, deve sempre ordinare la confisca per le cose che servirono o furono destinate a commettere il reato, per le cose che ne furono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto. La confisca è, dunque, sempre procedibile.

Tale previsione è, secondo la giurisprudenza prevalente della Corte di Cassazione, in "deroga alla disciplina generale, posta dall'art. 240 c.p., e rende obbligatoria l'applicazione della confisca, tanto nel caso in cui l'imputato sia stato dichiarato colpevole e condannato, quanto nel caso in cui il medesimo sia stato assolto o prosciolto, per cause che non riguardano la materialità del fatto, e non interrompono il rapporto, tra le cose ed il fatto, della loro introduzione nel territorio dello stato" (Cass. pen., sez. III, 11 gennaio 2012, n. 429; cfr. Cass., sez. III penale, 20 settembre 2013, n. 38946).

Per i delitti di contrabbando puniti con la sola multa, **l'art. 334 TULD** sottrae al giudice ordinario il potere di disporre la confisca, delegandola all'Amministrazione doganale, nell'ipotesi in cui il reato sia stato estinto a causa di definizione amministrativa.

6. Le tipologie di contrabbando: Il contrabbando nel movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali.

La sua disciplina è contenuta nell'art. **282 Testo Unico** secondo cui: "*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'art. 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 dal 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 prevedute nel secondo comma dell'articolo 25 per il delitto di contrabbando”.

Si tratta di un **reato comune** potendo essere commesso da “chiunque”.

Sotto il profilo dell'**elemento soggettivo**, per la sussistenza del reato, è richiesto il **dolo generico**, tranne per l'ipotesi prevista e disciplinata dalla lett. c), per la quale, invece, si richiede la sussistenza del **dolo specifico**.

6.1. Il contrabbando nel movimento delle merci nei laghi di confine.

L'art. 283 **Testo Unico** stabilisce che: *“E' 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 piu' vicine al confine, salva la eccezione preveduta nel terzo comma dell'articolo 102; b) che, senza il permesso della dogana, trasportando merci estere con navi nei tratti del lago di Lugano in cui non sono dogane, rasenta le sponde nazionali opposte a quelle estere o getta l'ancora o sta alla cappa ovvero comunque si mette in comunicazione con il territorio doganale dello Stato, in modo che sia agevole lo sbarco o l'imbarco delle merci stesse, salvo casi di forza maggiore.*

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

Per quanto riguarda l'**elemento oggettivo** si configura un'ipotesi di **reato proprio** limitatamente alle prime due ipotesi, poichè autori del reato possono essere unicamente i capitani dei battelli; mentre per la terza ipotesi, prevista dalla lett. c), si individua una forma di **reato comune**.

L'**elemento soggettivo** richiede il **dolo generico**, salvo che per la condotta di cui all'ultimo comma, per la quale è richiesto il **dolo specifico** (intento di sottrarre le merci alla visita doganale).

Si tratta di un reato di pericolo con riferimento alla seconda condotta, non essendo necessaria la sottrazione effettiva della merce al pagamento dei diritti di confine.

6.2. Il contrabbando nel movimento marittimo delle merci.

Il riferimento normativo è l'art. 284 **Testo Unico** il quale statuisce che: “E' 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”.

Il soggetto attivo del reato, nelle prime sei fattispecie, può essere solamente il capitano dell'imbarcazione, mentre, con riferimento all'ipotesi delittuosa contenuta nel secondo comma, il soggetto agente può essere “chiunque”.

Sicché, per quanto riguarda il profilo **oggettivo**, nelle prime sei fattispecie è configurabile un **reato proprio** che può essere commesso esclusivamente da un soggetto dotato di particolari caratteristiche personali (la disposizione si riferisce espressamente alla figura del “capitano”), mentre nel secondo comma il reato diventa **reato comune**.

L'elemento **soggettivo** richiede il **dolo generico**, tranne che per l'ultima condotta per la quale è previsto il **dolo specifico** al fine di sottrarre le merci alla visita doganale.

6.3. Il contrabbando nel movimento delle merci per via aerea.

La normativa di riferimento è l'art. 285 **Testo Unico**: “E' 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, ometto di denunciare, entro il piu' breve termine, l'atterraggio alle Autorità indicate dall'art. 114. In tali casi e' considerato introdotto in contrabbando nel territorio doganale, oltre il carico, anche l'aeromobile.

Con la stessa pena e' 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 quello comminate per il medesimo fatto dalle leggi speciali sulla navigazione aerea, in quanto non riguardino la materia doganale”.

L'**elemento oggettivo** prevede, per le prime quattro ipotesi, un **reato proprio** (potendo essere commesso dal “comandante di aeromobile”), l'ultimo comma, invece, ammette la possibilità che il reato venga commesso da “chiunque”.

La prima condotta incriminata ha ad oggetto il trasporto di merci estere nel territorio dello Stato senza il prescritto **manifesto di carico**, che è il documento previsto, ai sensi dell'art. 115 TU, in mano ai comandanti di aeromobili che all'estero sono destinati ad un porto nazionale.

Tale documento deve essere consegnato, immediatamente dopo l'atterraggio, unitamente al giornale di rotta, all'ufficio doganale. Dopo tale adempimento lo stesso viene preso in carico sul registro A/2 e, a seguito di ciò, la dogana procede all'allibramento sul registro A/3 delle merci, estere o nazionali, sbarcate dall'aeromobile che siano poi destinate all'importazione o ad altro regime doganale o ad essere rispeditate altrove.

L'obbligo di munirsi di tale documento non sussiste, invece, con riferimento agli aeromobili militari e da turismo, italiani e stranieri, né agli aeromobili di società, italiane o straniere, esercenti servizi regolari di trasporto di linea.

Nel contrabbando per via aerea, è prevista una norma di chiusura dell'impianto sanzionatorio. Si tratta di una fattispecie di carattere comune, che si sostanzia in due condotte: la prima relativa a merci estere gettate fuori dall'aeromobile; la seconda che, similmente a quanto stabilito per il contrabbando marittimo, si sostanzia nell'occultamento delle stesse nell'aeromobile.

Con riguardo all'**elemento soggettivo** è richiesto il **dolo generico**, tranne che per l'ultima condotta per la quale è necessario il **dolo specifico** al fine di sottrarre le merci alla visita doganale.

6.4. Il contrabbando nelle zone extradoganali.

La norma di riferimento è l'art. **286 Testo Unico**: *“E' 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”*.

Si tratta generalmente di un **reato comune**, commesso da “chiunque”.

Tuttavia, ove sia possibile individuare un deposito in misura superiore a quella consentita, l'agente potrà essere solo il titolare del deposito e si realizzerà una ipotesi di reato proprio.

Ai fini normativi sono territori extradoganali i territori dei comuni di Livigno e Campione d'Italia, oltre che le acque nazionali del lago di Lugano. A tali siti sono assimilati i **depositi franchi** e i **punti franchi**, come previsto dall'art. 2, comma 5 del TUD.

L'**elemento soggettivo** richiede il **dolo generico**, essendo sufficiente la coscienza e volontà di costituire depositi di merci estere nei territori extradoganali o di dimensioni superiori a quelle autorizzate, anche quando il fine ultimo, concretamente perseguito dall'agente, non sia necessariamente l'evasione dei diritti di confine.

6.5. Il contrabbando per indebito uso di merci importate con agevolazioni doganali.

L'art. **287 Testo Unico**, nel prevedere la disciplina di tale fattispecie, stabilisce espressamente che: *“E' punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti chiunque da', 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”*.

Sotto il profilo **oggettivo** si tratta di un **reato comune**, consistente nella condotta di chi dà, anche solo parzialmente, a merci estere importate in franchigia o con riduzione dei diritti, una destinazione o un uso diverso da quello per il quale è stata concessa la franchigia o la riduzione. La norma intende punire le condotte di chi, ottenuta la suddetta franchigia o riduzione, non provveda poi a destinare le relative merci agli usi, in ragione dei quali l'agevolazione è stata concessa. Pertanto, il precetto può definirsi una norma penale in bianco, che, per essere attuata, deve essere integrata dalle prescrizioni che disciplinano l'importazione delle merci estere in franchigia. È opportuno precisare che il delitto in esame, non è configurabile quando possa

escludersi l'evasione in quanto la merce importata in franchigia per un uso determinato viene destinata ad altro uso per il quale sia pure concessa la franchigia. Il delitto è consumato solo quando vi è evasione di imposte.

Per quanto concerne l'**elemento soggettivo** è richiesto il **dolo generico**, rappresentato dalla coscienza e volontà di destinare le merci estere, soggette a franchigia o a riduzione di imposta, ad usi diversi rispetto alle agevolazioni ricevute.

6.6. Il contrabbando nei depositi doganali.

L'art. 288 **Testo Unico** stabilisce che: *“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”*.

Questa disposizione va letta in combinato disposto con l'art. 149, co 1, **Testo Unico**, ai sensi del quale le merci estere sono ammesse al deposito in locali sotto la diretta custodia della dogana o in locali di proprietà privata gestiti in base ad autorizzazione dell'autorità doganale.

Si tratta di un **reato proprio** che può essere commesso solo dal concessionario di un magazzino doganale di proprietà privata.

Sebbene il **Testo Unico** distingua i **depositi doganali** a seconda che siano gestiti direttamente dalla dogana o da un soggetto privato sulla base di un provvedimento autorizzatorio, commina la sanzione penale nei confronti dei soggetti legittimati all'esercizio di un deposito doganale, a prescindere dalla qualifica pubblica o privata dello stesso, ai sensi dell'art. 99 del codice doganale comunitario.

Sotto il **profilo oggettivo**, il reato si articola in una duplice condotta: 1) la detenzione nei magazzini doganali, di proprietà privata, di merci per le quali non vi è stata la relativa dichiarazione d'introduzione; 2) e la detenzione di merci che non risultano assunte in carico negli appositi registri di deposito.

L'**elemento soggettivo** richiede il **dolo generico**, anche quando il fine perseguito dall'agente non sia correlato con l'evasione dei diritti di confine.

6.7. Il contrabbando nel cabotaggio e nella circolazione.

Il contrabbando nel cabotaggio trova la sua regolamentazione nell'art. 289 **Testo Unico** che statuisce: *“E' 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”*.

Soggetto attivo del reato può essere “chiunque”. La norma, infatti, contempla una fattispecie comune, non essendo necessaria alcuna qualifica del soggetto agente.

Sotto il profilo **oggettivo** si tratta di un **reato comune**, potendo essere commesso da “chiunque”. La condotta si sostanzia nell'introduzione, nel territorio dello Stato, di merci estere in sostituzione di merci nazionali o nazionalizzate, spedite in cabotaggio (art. 222, co 1, T.U.: *spedizione per via di mare di merci nazionali o nazionalizzate da un porto all'altro dello Stato*) o in circolazione (art. 222, co 2, T.U.: *spedizione delle merci nazionali o nazionalizzate da in luogo all'altro della frontiera, percorrendo un tratto di territorio estero, o una zona extradoganale, ovvero attraversando le acque estere, o quelle nazionali del lago di Lugano poste fuori del territorio doganale*).

Il cabotaggio rappresenta un elemento normato della fattispecie, in quanto, ai fini della sua determinazione è necessario fare riferimento alle disposizioni in materia doganale.

Il D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, definisce l'istituto del cabotaggio come *“la spedizione per via mare di merci nazionali o nazionalizzate da un porto all'altro dello Stato”*; mentre l'art. 222, 1° comma del TU definisce la circolazione come *“la spedizione delle merci da un luogo ad un altro della frontiera percorrendo un tratto di territorio estero, o delle merci da un luogo ad un altro della frontiera percorrendo un tratto di territorio estero, o una zona extradoganale ovvero attraversando le acque estere, o quelle nazionali del Lago di Lugano poste fuori del territorio doganale”* (art. 222, secondo comma, del testo unico).

L'**elemento soggettivo** richiesto è il **dolo generico**, consistente nella mera coscienza e volontà di introdurre nel territorio dello Stato merci estere in sostituzione di merci comunitarie spedite in cabotaggio o in circolazione, e ciò indipendentemente dal fine perseguito dall'agente.

6.8. Il contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzioni di diritti.

L'art. 290 del **Testo Unico** stabilisce che: *“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, e' 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”.

La norma prevede una ipotesi di reato comune. Non è, infatti, richiesta alcuna qualifica del soggetto agente.

Ai fini del perfezionamento del reato non è richiesta l'effettiva erogazione dei diritti non dovuti, essendo *ex se* sufficiente che il reo abbia posto in essere la propria condotta fraudolenta, allo scopo di ottenere il percepimento indebito.

La condotta deve consistere nell'esportazione di merci nazionali e nella richiesta di restituzione dei diritti di confine pagati al momento dell'importazione della materia prima.

E' necessario l'impiego di mezzi fraudolenti e si ritiene sufficiente la presentazione di una dichiarazione doganale mendace, in cui venga attestato falsamente il pagamento del prezzo di diritti doganali, per la integrazione delle fattispecie illecite.

L'**elemento soggettivo** richiesto è il **dolo specifico**, consistente nella richiesta di un indebito rimborso dei diritti pagati per l'importazione di materie prime, anche se per il perfezionamento del delitto non è richiesta l'effettiva percezione di tale somme.

6.9. Il contrabbando nell'importazione o nell'esportazione temporanea.

La disciplina generale è contenuta nell'art. **291 Testo Unico** a norma del quale: *“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, e' punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte l'ammontare dei diritti evasi o che tentava di evadere”.*

Si tratta di un **reato comune** potendo essere commesso da “chiunque” abbia una disponibilità di fatto delle merci. Non è quindi richiesto che l'agente abbia alcun titolo giuridico, che lo qualifichi.

L'**elemento oggettivo** consiste, nell'ambito delle operazioni relative ai regimi doganali di **temporanea importazione** o **esportazione** o in quelle della **reimportazione** o della **riesportazione**, nel sottoporre le merci, a sia pur minime manipolazioni artificiali o nell'utilizzare altri mezzi fraudolenti, finalizzati alla sottrazione delle merci stesse al pagamento dei diritti di confine.

Elementi strutturali del reato sono: la sussistenza dei regimi giuridici di fatto previsti dalla norma e l'azione fraudolenta, quale condotta tipica, o per mezzo di una clausola generale, idonea a ricomprendere più fattispecie, quale il compimento di atti fraudolenti.

Sotto l'**aspetto soggettivo** si richiede il **dolo specifico**, e pertanto occorre, oltre alla coscienza e volontà di porre in essere manipolazioni o altri atti fraudolenti, su merci soggette ai regimi doganali specifici, anche l'intento di sottrarre tali beni al pagamento dei tributi dovuti.

Ne deriva che, da un punto di vista probatorio, la mera manipolazione delle merci, anche se non consentita dal provvedimento amministrativo o, dal regime doganale applicabile alla merce interessata, non può essere considerata indice presuntivo della volontà del soggetto agente di evadere i diritti di confine e, pertanto, non basta da sola a perfezionare la fattispecie incriminatrice.

6.10. Il contrabbando di tabacchi lavorati esteri.

La norma di riferimento è l'art. **291-bis Testo Unico** che punisce: *“Chiunque introduce, vende, trasporta, acquista o detiene nel territorio dello Stato un quantitativo di tabacco lavorato estero di contrabbando superiore a dieci chilogrammi convenzionali e' punito con la multa di euro 5 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. 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 euro 5 per ogni grammo convenzionale di prodotto e comunque in misura non inferiore ad euro 516”*.

La disposizione incriminatrice prevede una fattispecie di reato comune, non essendo necessaria alcuna specifica qualifica soggettiva in capo al soggetto agente.

In quanto **reato comune** può essere commesso da “chiunque”.

Si caratterizza per la sussistenza di due ipotesi incriminatrici a condotta plurima: una con carattere base, prevista dal comma 1, ed una in forma attenuata, disciplinata dal comma 2 e caratterizzata da un elemento specializzante, rappresentato dal quantitativo di tabacco contrabbandato, non superiore a dieci chilogrammi.

Le condotte punibili hanno un amplissimo campo di applicazione che va dal contrabbando in senso stretto, (come l'ipotesi di introduzione dei tabacchi), al trasporto, vendita o semplice detenzione dei tabacchi, che prevedono l'incriminazione di soggetti ulteriori rispetto al

contrabbandiere, primo agente, consentendo a quest'ultimo di assicurarsi il profitto del reato o agevolandone la condotta.

Tutte le attività criminose punibili, ove non tipizzate nel delitto doganale del Testo Unico, si sarebbero potute ricondurre a quelle previste e punite dagli artt. 379, 648 e 712 c.p.

L'**elemento soggettivo** previsto è il **dolo generico**: è sufficiente la coscienza e volontà di realizzare una delle condotte tipiche, a prescindere dal fine effettivamente perseguito.

6.11. L'associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri.

Il TULD si occupa, anche, di definire l'ipotesi di associazione per delinquere, e detta la sua disciplina nell'art. **291-quater Testo Unico**, che statuisce: *“Quando tre o piu' persone si associano allo scopo di commettere piu' delitti tra quelli previsti dall'articolo 291-bis, coloro che promuovono, costituiscono, dirigono, organizzano o finanziano l'associazione sono puniti, per cio' solo, con la reclusione da tre a otto anni”, a contrario, “chi partecipa all'associazione e' punito con la reclusione da un anno a sei anni”*.

Sotto il profilo **oggettivo** si tratta di un **reato comune**, non essendo richiesta, infatti, alcuna qualifica soggettiva in capo all'agente, potendo essere, pertanto, commesso da chiunque.

L'**elemento soggettivo** è dato dal **dolo specifico**. La condotta, infatti, è rappresentata dall'attività diretta a costituire un'associazione criminale, finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri, indipendentemente dalla realizzazione di tale reato fine.

Di rilievo, sotto vari profili, sono i rapporti con altri reati: in particolare, con riferimento all'art. **416 c.p.** (delitto di associazione per delinquere), in base al quale, in ragione del regime di specialità della norma del TULD, si dovrà applicare quest'ultima disposizione. Qualora dovessero essere ricompresi illeciti di natura diversa si potrà realizzare, anche, una ipotesi di concorso formale di norme tra l'art. 291-quater e il 416 c.p., e ciò, pur, nell'ipotesi di reato continuato, prevista ai sensi dell'art. 81 c.p.

Con riguardo, invece, ai rapporti con l'art. **416-bis c.p.** (associazione per delinquere di stampo mafioso) occorre segnalare che non è possibile individuare con chiarezza il rapporto di specialità tra le due disposizioni, e la soluzione andrà individuata e misurata sulla base del concorso formale di reati.

7. Altri casi di contrabbando.

La norma di chiusura del sistema è l'art. **292 del Testo Unico**, che prevede l'ipotesi residuale di altri casi di contrabbando. Sotto il profilo generale la disposizione statuisce che: *“Chiunque, fuori dai 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”*.

L'**elemento oggettivo** prevede un'ipotesi residuale di contrabbando doganale, avente come condotta punibile la sottrazione della merce estera al sistema di accertamento amministrativo dei diritti di confine.

Ai sensi della disciplina doganale, la dichiarazione doganale di importazione è l'atto che fa sorgere l'obbligazione tributaria e rappresenta il momento conclusivo della condotta, potendo essere ipotizzabile anche l'incriminazione a titolo di tentativo prima di tale adempimento.

Si tratta di una ipotesi di **reato comune**. È particolarmente rilevante il caso del controllo doganale avente ad oggetto le false dichiarazioni rilasciate all'ufficiale doganale.

Per queste ipotesi residuali l'**elemento soggettivo** sufficiente è quello del **dolo generico**, rappresentato dalla coscienza e volontà di sottrarre la merce al pagamento del tributo dovuto, in violazione dell'obbligo tributario.

Viene prevista, anche, la coesistenza di fattispecie delittuose aggravate, con riguardo alle ipotesi, ex art. 483 c.p., di falso ideologico commesso da privato in atto pubblico, e dell'art. 479 c.p., relativo al falso ideologico commesso da pubblico ufficiale ed eventuale ricorso delle circostanze aggravanti ex art. 295, comma 2, lett. c), per l'ipotesi di delitto contro la fede pubblica.

L'esatta qualificazione dell'elemento soggettivo ha importanti rifluenze sul piano disciplinare. Nel caso in cui la dichiarazione doganale risulti infedele per “negligenza” o per “ignoranza”, infatti, l'illecito dovrà qualificarsi come colposo, degradandosi a mera violazione amministrativa. Da ciò ne consegue che, come sancito dall'art. **221 del Codice Doganale Comunitario**, è possibile recuperare i maggiori diritti accertati anche oltre il termine di tre anni dalla data in cui si è verificato il presupposto tributario, qualora l'evasione sia perseguita da leggi penali e ne ricorrano, pertanto, i presupposti.

L'individuazione dell'elemento soggettivo è rilevante, anche, sotto il profilo penale oltreché quello amministrativo della riscossione dei tributi, ciò essendo sulla falsariga di quanto già previsto dall'art. 43, comma 2 bis, D.p.r. 600/1973, in materia di imposte sui redditi, laddove il

raddoppio dei termini, nei casi di accertamento di evasione, è consentito su fatti penalmente rilevanti.

8. Fatti delittuosi in materia di accise.

Al fine di armonizzare la legislazione italiana con quella comunitaria, il sistema repressivo degli illeciti in materia di accise, previsto dal **D.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504**, si è ispirato a due principi direttivi, di carattere complementare, necessari: la depenalizzazione delle fattispecie, aventi natura meramente formale, senza rilievo ai fini della effettiva riscossione del tributo e la previsione espressa di censure sulle condotte più gravi, incentrate sull'effettiva evasione d'imposta, tese ad essere oggetto di tutela rafforzata dello Stato.

Sono stati abrogati tutti i delitti aventi natura di pericolo: in tal senso, la normativa precedente con l'art. 15 del D.l. 5 maggio 1957, n. 271, prevedeva e sanzionava la circolazione di olii minerali liberi da imposta, senza il prescritto documento di circolazione o con documento alterato, prescindendo dalla considerazione che il prodotto fosse sottratto al pagamento dell'accisa.

9. Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici.

L'art. 40 del **D.lgs. n. 504 del 1995** 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 a lire 15 milioni, chiunque: a) fabbrica o raffina clandestinamente oli minerali; b) sottrae con qualsiasi mezzo gli oli minerali, compreso il gas metano, all'accertamento o al pagamento dell'accisa; c) destina ad usi soggetti ad imposta od a maggiore imposta prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate; d) effettua operazioni di miscelazione non autorizzate dalle quali si ottengono prodotti soggetti ad una accisa superiore a quella assolta sui singoli componenti; e) rigenera prodotti denaturati per renderne più facile ed elusivo l'impiego in usi soggetti a maggiore imposta; f) detiene oli minerali denaturati in condizioni diverse da quelle prescritte per l'ammissione al trattamento agevolato; g) detiene o utilizza prodotti ottenuti da fabbricazioni clandestine o da miscelazioni non autorizzate”*.

Il legislatore ha previsto in seno alla disposizione tutte le fattispecie riguardanti il settore degli olii minerali, in origine normate da fonti legislative diverse.

La norma ha previsto, quasi per tutte le fattispecie, la sanzione della reclusione da sei mesi a tre anni, congiunta ad una multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, tranne nei casi previsti ai commi 4, 5 e 6 (espressamente stabiliti).

Sotto il **profilo soggettivo** occorre stabilire di volta in volta quando la norma prevede un reato proprio o un reato comune, poiché l'uso del pronome "chiunque" nel testo di legge, non è sufficiente ad attribuire natura di reato comune alla fattispecie in esame.

9.1. Fabbricazione o raffinazione clandestina di oli minerali e sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento dell'accisa.

All'**art. 40 Dlgs, n. 504/ 95, lett. a)** il legislatore usa l'avverbio "clandestinamente" per tipizzare la condotta penalmente rilevante, consentendo di escludere con certezza, dall'ambito di applicabilità della norma incriminatrice, le fattispecie di evasione del tributo realizzate in impianti regolarmente denunciati. In questi casi, la condotta verrà qualificata come sottrazione di prodotto all'accertamento, a norma della lettera b) del comma 1, dell'articolo in esame.

Vi è, inoltre, la possibilità di dimostrare, mediante prova contraria, che non vi sia stata la volontà di evadere l'imposta. Tale novità elimina la presunzione assoluta di colpevolezza, che la previgente disposizione attribuiva alle fattispecie nelle quali la produzione si protraeva oltre i tempi segnalati nella dichiarazione di lavorazione, con evidenti profili di validità costituzionale della norma stessa.

L'art. 40, comma 1, lett. b) prevede la sottrazione, con qualsiasi mezzo, del prodotto all'accertamento o al pagamento dell'accisa.

Tale ipotesi assume carattere di specialità, rispetto al reato di contrabbando, disciplinato dagli artt. 292 e ss. del Testo Unico Doganale, applicabili agli oli minerali esclusivamente nei casi in cui, oltre all'accisa, vengano riscossi dazi di natura doganale, eventualmente in una ipotesi di concorso formale ed eterogeneo di reati.

L'art. 40 si applica in tutti i casi di sottrazione del prodotto all'accisa, indipendentemente dalla circostanza che il tributo sia riscosso all'atto dell'importazione o al momento in cui sia immesso in consumo il prodotto nazionale o nazionalizzato.

La norma prevede un reato a forma libera, suscettibile di ricomprendere le condotte più differenti causalmente orientate, tese all'evasione dell'imposta, realizzate all'interno di impianti in regime sospensivo.

9.2. Distrazione nei casi di aliquote agevolate.

Un'altra condotta incriminata, disciplinata dal citato art. 40, alla **lett. a)** ha ad oggetto la distrazione di prodotti, ammessi ad aliquote agevolate, verso usi soggetti a maggiore imposta.

Il legislatore ha specificato che il reato sussiste sia nei casi di aliquota ridotta, sia nei casi di esenzione totale.

Sotto il profilo strutturale, va precisato il senso dell' "assoggettamento" del prodotto a maggiore imposta. Con tale riferimento è stato inserito un elemento la cui interpretazione rinvia alla normativa tributaria, in tema di esenzioni e di agevolazioni nella materia e che determina ovvi riflessi sul fronte soggettivo del delitto. Ci si riferisce al caso di errore su legge extrapenale, da parte del soggetto agente. L'errore del reo circa l'insussistenza del differente trattamento tributario, porta ad escludere la punibilità ai sensi dell'art. 47, comma terzo, del codice penale.

Nel caso in esame, invece, la condotta è penalmente rilevante anche quando sia stata accertata la, pur semplice, divergenza tra la destinazione effettiva del prodotto e quella per cui l'agevolazione è stata concessa. Pertanto, si configura l'ipotesi delittuosa a prescindere dalla realizzazione di condotte ulteriormente fraudolente.

È sufficiente, infatti, la destinazione diversa da quanto previsto nella dichiarazione.

9.3. Altre condotte incriminate.

L'ipotesi di cui alla **lett. e)** dell'art. 40, Dlgs. 504/95 è simile a quella della distrazione di prodotti ammessi ad aliquote agevolate di cui alla precedente lettera c).

La rigenerazione di prodotti denaturati permette di renderne più facile l'impiego. In tali fattispecie la multa è misurata, oltre che sui prodotti in corso di rigenerazione o complessivamente rigenerati, anche su quelli denaturati rinvenuti.

Infine, le ulteriori ipotesi previste dal comma 1 dell'art. 40 si riferiscono alle ipotesi delle lettere d), f), e g):

1. operazioni di **miscelazione** non autorizzate, dalle quali si possano ottenere prodotti soggetti ad un'accisa superiore, a quella rispettivamente assolta sui singoli componenti.

2. **detenzione** di oli minerali denaturati, in condizioni diverse da quella prevista per l'ammissione al trattamento agevolato.
3. **detenzione** o **utilizzo** di prodotti ottenuti da fabbricazioni clandestine o da miscele non autorizzate.

Il delitto tipizzato dall'art. 40 è punibile a titolo di **dolo generico**, in quanto è sufficiente, ad integrare l'elemento psicologico del reato, la mera coscienza e volontà di porre in essere la condotta incriminata, non rilevando, quindi, il fine concretamente perseguito dal soggetto agente, che può anche non coincidere con l'evasione dell'accisa gravante sui prodotti energetici.

9. Fabbricazione clandestina di alcole e bevande alcoliche.

L'**art. 41** stabilisce che *“chiunque fabbrica clandestinamente alcol o bevande alcoliche 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 a lire 15 milioni. La multa e' commisurata, oltre che ai prodotti complessivamente ultimati, anche a quelli che si sarebbero potuti ottenere dalle materie prime in corso o in attesa di lavorazione, o comunque esistenti nella fabbrica o nei locali in cui e' commessa la violazione”*.

La norma fa riferimento espresso ed indistintamente all'alcole ed alle bevande alcoliche, uniformandone il trattamento.

La condotta incriminata è tipizzata con dettaglio ed è prevista l'ipotesi sia di una fabbricazione clandestina effettiva, che di quella presunta (“comunque esistenti”).

10. Fabbricazione clandestina effettiva e presunta.

La norma definisce fattispecie di fabbricazione clandestina effettiva quale è quella *“eseguita, o semplicemente iniziata, in locali o con apparecchi non previamente denunciati o verificati, ovvero costruiti od alterati in modo che il prodotto possa essere sottratto all'accertamento”*.

Diversa, invece, è la disposizione contenuta nell'art. 41, comma 3, che individua la fattispecie della fabbricazione clandestina presunta nella presenza nel locale, o in locali attigui, di alcune delle materie necessarie alla preparazione dei prodotti, nonché degli apparecchi occorrenti per tali operazioni.

Il reato si perfeziona quando tali elementi non siano stati preventivamente denunciati all'Amministrazione Finanziaria nè da essa verificati, prescindendo dall'inizio dell'attività di distillazione vera e propria.

Il legislatore ha inteso punire la fabbricazione clandestina ovunque essa sia svolta, sia con modalità industriale e a scopo di lucro che privatamente, nell'intento di sopperire a meri bisogni personali.

La fattispecie si perfeziona se sono presenti sia i prodotti ottenuti che le materie prime; viceversa, nell'ipotesi di sola presenza degli apparecchi da utilizzare per la lavorazione, è prevista esclusivamente una sanzione amministrativa.

Per quanto riguarda l'**elemento soggettivo**, il delitto è punibile a titolo di **dolo generico**, in quanto è sufficiente la mera coscienza e volontà di fabbricare clandestinamente alcole o bevande alcoliche, anche senza coincidere con l'evasione dell'accisa gravante su di esse.

11. L'associazione finalizzata alla fabbricazione clandestina di alcole o sostanze alcoliche.

L'ipotesi è prevista dall'art. **42 del Testo Unico** che stabilisce *“quando tre o piu' persone si associano allo scopo di fabbricare clandestinamente alcole o bevande alcoliche, ciascuna di esse, per il solo fatto dell'associazione, e' punita con la reclusione da tre mesi ad un anno”*.

Si tratta di un reato di pericolo, poiché è sufficiente la costituzione di un'associazione criminosa per porre in pericolo il bene giuridico tutelato, della tempestiva ed integrale riscossione del tributo; pericolo che può anche rimanere come astratto.

La previsione attuale punisce l'associazione, costituita allo scopo di fabbricare clandestinamente alcole o sostanze alcoliche, indipendentemente dalla commissione dei reati tesi a tale scopo commessi da parte dei singoli associati.

Mentre nella disposizione del 1924 era prevista l'irrogazione della pena della reclusione da tre mesi a tre anni, in aggiunta alla sanzione pecuniaria prevista ex art. 37, nei confronti degli associati, colpevoli del reato di fabbricazione clandestina, attualmente è, invece, ipotizzabile un concorso di norme ed il cumulo delle pene previste in capo all'associato.

L'**elemento oggettivo** consiste nella costituzione, da parte di tre o più persone, di una associazione per delinquere il cui “oggetto sociale” sia rappresentato dalla fabbricazione

clandestina dell'attività criminale, senza rilievo alcuno della realtà della condotta e del suo inizio.

L'**elemento soggettivo** è costituito dal **dolo specifico**, dallo scopo, per l'appunto, di fabbricare clandestinamente alcole o bevande alcoliche, non essendo sufficiente che i partecipanti abbiano voluto la costituzione di un'associazione criminale il cui programma criminoso non sia, invece, chiaramente, effettivamente e previamente concordato.

Il delitto associativo, rappresenta una autonoma fattispecie di reato e rappresenta, dunque, una fattispecie speciale rispetto alla condotta tipizzata all'art. 146 c.p., che punisce l'associazione per delinquere.

12. Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa dell'acole e delle bevande alcoliche.

L'art. 43 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 a lire 15 milioni, chiunque: a) sottrae con qualsiasi mezzo alcole o bevande alcoliche all'accertamento o al pagamento dell'accisa; b) detiene alcole denaturato in condizioni diverse da quelle prescritte o lo destina ad usi diversi da quelli per i quali e' stata concessa l'esenzione”*.

L'**elemento oggettivo** attiene alle condotte che hanno ad oggetto: la sottrazione, con qualsiasi mezzo, del prodotto all'accertamento o al pagamento del tributo; la detenzione di alcole denaturato in condizioni diverse da quelle prescritte, e la destinazione del prodotto ad usi diversi da quelli esenti.

L'**elemento soggettivo** richiede il **dolo generico**. E' sufficiente, infatti, ad integrare l'elemento psicologico del reato la mera coscienza e volontà di porre in essere la condotta di sottrazione di alcole o bevande alcoliche all'accertamento o al pagamento dell'accisa oppure quella di detenzione di alcole denaturato, non rilevando il fine perseguito dal soggetto agente, che può anche non coincidere con l'evasione dell'accisa gravante su tali prodotti.

Con riferimento al contrabbando di alcolici, occorre stabilire se la disposizione sia da considerare come autonoma, o debba ritenersi una forma speciale di contrabbando, caratterizzata dalla natura dei prodotti detenuti.

Parte della dottrina è favorevole alla tesi dell'autonomia delle due fattispecie, motivandola con la previsione espressa di una pena, in precedenza inesistente, che lascerebbe ritenere un ruolo autonomo alla fattispecie in esame.

Tuttavia, la Suprema Corte di Cassazione è intervenuta, con le Sezioni Unite, avvalorando la natura speciale dell'illecito, con la pronuncia n. 27780 del 17 luglio del 1995.

13. Contraffazione.

L'art. 46 punisce *“con la reclusione da uno a cinque anni chiunque, al fine di sottrarre prodotto all'accertamento: a) contraffatta, altera, rimuove, guasta o rende inservibili misuratori, sigilli, bolli, punzoni, marchi di verifica od altri congegni, impronte o contrassegni prescritti dall'amministrazione finanziaria o apposti dalla Guardia finanza; b) fa uso di sigilli, bolli, punzoni, marchi di verifica od altre impronte o contrassegni prescritti dall'amministrazione finanziaria o apposti dalla Guardia di finanza contraffatti od alterati, ovvero senza autorizzazione”*.

Per quanto riguarda **l'elemento oggettivo**, esso si rintraccia nelle seguenti fattispecie: la **contraffazione**, rappresentata dalla creazione, *ex novo*, di un apparecchio di verifica della produzione dei prodotti; **l'alterazione** di dispositivi conformi alle prescrizioni; l'utilizzo di questi strumenti senza l'autorizzazione dell'Amministrazione Finanziaria.

Nel caso in cui tali condotte si realizzino, il legislatore ha previsto la sussistenza di un concorso formale eterogeneo di reati, ritenendo caratterizzate da particolare disvalore le condotte di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa, conseguenti a contraffazione od alterazione di congegni.

In tale ottica anche il legislatore ha unificato, sotto il profilo sanzionatorio, le fattispecie incriminatrici, prevedendo pene più severe.

Occorre, altresì, evidenziare come sia stata attribuita rilevanza penale all'effrazione di sigilli o di congegni apposti dalla Guardia di Finanza; con ciò equiparando questi ultimi a quelli prescritti dall'Amministrazione Finanziaria civile, e dotandoli, pertanto, di pari tutela.

Sotto il profilo dell'**elemento soggettivo**, il delitto in esame richiede la presenza del **dolo specifico**, rappresentato dal fine specifico di sottrarre il prodotto all'accertamento fiscale, non essendo sufficiente al realizzarsi della fattispecie, il mero utilizzo volontario di congegni contraffatti o alterati o non autorizzati.

14. Le eccedenze di prodotto.

L'art. 47, comma 2, del Testo Unico stabilisce che *“per le eccedenze di prodotti nei depositi fiscali e per le eccedenze di prodotti denaturati non rientranti nei limiti delle tolleranze ammesse, ovvero non giustificate dalla prescritta documentazione si applicano le pene previste per la sottrazione dei prodotti all'accertamento o al pagamento dell'accisa, salvo che venga dimostrata la legittima provenienza dei prodotti ed il regolare assolvimento dell'imposta, se dovuta”*.

La norma disciplina le c.d. eccedenze, rilevate all'interno dei depositi fiscali, sia esse relative al prodotto in sospensione di imposta, che quelle aventi ad oggetto i prodotti denaturati.

Ciò diversamente da quanto faceva la precedente disciplina, che non dettava regole *ad hoc* per le violazioni collegate al deposito di prodotti in sospensione di imposta e rinviava, ove compatibili, ad alcune norme del TULD.

L'**elemento oggettivo** ha ad oggetto la condotta del fabbricante che, in presenza di detenzione di quantitativi eccedenti quelli risultanti dai registri contabili, manchi della documentazione prescritta.

Affinché scatti la sanzione penale sono necessari, infatti, entrambi gli elementi: la mancata giustificazione nella documentazione prescritta e il superamento delle soglie ammesse.

Il Testo Unico, a norma del disposto dell'art. 67, tuttavia, non fissa un limite espresso di tolleranza, ma rimette il tutto ad un decreto ministeriale per la fissazione di tali soglie.

Tale disciplina presenta, invero, molteplici elementi di criticità, in quanto suscettibile di trovare applicazione rispetto a fattispecie minime con un disvalore assai modesto e difficilmente giustificabile. Una disciplina più precisa e che regolasse con determinatezza le soglie di riferimento, eliminerebbe le anomalie ad oggi presenti.

Un elemento degno di nota dell'attuale normativa è quello relativo alla prova della legittima provenienza dell'eccedenza, che esclude la rilevanza penale del fatto.

Poiché si tratta di prova contraria, la stessa ricade sul presunto responsabile, il quale avrà l'onere di mostrare la regolare provenienza dei prodotti cui le eccedenze si riferiscono.

Anche relativamente ai luoghi nei quali le violazioni possono realizzarsi, il sistema legislativo è stato aggiornato.

La fattispecie incriminatoria è realizzabile, per i prodotti in sospensione d'accisa, se le eccedenze siano rinvenute all'interno di depositi fiscali; invece, il ritrovamento di prodotto

agevolato denaturato, soggetto a marcatura o colorazione, costituisce fattispecie a rilevanza penale, anche al di fuori dei depositi.

15. Le deficienze di prodotto.

L'art. 47, comma 1, del Testo Unico stabilisce che *“per le deficienze riscontrate nella verifica dei depositi fiscali di entità superiore al 2 per cento oltre il calo consentito si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al triplo della relativa accisa. Nel caso di prodotti denaturati, se la deficienza eccede l'uno per cento oltre il calo consentito, l'esercente è punito, indipendentemente dal pagamento dell'accisa commisurata all'aliquota più elevata gravante sul prodotto, con la multa fino a lire 5 milioni. Se la deficienza è di entità superiore al 10 per cento oltre il calo consentito si applicano le pene previste per il tentativo di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa”*.

Il trattamento giuridico delle deficienze è più complesso di quello stabilito per le eccedenze e le sanzioni di tipo amministrativo e quelle di tipo penale vengono applicate a secondo del valore delle merci in calo.

I maggiori profili di criticità riguardano le fattispecie relative alle deficienze di prodotti in regime sospensivo, all'interno dei depositi fiscali.

Una certa dottrina individua, per tali prodotti, la disciplina di riferimento in quella prevista ex art. 47, comma 1, terzo periodo, del Testo Unico, che, non ponendo discriminazioni tra prodotti denaturati e quelli ad accisa sospesa, sembra astrattamente estendersi ad entrambi. La norma prevede l'operatività della presunzione di reato solo se l'ammacco eccede il 10%, consentendo, al di sotto del summenzionato limite, la punibilità con il pagamento di una somma irrisoria delle mancanze rilevate, somme oscillante tra il doppio e il triplo dell'imposta evasa.

Tuttavia, un orientamento difforme, più fedele alla lettera della legge, sostiene che non si debba attribuire al comma 1 dell'art. 47 natura meramente amministrativa, in quanto i precetti del secondo e terzo periodo, del secondo comma, prevedono l'irrogazione di sole sanzioni penali.

Così da ritenere ammissibile, anche l'applicabilità delle sanzioni penali previste per la sottrazione del prodotto al pagamento delle accise, nelle ipotesi in cui, pur se la deficienza fosse nei limiti di legge, si dimostrasse l'illecita asportazione di prodotto. Ricorrerebbe, invece, una presunzione di frode nel caso in cui, il limite venisse superato. Oltrepassata la soglia, l'Amministrazione sarebbe sollevata dall'onere di dimostrare l'intento illecito.

Con riguardo all'**elemento soggettivo**, il delitto contemplato dall'art. 47, comma 1, è punibile a titolo di **dolo generico**, in quanto è sufficiente la mera coscienza e volontà di determinare prodotti in misura inferiore a quella risultante dai registri contabili.

16. Sanzioni penali finalizzate alla percezione del tributo. Presunzione.

L'art. 49 del Testo Unico stabilisce che *“i prodotti sottoposti ad accisa, anche se destinati ad usi esenti od agevolati, ad esclusione del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e della birra, trasportati senza la specifica documentazione prevista in relazione a detta imposta, ovvero con documento falso od alterato o che non consente di individuare i soggetti interessati all'operazione di trasporto, la merce o la quantità effettivamente trasportata, si presumono di illecita provenienza. In tali casi si applicano al trasportatore ed allo speditore le pene previste per la sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento dell'imposta”*.

La normativa è innovativa rispetto alla previgente disciplina sanzionatoria in tema di circolazione delle merci soggette ad accisa.

Precedentemente, infatti, le violazioni nella materia erano sanzionate autonomamente e si cumulavano a quelle più gravi, connesse all'effettiva evasione del tributo, e ciò a norma degli artt. 22 e ss. del regio D.L. 28 dicembre 1939, n. 334.

Il bene giuridico, oggetto di tutela, era chiaramente individuabile nella trasparenza fiscale e la *ratio* dell'incriminazione era quella di consentire il continuo controllo di ogni movimento della merce; l'illecito previsto era un reato di danno, dato che alla sua realizzazione conseguiva la diretta lesione di questo interesse.

Il legislatore odierno, mutando la sua impostazione, ha posto al centro dell'incriminazione il tributo, che rappresenta il bene giuridico tutelato e rispetto al quale, il reato di trasporto senza la idonea documentazione realizza l'evento lesivo.

La condotta illecita ha ad oggetto la mancata emissione o l'impiego dei necessari documenti accompagnatori, che rendono il prodotto caratterizzato da provenienza illecita, con supposta sottrazione all'accertamento e al pagamento del tributo, e applicabilità delle sanzioni ex artt. 40 e 43.

La prova contraria ammessa incombe in capo al trasportatore, che dovrà dimostrare l'origine legittima del prodotto e, soprattutto, l'avvenuto assolvimento del tributo.

La documentazione che rileva, ai fini della incriminazione penalistica, è quella prescritta in materia di accise.

Appare evidente il superamento del formalismo esasperato della precedente disciplina, che ragguagliava l'operatività della sanzione al tipo di documento accompagnatorio manacante o alterato. Sono, tuttavia, previste soglie di non punibilità, se a seguito di controllo si verificano differenze quantitative non superiori all' 1% per le eccedenze e al 2% per le deficienze.

La presunzione di reato, di cui al comma 1, opera al verificarsi di due condizioni: la circolazione del prodotto con documenti irregolari o assenti, e la mancata dimostrazione da parte dello speditore o del trasportatore di dimostrare che il prodotto è destinato ad usi diversi da quelli soggetti ad imposta.

Qualora, infatti, venga fornita la prova della destinazione del prodotto trasportato ad usi esenti o non tassati saranno irrogabili esclusivamente le sanzioni amministrative.

È necessario ricordare che, sulla base del principio di specialità, la norma contenuta nel **comma 6 dell'art. 49**, prevede che le sanzioni contemplate dal Testo Unico sostituiscano quelle sui prodotti soggetti a bolla di accompagnamento (ex art. 1 del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627), nei casi in cui sia stabilito l'utilizzo di quest'ultimo documento per le merci soggette ad accisa. Alle norme contenute nel Testo Unico, infatti, viene riconosciuto carattere speciale, rispetto a quelle del DPR n. 627 del 1978.

Con riferimento all'**elemento soggettivo**, il delitto contemplato dall'art. 49, comma 1, è punibile a titolo di **dolo generico**, in quanto è sufficiente ad integrare l'elemento psicologico del reato la mera coscienza e volontà di trasportare prodotti soggetti ad accisa senza la prescritta documentazione o con documentazione contraffatta od alterata su tali beni.

16.1. Esercizio dell'azione penale.

Il termine per esercitare l'azione di recupero dei dazi dovuti è di tre anni (v. art. 84 TULD), e decorre dalla data in cui è esigibile il debito doganale per la merce interessata alla circolazione, sia esso il momento di sua rilevazione contabile o in mancanza di esazione per la legittima circolazione della stessa.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui l'inadempimento del versamento del dazio è a causa di reato, il termine viene fatto decorrere non dal sorgere della *notitia criminis*, ma dalla data in cui il procedimento penale si sia concluso con sentenza o decreto divenuti definitivi e irrevocabili.

Tale termine, addirittura, si allunga fino a cinque anni per le accise e per queste ultime decorre dal momento dell'insorgere dell'accertamento dell'omesso versamento.

L'instaurarsi di un procedimento penale lo sospende fino alla emissione di una sentenza definitiva del giudizio.

Tale severissima interpretazione individua l'ipotesi di reato nel primo fatto esterno, c.d. evento procedimentale, che è elemento necessario ma anche sufficiente ad estendere temporalmente la possibilità di esigere il tributo. Ciò accade, ovviamente, solo nell'esecuzione di un delitto, il cui accertamento terminato processualmente, non estende *sine die* l'azione di recupero del diritto, ma la limita all'esaurimento del rapporto processuale penale con sentenza passata in giudicato.

16.2. La confisca.

L'art. 44 T.U. statuisce che *“i prodotti, le materie prime ed i mezzi comunque utilizzati per commettere le violazioni di cui agli articoli 40, 41 e 43 sono soggetti a confisca secondo le disposizioni legislative vigenti in materia doganale”*.

L'attuale sistema sanzionatorio, sancito dal T.U. sulle accise, risulta fortemente ridimensionato per quanto riguarda le fattispecie di reato previste rispetto alla precedente legislazione. L'area penale degli illeciti è stata, infatti, mantenuta solo con riguardo ai fenomeni più gravi quali quelli di sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento del tributo, relegando a sanzioni pecuniarie amministrative tutte le altre violazioni.

Tali principi sono stati avallati dalla più recente giurisprudenza di legittimità la quale ha previsto, anche in materia di accise, l'obbligatorietà della confisca.

È stato stabilito, infatti, che in tema di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici, deve essere disposta la confisca dei prodotti petroliferi e degli automezzi utilizzati per commettere il reato previsto dall'art. 40 del D.lgs 26 ottobre 1995, n. 504.

L'art. 44 del T.U.A. stabilisce espressamente, infatti, che tali beni sono soggetti a confisca secondo le norme previste in materia di diritto doganale, con la naturale conseguenza dell'applicabilità dell'art. 301 del D.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43, così come è stato modificato dall'art. 11, comma 19, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e in virtù del quale la confisca deve essere sempre ordinata, anche qualora non sia stata pronunciata una sentenza di condanna (cfr. Cass., sez. III penale, sentenza 12 aprile 2013, n. 16785).

17. L'OLAF

E' l'**Ufficio europeo per la Lotta Antifrode**, istituito dalla Commissione Europea (Commissione Prodi) con Decisione n. 352 del 28 aprile 1999, per contrastare le frodi, la corruzione e qualsiasi attività illecita lesiva degli interessi finanziari della Comunità europea.

L'Olaf svolge una triplice funzione:

- tutela gli interessi finanziari dell'Unione europea (UE) svolgendo indagini sulle frodi, la corruzione e ogni altra forma di attività illecita;
- individua i fatti gravi connessi all'esercizio di attività professionali da parte dei membri e del personale delle istituzioni e degli organi dell'UE che possono condurre a procedure disciplinari o penali e svolge indagini al riguardo;
- assiste le istituzioni dell'UE, in particolare la Commissione europea, nell'elaborazione e attuazione della legislazione e delle strategie antifrode.

Per poter essere indipendente sul piano operativo, l'OLAF ha autonomia di bilancio e amministrativa.

Inoltre, l'OLAF ha il potere di svolgere, in piena indipendenza:

- **indagini interne**, in qualsiasi istituzione e organo europei finanziati dal bilancio dell'UE;
- **indagini esterne**, a livello nazionale, quando il bilancio dell'UE è chiamato in causa. A tal fine, l'OLAF può effettuare controlli in loco e ispezioni nelle sedi degli operatori economici, in stretta collaborazione con le autorità competenti degli Stati membri e dei paesi terzi.

L'OLAF riceve sempre più frequentemente segnalazioni di frodi e irregolarità da fonti diverse. Nella maggior parte dei casi, le informazioni sono il risultato di controlli effettuati da chi è responsabile della gestione dei fondi dell'UE nelle istituzioni europee o negli Stati membri.

L'OLAF valuta, inizialmente, tutte le denunce ricevute per stabilire se rientrano nel proprio ambito di competenza e se rispondano ai criteri per avviare un'indagine.

I casi aperti sono classificati in quattro categorie:

1. **indagini interne**: si tratta di indagini amministrative all'interno delle istituzioni e degli organi europei per rilevare casi di frode, corruzione e altre attività illecite che danneggiano gli interessi finanziari dell'Unione europea, compresi fatti gravi riguardanti l'esercizio delle attività professionali;

2. **indagini esterne:** si tratta di indagini amministrative al di fuori delle istituzioni e degli organi dell'Unione Europea, per rilevare casi di frode o altre irregolarità da parte di persone fisiche o giuridiche; rientrano nella categoria delle indagini esterne i casi in cui l'OLAF svolge la maggior parte dell'attività investigativa;
3. **coordinamento:** l'OLAF contribuisce alle indagini svolte dalle autorità nazionali o da altri servizi dell'Unione agevolando la raccolta e lo scambio di informazioni e facilitando i contatti;
4. **assistenza penale:** l'OLAF fornisce assistenza alle autorità competenti di uno Stato membro o di un paese extra UE per lo svolgimento di indagini penali.

L'OLAF *non può* indagare su sospetti casi di:

- frode senza conseguenze finanziarie sui fondi pubblici dell'UE, in queste ipotesi la denuncia deve giungere alla polizia nazionale;
- corruzione in cui non sono coinvolti membri o personale delle istituzioni e degli organi dell'UE;
- uso fraudolento del logo dell'UE o del nome delle istituzioni dell'UE.

I funzionari dell'UE, hanno l'obbligo di denunciare i sospetti casi di frode, di corruzione e di altre attività illecite, nonché qualsiasi condotta professionale che possa costituire una grave mancanza agli obblighi dei funzionari.

Coloro che comunicano questo tipo di informazioni, nel rispetto dello statuto dei funzionari, sono protetti contro eventuali penalizzazioni. La protezione riguarda l'identità, la mobilità professionale e la valutazione annuale della persona interessata. Questa dovrà naturalmente rivelare la sua identità all'istituzione, affinché la Commissione possa applicare tali misure di protezione.

18. Conclusioni.

Il diritto doganale e delle accise è branca del diritto che ha subito profondamente l'influenza del diritto comunitario e che costituisce ambito privilegiato di operatività dei rapporti collaborativi tra giudice nazionale e organi giurisdizionali europei.

Tali considerazioni valgono, anche, a livello penale, posto che i due ambiti disciplinari si completano reciprocamente.

Il diritto penale doganale e penale delle accise costituisce, infatti, una specialissima parte del "sapere" giuridico che incide significativamente sulle imprese, gli operatori di diritto, e non solo

sulla circolazione dei beni e prodotti. Tutto ciò è noto al legislatore e agli organi di giustizia, i quali convergono, ormai, sempre più, i loro dispositivi nella lettura uniforme dei precetti, con modalità tese a rispondere omogeneamente ai bisogni del sempre più evoluto mercato globalizzato. Assolutamente colmo di rilievo è, dunque, in tal senso l'orientamento della Corte di Giustizia Europea e della Commissione Europea.

A ciò si aggiunga l'evoluzione continua di questo importante ramo del diritto, cui si inserisce il portato interpretativo del giudice di legittimità, "costretto" talvolta a riconoscere gli spunti espressi dalla Corte di Giustizia, come valore di riferimento necessario all'interno del nostro Ordinamento.

Si è consolidata l'idea di un diritto penale dell'Unione Europea, in cui la normativa che disciplina il diritto penale doganale e penale delle accise, assume ruolo sempre di rilievo. Si tratta di un modello normativo vivo, che ha, quale naturale effetto, quello di determinare l'integrazione e la coordinazione tra norme sovranazionali e statali.

Basti pensare, per esempio (anche se non è argomento specifico di quello "trattato", in questa sede, ma di cui costituisce certamente corollario), alla normativa in tema di "cooperazione internazionale in relazione ai reati tributari". Un divenire continuo di norme e accordi, tesi a tutelare quelli che possono essere definiti, ormai, beni giuridici comunitari.

A fronte dell'applicazione del principio di sussidiarietà, questi stessi valori devono trovare, necessariamente tutela penale congiunta con quella, dell'ulteriore interesse, che è la circolazione di beni e servizi d'impresa in un libero mercato.

Su tanto altro è necessario fare riflessioni giuridiche.

Senza nessun intento di considerare esaustiva la trattazione della materia, si è teso tracciare, con il presente elaborato, una linea di evidenza delle figure criminose prevalenti, all'interno del sistema doganale e delle accise, al fine di renderle riconoscibili, sulla base delle loro principali caratteristiche.

Ciò non a caso. L'esigenza nasce dal bisogno di conoscenza, anche e soprattutto in considerazione del fatto che professionisti, ma ancor più figure apicali, quali il rappresentante legale di una impresa, unico interlocutore fiscale nei confronti del legislatore, diventino responsabili per le obbligazioni fiscali e doganali e per le conseguenti inadempienze e omissioni delle società che rappresentano o per le quali operano.

Su questa linea si muove, anche, solo per citare un ultimo arresto tra i tanti, la Suprema Corte di Cassazione che con una recentissima pronuncia (sentenza n. 21044/2015), ha ribadito tale assunto,

sottolineando la responsabilità in solido dell'amministratore di una società estera, che non aveva assolto tutti gli adempimenti IVA.

Si assiste da una parte all'evidente esigenza dello Stato di garantire il suo interesse alla percezione dei tributi, anche attraverso il ricorso all'istituto della solidarietà, dall'altro, invece, emerge la necessità della persona fisica, che opera in Italia, di conoscere integralmente i meccanismi e gli obblighi di dichiarazione e versamenti, adempimenti la cui violazione è causa di responsabilità, anche a solo titolo del concorso.

19. Rassegna giurisprudenziale, nazionale e unionale.

Cass., pen. sez. III, sentenza del 17 marzo 2010, n. 16860 (pro) (contrabbando non configurabile nel caso di merci importate dalla Svizzera nel territorio nazionale);

Cass. pen., sez. III, sentenza del 27 gennaio 2011, n. 5870 (contro) (integra il delitto di contrabbando doganale ex art. 292 dpr n. 43 del 1973, il prelevamento di merce non comunitaria senza pagamento dell'imposta);

Cass. pen., sez. III, 27 febbraio 2012, n. 7619 (pro);

Cass. pen., sez. VI, 9 maggio 2012, n. 17406 (pro);

Cass. pen., sez. III, 22 maggio 2012, n. 19409 (pro/contro) (Codice doganale comunitario - Circolazione merci - Ingresso nello spazio doganale comunitario - Obbligazione doganale - Insorgenza - Limiti);

Cass. sez. Tributaria Civile, 25 maggio 2012, n. 8321 (prescrizione triennale);

Cass. pen., sez. III, 14 settembre 2012, n. 35473 (pro/contro);

Cass. pen., sez. III, 7 settembre 2012, n. 34256 (pro) (misure cautelari);

Cass. pen., sez. V, 15 ottobre 2012, n. 40402 (contro);

Cass. pen., sez. III, 9 gennaio 2013, n. 1172 (pro) (Negli scambi tra San Marino e Italia non c'è il reato di evasione Iva all'importazione, in quanto si tratta di operazioni effettuate in esenzione da tutti i dazi);

Cass. pen., sez. III, 17 gennaio 2013, n. 2353 (pro);

Cass. pen., sez. III, 15 gennaio 2013, n. 1837 (pro) (i.v.a. alla importazione e' un tributo interno e non un diritto di confine, per cui non si è tenuti ad asseverarne il pagamento, non sussistendo, nella specie, il reato di contrabbando, in dipendenza della libera circolazione dei beni tra gli Stati membri);

Cass., pen., sez. III, 15 gennaio 2013, n. 1863 (pro) (L'IVA all'importazione non è dovuta);

Cass. sez. III civile, 28 gennaio 2013, n. 1885 (prescrizione) (pro/contro);

Cass., pen., sez. III, 26 febbraio 2013, n. 33161 (pro) (Negli scambi tra San Marino e Italia non c'è il reato di evasione Iva);

Cass., pen., sez. III, 27 febbraio 2013, n. 24525 (contro) (dichiarazione doganale relativo al deposito IVA per immissione in libera pratica di merce);

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile, Sentenza 17 aprile 2013, n. 9253 (prescrizione) (pro);

Cass., sez. Trib. Civ., 29 maggio 2013, n. 13306 (responsabilità solidale dello spedizioniere doganale);

Cass. pen., sez. III, 5 giugno 2013, n. 24525 (contra);

Cass. pen., sez. III, 31 luglio 2013, n. 33161 (pro);

Cass. pen., sez. III, 20 settembre 2013, n. 38946 (pro);

Cass. pen., sez. III, 31 ottobre 2013, n. 44226 (contra) (concorso anomalo in materia di contrabbando tabacchi lavorati esteri);

Cass., sez. 3 penale, 28/01/2014, n. 3707 (pro) (lavorazione tabacchi – non si può equiparare il tabacco lavorato nazionale con quello lavorato estero);

Cass., sez. III, 20 marzo 2014, n. 6522 ((pro) (risarcibilità danno cagionato da una esecuzione esattoriale per debiti tributari);

Cass., sez. Tributaria civile, 14/02/2014, n. 3467 (contra) (applicazioni aggravanti);

Cass., sez. 3 penale, 06/02/2014, n. 5770 (contra) (misure cautelari reali);

Cass. sez. trib., 14/03/2014, n. 5980 (cessioni all'esportazione e non imponibili e obbligo di documentazione);

Cass., sez. 3 penale del 13/05/2014, n. 19616 (decorrenza del termine della permanenza in importazioni temporanee di merci sul suolo nazionale) (pro-contra);

Cass., sez. 3 penale, 14/05/2014, n. 19844 (pagamenti di accise nel commercio di alcool) (contra);

Cass., sez. 3 penale del 03/06/2014, n. 22939;

Cass., sez. 3 penale 18/06/2014, n. 26351 (contra);

Cassazione, sez. 3 penale, n. 2849 del 22 gennaio 2015;

Cassazione, sez. 5 penale, sentenza 8 aprile 2014, n. 15728;

Cassazione, sez. 6 civile, ordinanza 6 maggio 2014, n. 9724;

Cassazione, sez. 3 penale, sentenza 3 novembre 2014, n. 45242;

Cassazione, sez. 3 penale, sentenza 10 aprile 2015, n. 14599;

Cassazione, sez. 3 penale, sentenza 14 maggio 2014, n. 19844.

Cassazione n. 75/69/2015;

Corte di giustizia europea, sez. 6, sentenza 27 novembre 2003, n. 185/00;

Corte di giustizia europea, sez. 1, sentenza 28 settembre 2006, n. 467/04;

Corte di giustizia europea, sez. 2, sentenza 8 luglio 2010, n. 334/08;

Corte di giustizia europea, sez. 1, sentenza 22 marzo 2012, n. 506/09 P;

Corte di giustizia europea, sez. 5, sentenza 30 maggio 2013, n. 663/11;
Corte di giustizia europea, sez. 3, sentenza 27 febbraio 2014, n. 82/12;
Corte di giustizia europea, sez. 10, sentenza 12 febbraio 2015, n. 349/13;
Corte di giustizia europea, sez. 3, sentenza 5 marzo 2015, n. 533/13.

20. Bibliografia

(in ordine alfabetico)

S. Armella, *Diritto doganale*, Egea, 2015;

A. Di Amato, *Diritto penale dell'impresa*, Giuffrè, 2011;

B. Scafati, *Reati tributari e doganali*, Giuffrè, 2013;

M. Scuffi, *Diritto doganale e delle accise: gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*.

P. Valente, *Elusione fiscale internazionale*, Ipsoa Wolters Kluwer, 2014.